

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

FRANCISCO FERREIRA CHAGAS JÚNIOR

**POLÍTICA FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ DE AQUISIÇÃO
DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES E
PRESTAÇÕES PARA O EXTERIOR**

Fortaleza – Ceará
2013

FRANCISCO FERREIRA CHAGAS JÚNIOR

**POLÍTICA FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ DE AQUISIÇÃO DE
CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES
PARA O EXTERIOR**

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.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Callou de Araújo e Mendonça.

FORTALEZA – CEARÁ

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Estadual do Ceará
Biblioteca Central Prof. Antônio Martins Filho

Bibliotecário(a) Responsável – Thelma Marylanda Silva de Melo CRB-3 / 623

C426p Chagas Júnior, Francisco Ferreira

Política fiscal do Estado do Ceará de aquisição de créditos de ICMS decorrentes de operações e prestações para o exterior/ Francisco Ferreira Chagas Júnior. — 2013.

CD-ROM. 193f .:il. (algumas color.) ; 4 ¾ pol.

“CD-ROM contendo o arquivo no formato PDF do trabalho acadêmico, acondicionado em caixa de DVD Slin (19 x 14 cm x 7 mm)”.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas, Fortaleza, 2013.

Área de Concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientação: Prof^a. Dr^a. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

1. Política fiscal. 2. Licitação. 3. Créditos de ICMS. 4. Exportação. 5. Desoneração constitucional I. Título.

CDD: 339.52

FRANCISCO FERREIRA CHAGAS JÚNIOR

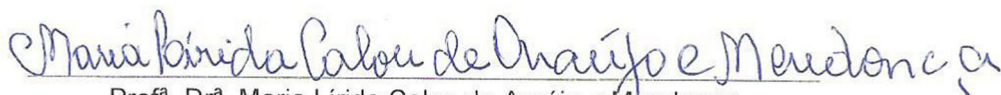
POLÍTICA FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS
DECORRENTES DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES PARA O EXTERIOR

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: 20/09/2013

BANCA EXAMINADORA



Prof^ª. Dr^ª. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça
Universidade de Fortaleza - UNIFOR



Prof. Dr. Rosendo Freitas de Amorim
Universidade de Fortaleza - UNIFOR



Prof^ª. Dr^ª. Marimina Gruska Benevides
Universidade Estadual do Ceará – UECE

Dedico esta pesquisa a Deus, o verdadeiro responsável por iluminar meus caminhos quando a estrada parecia escura demais.

AGRADECIMENTOS

Deus sempre estará em primeiro lugar em todos os agradecimentos relacionados com as minhas vitórias... Sem Ele, nada é possível.

À minha mãe, Socorro, por todo o apoio, incentivo, amparo, preocupação e por ser a pessoa que mais fielmente torce por mim. O mérito desta conquista é todo dela!

À meu pai, Ferreira, que numa frase dita em tempos pretéritos despertou a minha curiosidade pelo conhecimento das coisas desse mundo.

Às minhas irmãs, Sabrina e Larissa, e ao meu cunhado, José Ricardo, pelo incentivo, por toda a torcida e pelo auxílio nas horas de necessidade.

À minha Tia, Sônia, por ser uma segunda mãe sempre presente, prestativa e preocupada com meu sucesso.

À minha linda namorada, Catharina, que sofreu tanto com a minha ausência, mas que sempre estava pacientemente de braços abertos para me acolher e transmitir serenidade e amor. Obrigado por você estar presente na minha vida!

À minha grande amiga e colega de trabalho, Fernanda, a quem serei eternamente agradecido por sua amizade, pela sua atenção, pela paciência comigo e por ter dado todo o apoio necessário à realização deste feito. Obrigado também pela Catharina!

À minha orientadora, Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Callou de Araújo e Mendonça, pelo acolhimento, pela prestatividade e por confiar no meu esforço e na minha dedicação. Agora entendo porque é tão querida por todos!

Ao Prof. Dr. Rosendo Freitas de Amorim e à Prof.^a Dr.^a Marinina Gruska Benevides, por aceitarem o convite para compor a banca examinadora desta dissertação e pelas valiosas contribuições para o aperfeiçoamento deste trabalho.

À minha Orientadora, Geresa Marília, e à minha Coordenadora, Liana Machado, exemplos de liderança com competência e humildade. Pelos seus atos vê-se que os líderes podem sim guiar pelo exemplo, sem a necessidade da força. Dedico-lhes o meu respeito, a minha gratidão, a minha consideração e o meu esforço!

Aos meus amigos da SEFAZ/CE, em especial ao Geraldo Feitosa, que, usando seu poder de “sintetizar” ideias, procura me aconselhar sabiamente nas coisas dessa vida.

Ao Prof. Dr. Horácio Frota, por sua dedicação ao Curso de Mestrado e por sempre me receber com bastante atenção e paciência.

Aos meus professores do Mestrado, pelos conhecimentos transmitidos durante as várias noites de ensinamentos valiosos.

“Em geral, os sábios de todos os tempos disseram sempre o mesmo, e os tolos, isto é, a imensa maioria de todos os tempos, sempre fizeram o mesmo, ou seja, o contrário.”

(Arthur Schopenhauer)

RESUMO

O conjunto de ações governamentais que envolvem o planejamento e a implementação de políticas fiscais, por manter relação direta com a consecução de variados objetivos no orçamento, impõe a necessidade de serem dimensionadas as consequências dos reflexos provenientes da administração e da geração de receitas e de despesas públicas. O debate sobre os elementos da política fiscal, assim como sobre as suas repercussões, vem ganhando contornos cada vez mais amplos, abrangendo as suas diversas categorias de análise, tais como aquelas relacionadas com o equilíbrio do orçamento estatal, com o volume e a qualidade dos gastos públicos, bem assim com as diretrizes para uma tributação justa, equânime, eficiente e equilibrada. O objetivo desta dissertação está inserido justamente nesse contexto, por abordar a política fiscal implementada pelo Estado do Ceará para aquisição de créditos de ICMS acumulados por contribuintes em decorrência de operações e prestações para o exterior, medida esta que busca fundamentalmente minorar os impactos negativos decorrentes da desoneração constitucional das exportações. A pesquisa que fundamenta esta dissertação utiliza o método dedutivo, e a sua metodologia é bibliográfica, analítico-descritiva, documental e exploratória. Diante dos resultados obtidos, conclui-se que a política fiscal analisada, muito embora tenha proporcionado resultados positivos para as finanças públicas do Estado do Ceará, e conquanto favoreça economicamente o segmento privado exportador, possui falhas graves relacionadas com seu planejamento, que comprometem em parte os seus resultados.

Palavras-chave: Política fiscal. Licitação. Créditos de ICMS. Exportação. Desoneração constitucional.

ABSTRACT

The set of governmental actions involving the planning and implementation of fiscal policies, due to its direct connection with the achievement of various objectives in the budget, imposes a scaled reflections from the consequences of the administration and generation of revenue and public expenditure. The debate about the elements of fiscal policy, as well as on its consequences, is increasing, covering its various categories of analysis, such as those related to balance the state budget, with the volume and quality of spending public, as well as with the guidelines for a fair taxation, equitable, efficient and balanced. The objective of this dissertation is inserted precisely in this context, by addressing the fiscal policy implemented by the State of Ceará to purchase ICMS tax credits accumulated by taxpayers as a result of the operations and services exported, a measure which seeks primarily to mitigate the negative impacts of constitutional exemption of exports. The research uses the deductive method, and its methodology is bibliographic, analytic-descriptive, exploratory and documentary. Based on the results obtained, it is concluded that the fiscal policy analyzed, although it has provided positive results for the public finances of the State of Ceará, and while economically favor the private exporter, has serious flaws related to its planning, which compromise partly its results.

Keywords: Fiscal policy. Bidding. ICMS tax credits. Exportation. Constitutional exemption.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Datas e registros das licitações concluídas para aquisição de créditos de ICMS referentes às operações e prestações de exportação realizadas por contribuintes inscritos no Cadastro Geral da Fazenda do Estado do Ceará.....	159
Tabela 2 – Discriminação das despesas orçamentárias e da economia de receita decorrentes da realização das licitações para aquisição de créditos de ICMS.....	159
Tabela 3 – Pregão presencial nº 001/2009 – CEDE – Detalhamento da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.....	162
Tabela 4 – Pregão presencial nº 001/2010 – CEDE – Detalhamento da CNAE de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.....	163
Tabela 5 – Pregão presencial nº 002/2010 – CEDE - Detalhamento da CNAE das empresas participantes e discriminação do valor dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.....	163
Tabela 6 – Pregão presencial nº 01/2012 – CEDE - Detalhamento da CNAE de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.....	164
Tabela 7 – Exportações cearenses por setor de janeiro a junho de 2013 (valores em US\$ FOB).....	165
Tabela 8 – Balança comercial cearense de janeiro a junho de 2013 (Valores em US\$ FOB).....	166
Tabela 9 – Exportações nordestinas por Estado de janeiro a junho de 2013 (Valores em US\$ FOB).....	166
Tabela 10 – Dados relativos aos processos envolvendo transferências de créditos de ICMS entre contribuintes cearenses.....	170
Tabela 11 – Demonstrativo dos valores e da quantidade de lotes arrematados em cada leilão realizado para a aquisição de créditos de ICMS.....	174

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CADINE	Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual
CECON	Célula de Consultoria e Normas
CEDE	Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico
CESUT	Célula de Execução da Substituição Tributária e Comércio Exterior
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
RICMS	Regulamento do ICMS
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 O ESTADO E A POLÍTICA FISCAL	25
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	25
2.2 AS INTER – RELAÇÕES ENTRE O ESTADO- NAÇÃO E A ECONOMIA	27
2.3 O QUE É A POLITICA FISCAL?	35
2.4 OBJETIVOS DA POLITICA FISCAL	41
2.5 POLÍTICA FISCAL DISCRICIONÁRIA E NÃO DISCRICIONÁRIA	44
2.6 EFEITOS DA POLITICA FISCAL	45
2.6.1 A politica fiscal como estabilizador automático	46
2.6.2 Emprego, renda, investimento e consumo	49
2.6.3 Combate á inflação	52
2.7 CONSIDERAÇÕES ELEMENTARES	54
2.7.1 Defasagens temporais	54
2.7.2 Endividamento público	56
2.7.3 Efeito deslocamento	59
2.7.4 Política fiscal anti - inflacionária	60
2.7.5 Influência dos grupos de interesse	61
2.7.6 Definição de prioridades	64
3 PRESSUPOSTOS DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA	65
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	65
3.2 ATORES ENVOLVIDOS: A CONTURBADA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUIENTE	69
3.3 PRINCIPAIS AÇÕES RELACIONADAS COM A POLÍTICA TRIBUTÁRIA	81
3.3.1 Tributação e arrecadação	81
3.3.1.1 Preceitos fundamentais	83
3.3.1.1.1 Rentabilidade	83
3.3.1.1.2 Elasticidade	84
3.3.1.1.3 Economicidade	85
3.3.1.1.4 Produtividade	87
3.3.1.1.5 Neutralidade	87
3.3.1.1.6 Equidade	89
3.3.1.1.6.1 Critério do benefício	89

3.3.1.1.6.2 Critério da capacidade de pagamento.....	91
3.3.1.1.7 Considerações elementares.....	97
3.3.2 Fiscalização e estabelecimento de obrigações acessórias ou instrumentais.....	102
3.4 FINALIDADES DA POLITICA TRIBUTÁRIA E SUAS INTER – RELAÇÕES COM AS DEMAIS POLITICAS PÚBLICAS.....	109
4 AS DESONERAÇÕES DE ICMS SOBRE AS EXPORTAÇÕES E OS PROBLEMAS DECORRENTES DAS TRANSFERÊNCIAS DE SALDOS CREDORES ACUMULADOS POR CONTRIBUINTES CEARENSES EXPORTADORES.....	118
4.1 A NÃO – CUMULATIVIDADE DO ICMS.....	118
4.2 SISTEMA DA NÃO – CUMULATIVIDADE: MECANISMOS DAS DEDUÇÕES.....	127
4.3 NÃO – CUMULATIVIDADE DO ICMS E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS.....	131
4.4 PROCEDIMENTOS RELATIVOS Á TRANSFERÊNCIA DE SALDO CREDOR DE ICMS.....	137
4.4.1 Transferência para estabelecimento da mesma empresa	137
4.4.2 Transferência para estabelecimento de terceiro	138
4.4.3 Dos procedimentos de escrituração do crédito fiscal	140
4.5 AS TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS E SUAS IMPLICAÇÕES PARA AS FINANÇAS PÚBLICAS ESTATAIS.....	142
5 A POLÍTICA FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES PARA O EXTERIOR.....	148
5.1 O LEILÃO REVERSO PARA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS.....	149
5.2 LEILÃO REVERSO: ANÁLISE JURÍDICA E PROCEDIMENTAL.....	151
5.3 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES RELEVANTES.....	157
5.4 RESULTADOS DOS LEILÕES.....	158
5.5 A POLITICA DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS COMO INSTRUMENTO DE EXTRAFISCALIDADE.....	161
5.6. LEILÃO DE CRÉDITOS: OPÇÃO ALTERNATIVA OU EXCLUSIVA ?.....	169
5.7 RESTRIÇÕES Á LIVRE PARTICIPAÇÃO NOS CERTAMES.....	173
6 CONCLUSÃO.....	177
REFERÊNCIAS	181

1 INTRODUÇÃO

Vários são os estudos que se lançam a analisar o papel do Estado soberano como protagonista no processo que envolve a execução de programas relacionados com o gasto público e a arrecadação de recursos para fazer frente ao custeio de seus dispêndios, sobretudo diante do fato de que esses complexos mecanismos vêm sendo utilizados cada vez mais, e de forma ampla, para o enfrentamento de questões que decorrem da marcha do modelo econômico capitalista.

A vastidão do conjunto de ações governamentais que envolvem o planejamento e a implementação de políticas fiscais, por manter relação direta com a consecução de variados objetivos no orçamento, impõe a necessidade de serem dimensionadas as consequências dos reflexos provenientes da administração e da geração de receitas e de despesas públicas.

O debate sobre os elementos da política fiscal, assim como sobre as suas repercussões, ganham contornos cada vez mais amplos, abrangendo as suas diversas categorias de análise, tais como aquelas relacionadas com o equilíbrio do orçamento estatal, com o volume e a qualidade dos gastos públicos, bem assim com as diretrizes para uma tributação justa, equânime, eficiente e equilibrada.

Hodiernamente, percebe-se que o manejo da política fiscal vem sendo conduzido de modo a conferir às suas ações um papel ativo na promoção do desenvolvimento não só econômico das nações, mas também social, compensando de forma anticíclica os desequilíbrios provenientes dos diversificados efeitos adversos das crises estruturais que afetam os países periodicamente.

O exercício da atividade fiscal produz inegavelmente efeitos extrafiscais, orientados pelas diretrizes econômicas, políticas, morais e sociais dos estadistas que a comandam, surgindo daí a ideia de se utilizar o instrumental financeiro de que dispõe o Estado para a provocação deliberada de determinados resultados econômicos e políticos, tais como a

repressão à inflação, o combate ao desemprego, a restauração da prosperidade, a proteção da indústria nacional, a promoção do desenvolvimento econômico, a nivelção das fortunas e a correção das iniquidades na distribuição da renda nacional por Baleeiro (2000).

Essa orientação da política fiscal traduz importante mecanismo gerenciador de transcendentais questões ligadas aos aspectos mais intrínsecos das demais políticas públicas, atuando de forma complementar a essas últimas, sendo certo que os contornos dos reflexos originários do âmbito de incidência da política fiscal são bastante difíceis de serem delimitados com precisão, pois perpassam a generalidade das outras áreas que também merecem a atenção do Estado, carecedoras de ações concretas e específicas, sobretudo diante da incapacidade do mercado de prover soluções para o conjunto de problemas que aflige as sociedades estruturalmente organizadas.

As consequências nefastas da crise econômica observada a partir do início do século vigente vêm dando ensejo, cada vez mais, à adoção de práticas que se coadunam com as ideias propugnadas por John Maynard Keynes, as quais, de maneira geral, estão centradas na utilização pelo Estado de medidas fiscais como elementos gerenciadores de crises. Nessa nova fase crítica, dá-se ênfase ao papel da tributação sobre o novo contexto social que se apresenta, o qual demanda a atuação firme do governo voltada à promoção do desenvolvimento sustentável.

O manejo dos instrumentos fiscais que compõem a política tributária, que representa um dos segmentos de análise da política fiscal, ao lado da política fiscal em sentido estrito (despesas públicas), repercute diretamente na sociedade a que são direcionadas, afetando desde o cidadão mais pobre até o grande empresário. Tal ilação pode ser facilmente compreendida quando, por exemplo, são lançadas luzes sobre a regularidade com que tributos são recolhidos. Estes constituem a principal fonte de recursos para o Estado, e o seu pagamento representa uma constante na vida dos cidadãos, os quais, direta ou indiretamente,

arcam com o ônus financeiro decorrente daquele ato.

A dimensão dessa realidade toma corpo em países com elevada carga tributária, não raro dando margem a insurgentes manifestações de insatisfação por parte da população, sobretudo quando precária a prestação dos serviços públicos, que representam, em última análise, a contraprestação estatal pelos recursos repassados compulsoriamente ao erário.

Há que se ter em mente o fato de as políticas tributárias não se circunscreverem à elaboração de planos e estratégias relacionados com a atividade de arrecadação e de fiscalização. Estão atreladas, ainda, ao conjunto de ações voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação, a serem executados pela administração tributária, e que se situam dentro de um espectro de atuação bem mais alargado.

É nesse contexto que 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 representar a principal fonte de receita dos estados da Federação. O aludido tributo, de matriz constitucional, é disciplinado, fundamentalmente, pela Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), cujos dispositivos específicos estão em harmonia com os princípios básicos assentados na Constituição Federal para o seu disciplinamento.

Tem por um de seus traços característicos o fato de ser devido cada vez que ocorrer circulação de mercadorias, havendo mudança de sua titularidade, que pode ser atribuída, inicialmente, ao fabricante, passando pelo comerciante revendedor até o consumidor final, o que traduz o ciclo econômico ordinário de circulação de uma mercadoria. Bem assim, será devido quando ocorrer à prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Caracteriza-se, ainda, por ser não cumulativo, já que é possível a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação da mercadoria ou prestação de serviço com o montante do imposto cobrado pelo mesmo ou por outro Estado nas operações ou prestações anteriores, vale dizer, o valor do tributo pago nas operações ou prestações antecedentes representa um crédito a ser utilizado no abatimento do débito subsequente.

A técnica da não cumulatividade é de todo relevante para o ICMS, por representar um direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte e tendo em vista a própria natureza multifásica do tributo, que incide sobre cada etapa de circulação da mercadoria. Ao obstaculizar a incidência em “cascata” do imposto, uma vez que o montante a recolher resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre o débito e o crédito apurados, acaba por repartir, teoricamente, o ônus financeiro decorrente de seu pagamento entre todos os contribuintes que porventura vierem a participar da cadeia de circulação da mercadoria até que ela venha a alcançar o consumidor final.

Alinhado com o princípio da não cumulatividade encontra-se o comando constitucional que determina a anulação do crédito relativo à operação anterior quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Relativamente às operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços, a possibilidade de manutenção dos créditos, que consubstanciam o montante do imposto cobrado pelo mesmo ou por outro Estado nas operações ou prestações anteriores, para além de representar uma exceção à regra geral determinante do estorno sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, constitui medida que se alinha com o mandamento constitucional que tem por escopo a desoneração do ICMS nas exportações, reflexo da política tributária que visa assegurar a competitividade das empresas nacionais no mercado

mundial, estimulando o comércio internacional com outros países, um dos propósitos do Plano Nacional da Cultura Exportadora, arquitetado pelo Governo Federal, que fundamentalmente visa fomentar as exportações do país.

Com o advento da Lei Kandir, passou a existir previsão legal no sentido de possibilitar a transferência a terceiros do saldo credor acumulado de ICMS por estabelecimentos que realizam operações e prestações para o exterior, medida esta que fora espelhada pela legislação tributária estadual, conforme se depreende da leitura do art. 55 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996 (Lei do ICMS), que consolida as disposições legais referentes ao imposto.

Consoante o disposto na aludida lei estadual, o contribuinte poderá promover o aproveitamento ou a transferência de seu saldo credor a qualquer outro estabelecimento de sua propriedade, desde que localizado no próprio Estado do Ceará, ou a outro contribuinte, também estabelecido em território cearense, no que concerne ao saldo credor remanescente, desde que, na última hipótese, haja prévia manifestação do Fisco.

A previsão em comento sempre foi de fundamental relevância para as empresas cearenses, sobretudo para aquelas que realizam preponderantemente exportações. Isso porque, nessas empresas, geralmente se observa que os créditos escriturados nas contas gráficas superam os débitos dos períodos de apuração, resultando num acúmulo de saldo credor que muitas vezes não tem como ser aproveitado, sobretudo quando a empresa trabalha exclusivamente com operações de exportação.

As implicações que se seguem a esse problema são extensivas, ainda, às empresas que fornecem os insumos utilizados na produção das mercadorias exportadas, ante a conseqüente queda da demanda na sua produção, produzindo efeitos negativos sobre a economia brasileira como um todo.

Como a manutenção desse saldo credor representa um custo muito alto para os contribuintes, vê-se que a possibilidade de haver uma transferência de créditos visa evitar que o ônus daí decorrente seja repassado para os preços das mercadorias exportadas, tolhendo a capacidade competitiva das empresas de concorrer com os preços praticados no mercado internacional.

Diante da existência de expressa autorização legal nesse sentido, os contribuintes cearenses passaram a negociar os créditos acumulados em decorrência das exportações com outros contribuintes estabelecidos no Estado, que são vendidos mediante a aplicação de um deságio, sendo posteriormente transferidos ao seu adquirente, ato este que é precedido necessariamente de manifestação do Fisco que autorize a respectiva transferência.

Ocorre que a desoneração do ICMS incidente sobre as exportações impacta diretamente sobre os cofres estaduais, na medida em que dá margem a perdas de arrecadação, o que inclusive motivou o estabelecimento de complexas medidas compensatórias aos Estados, as quais ficaram a cargo da União, e que não raro dão ensejo a acaloradas discussões políticas no âmbito parlamentar, ante a alegação de que os entes estatais são prejudicados pela insuficiência dos repasses relativos aos recursos compensatórios.

O problema que consubstancia a possibilidade de haver apropriação dos créditos acumulados em decorrência das exportações ocasiona repercussões negativas sobre a arrecadação porque os referidos créditos poderão vir a ser utilizados para compensar débitos do mesmo ou, caso venham a ser transferidos, de outro contribuinte estabelecido no Estado, constituindo exceção à regra geral determinante do estorno quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Por essa razão, tem-se que o aproveitamento desses créditos, seja como for, resulta na diminuição da arrecadação estadual, já que os débitos que dariam origem a determinado

volume de receita aos cofres públicos podem vir a ser compensados com os aludidos créditos, sendo essa a lógica que traduz a diminuição dos recursos provenientes da tributação pelo ICMS.

Diante dessa problemática, algumas unidades da Federação vêm adotando políticas fiscais com o propósito de minimizar os impactos negativos sobre a arrecadação própria, consubstanciadas em ações que seriam de relevante significação estratégica para o interesse público e os demais bens envolvidos.

Situa-se dentre essas medidas a inserção do art. 55-B na Lei cearense que dispõe acerca do ICMS, o qual foi acrescentado pela Lei nº 14.143, de 25 de junho de 2008. O dispositivo em questão passou a prever a possibilidade de a própria Administração Pública do Estado do Ceará adquirir, mediante leilão reverso, e com deságio mínimo de 6% (seis por cento), os saldos credores de ICMS acumulados, a partir de 16 de setembro de 1996, por contribuintes do imposto estabelecidos no Estado que realizem operações e prestações de exportação para o exterior, em vez de transferi-los a terceiros.

Demais disso, o mesmo diploma legal, cujas disposições foram regulamentadas pelo Decreto nº 29.767, de 01 de junho de 2009, dá garantia ao contribuinte de que o Estado do Ceará, por meio do Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico (CEDE), realizará efetivamente o pagamento dos valores relativos aos créditos arrematados, dentro do prazo de 30 dias, contados a partir do parecer homologatório dos créditos, a ser emitido pela Secretaria da Fazenda (SEFAZ). Para tanto, inclusive autorizou o Chefe do Poder Executivo a abrir, no orçamento do Estado vigente à época da publicação da lei, um crédito adicional, no valor de R\$ 60.000.000,00 (Sessenta milhões de reais), à conta do CEDE.

A política fiscal que constitui o objeto deste estudo consubstancia uma ação totalmente inovadora, tendo sido concebida sem amparo em qualquer medida similar que tenha sido experimentada anteriormente pelos demais entes federados, representando uma intervenção

direta do Estado do Ceará no mercado que envolve a negociação de créditos de ICMS, no qual figuravam como cedentes e cessionários, até então, apenas contribuintes do imposto.

Trata-se de uma política *sui generis*, na medida em que gira em torno da aquisição de bens que, a rigor, não possuem utilidade prática para o Estado, mas tão somente para aquelas pessoas às quais as regras da não cumulatividade são direcionadas. Em outras palavras, o saldo credor acumulado pelas empresas exportadoras passou a representar objeto de especial atenção para os gestores da política fiscal, não obstante o fato de aqueles bens serem imprestáveis ao emprego em qualquer atividade estatal específica e concreta que possa vir a ser prestada em prol da coletividade.

Registre-se que os diversos leilões já realizados injetaram uma grande quantidade de recursos diretamente na economia cearense, sobretudo nos caixas das empresas exportadoras, que deixam de sofrer, pelo menos parcialmente, os impactos decorrentes dos influxos da oneração pelo imposto pago nas cadeias anteriores de circulação das mercadorias exportadas, e que não fora utilizado na compensação de quaisquer débitos pela saída para o exterior.

O presente estudo tem por objetivo geral promover uma análise dessa política fiscal de aquisição de créditos de ICMS acumulados por contribuintes cearenses em decorrência de operações e prestações realizadas para o exterior, procurando abordar as várias perspectivas que podem ser aprofundadas, a fim de que se torne possível captar a real extensão de alguns de seus impactos, bem como das repercussões decorrentes da sua implementação.

Quanto aos objetivos específicos do trabalho, estes compreendem a discussão dos aspectos relevantes resultantes do estabelecimento da política pública em comento, os quais envolvem respostas aos seguintes questionamentos: a política fiscal de aquisição, pelo Estado do Ceará, de créditos do ICMS acumulados em decorrência de operações e prestações realizadas para o exterior, vem impactando positivamente sobre as suas finanças públicas? Quais as razões determinantes da opção pela referida política? Quais têm sido as implicações

tributárias decorrentes da implementação da aludida política para o segmento econômico exportador cearense? O sobredito instrumento de gestão da política fiscal fora concebido de modo a permitir às empresas a acessibilidade ampla ao certame para a aquisição dos créditos acumulados?

O tema, de caráter interdisciplinar, envolve a grande área Ciências Sociais Aplicadas, com predominância das especialidades Administração Pública, Finanças Públicas, Economia do Setor Público, Direito Constitucional e Direito Tributário.

Para o esclarecimento das questões apresentadas foram utilizados métodos de pesquisa pertinentes ao estudo do tema proposto, sendo que o presente trabalho está amparado fundamentalmente na coleta de dados relevantes e na revisão bibliográfica que auxilia na compreensão do assunto, o qual ainda é pouco conhecido.

Durante a pesquisa, diga-se, de método dedutivo, foram realizados o levantamento, a classificação e a interpretação das informações coletadas junto à SEFAZ, que foram de fundamental importância para a consecução de alguns objetivos colimados. Quanto a sua natureza, a pesquisa é quantitativa e qualitativa, com predominância desta última, e, quanto a seus fins, é pura.

O trabalho fora dividido em quatro capítulos. No primeiro deles busca-se uma sistematização dos aspectos gerais relacionados com a política fiscal, sem a abordagem de modelos econométricos, de modo a evidenciar as suas variadas formas de manifestação e seu enquadramento no contexto que envolve a análise das políticas tributárias, que constituem um segmento mais amplo a ser tratado no capítulo subsequente.

Diante da circunstância de os governos utilizarem medidas fiscais cada vez mais diversificadas para fazer frente às questões econômico-sociais, somente uma análise detida dos pressupostos da política fiscal, enquanto política pública pode evidenciar a forma como ela contribui para a solução de problemas e o alcance de objetivos ligados ao

desenvolvimento.

Tomando por base o exame dos efeitos da política fiscal, e com o escopo de estabelecer certas premissas fundamentais para a consecução dos objetivos delineados para este trabalho, no segundo capítulo partir-se-á para o estudo específico da política tributária, que corresponde a um dos segmentos de análise da política fiscal, ao lado da política fiscal em sentido estrito (gastos públicos). A pertinência do tema a ser abordado nesse capítulo reside no fato de que o exame da política de aquisição dos créditos fiscais acumulados em decorrência de operações e prestações para o exterior envolve simultaneamente, e de modo totalmente peculiar, ambos aqueles segmentos de análise.

No capítulo em questão será estudado o conjunto de ações voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação e de arrecadação do governo, sem perder de vista as finalidades fiscais e extrafiscais de que se reveste a política tributária.

O terceiro capítulo passará a abordar os fatores determinantes da formulação e da implementação da política que constitui o objeto precípua deste estudo, os quais têm o condão de permitir uma adequada compreensão da problemática que gira em torno das transferências daquele saldo credor, realizadas entre contribuintes cearenses.

Evita-se adentrar em questões polêmicas, que motivam acaloradas discussões no meio jurídico, razão pela qual serão tratadas, tão somente, algumas das particularidades apresentadas pelo ICMS, haja vista serem de fundamental relevância para este trabalho, por encontrarem relação direta com a sua temática central, começando pela abordagem da não-cumulatividade do ICMS, técnica de tributação que consubstancia uma diretriz de política fiscal que atende a fins estritamente econômicos, cujas especificidades serão detalhadas no decorrer do capítulo.

Colocadas as premissas teóricas gerais que permeiam o contexto onde está inserido o objeto deste estudo, no quarto e último capítulo será analisada, de forma crítica, isenta e concentrada, a política fiscal de aquisição, pelo Estado do Ceará, de créditos do ICMS acumulados em decorrência de operações e prestações realizadas para o exterior.

Com isso, pretende-se contribuir para a avaliação desse plano levado a efeito pelo Estado, que tem sido de relevante significação estratégica para a administração tributária cearense, e que se situa dentro do quadro mais amplo das políticas fiscais adotadas pelo governo.

2 O ESTADO E A POLÍTICA FISCAL

O Estado soberano pode utilizar as mais variadas espécies de instrumentos para influenciar o comportamento da economia e de seus agentes. A política fiscal e a política monetária constituem os instrumentos globais de que dispõe o governo para a consecução de objetivos ligados à solução de problemas que interferem diretamente na sustentabilidade da economia, os quais podem inclusive desencadear uma série de consequências adversas para outras áreas que demandam a atuação firme do setor público.

O presente capítulo versa acerca da sistematização dos aspectos básicos relacionados com a política fiscal, de modo a evidenciar as suas variadas formas de manifestação e seu enquadramento no contexto que envolve a análise das políticas tributárias, que constituem um segmento mais amplo a ser tratado no capítulo subsequente.

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A política fiscal se insere como uma das categorias do gênero política pública, tendo fundamental relevância dentro do processo de desenvolvimento econômico e de equilíbrio das finanças internas de qualquer país, sobretudo daqueles em que se observa um capitalismo avançado, sensível às mudanças dos fatores exógenos que impactam na conjuntura econômica global. (DIAS; MATOS, 2012, p. 17; MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 204).

Nas sociedades contemporâneas, percebe-se que o manejo da política fiscal vem sendo conduzido de modo a conferir às suas ações um papel ativo na promoção do desenvolvimento não só econômico das nações, mas também social, compensando de forma anticíclica os desequilíbrios provenientes dos diversificados efeitos adversos das crises estruturais que afetam os países periodicamente.

Isso porque o exercício da atividade fiscal, que constitui o objeto de estudo precípua e clássico da Ciência das Finanças, produz inegavelmente efeitos extrafiscais, orientados pelas diretrizes econômicas, políticas, morais e sociais dos estadistas que a comandam, surgindo daí

a ideia de se utilizar o instrumental financeiro de que dispõe o governo para a provocação deliberada de certos resultados econômicos e políticos, tais como a repressão à inflação, o combate ao desemprego, a restauração da prosperidade, a proteção da indústria nacional, a promoção do desenvolvimento econômico, a nivelção das fortunas e a correção das iniquidades na distribuição da renda nacional por Baleeiro, 2000.

Admitida essa premissa, tem-se que essa orientação da política fiscal traduz importante mecanismo de gerenciamento de transcendentais questões ligadas aos aspectos mais intrínsecos das demais políticas públicas, atuando de forma complementar a essas últimas, sendo certo que os contornos dos reflexos originários do âmbito de incidência da política fiscal são bastante difíceis de serem delimitados com precisão, pois perpassam a generalidade das outras áreas que também merecem a atenção do poder público, carecedoras de ações concretas e específicas, sobretudo diante da incapacidade do mercado de prover soluções para o conjunto de problemas que aflige as sociedades estruturalmente organizadas.

Não se olvida que o alcance de quaisquer desses objetivos mediatos e imediatos da política fiscal são sempre dependentes de fatores econômicos externos, alheios às ações estatais empreendidas no âmbito interno das competências que lhes são próprias.

Contudo, a eficácia dos instrumentos de política fiscal postos à disposição do Estado-nação também é influenciada diretamente pelo planejamento e pela adoção de medidas que sejam adequadas, oportunas e tempestivas, voltadas ao enfrentamento de crises e à consecução de objetivos prioritários.

Diante da circunstância de os governos utilizarem medidas fiscais cada vez mais diversificadas para fazer frente às questões econômico-sociais, somente uma análise detida dos pressupostos da política fiscal, enquanto política pública pode evidenciar a forma como ela contribui para a solução de problemas e o alcance de objetivos ligados ao desenvolvimento.

Tendo em vista que a política fiscal, ao lado da política monetária, representa uma das principais formas de política econômica, e considerando que esta última, por definição, pode ser entendida como a intervenção do Estado na economia, inicialmente, faz-se necessário lançar luzes sobre as relações históricas travadas entre o Estado soberano e a realidade econômica, de modo a que se possa compreender o papel daquele ente enquanto agente dotado de poder de decisão sobre as questões fiscais, cujas forças estão voltadas para o regular desempenho de funções específicas de intervenção na economia, conforme se verá mais adiante. (VASCONCELLOS; GREMAUD; TONETO JÚNIOR.1999, p.129).

2.2 AS INTER – RELAÇÕES ENTRE O ESTADO – NAÇÃO E A ECONOMIA

“Ao se traçar um panorama histórico acerca do comportamento do Estado-nação frente às questões econômicas, ver-se-á que a neutralidade daquele ente quanto à matéria não tem sido a regra, mas sim a exceção, não sendo descabida a afirmação de que os mecanismos dos celeiros egípcios foram os primeiros testes conhecidos e em grande escala de uma política anticíclica” (CRUZ, 1973, p. 18).

Hugon (2009, p. 42) assevera que a tendência intervencionista do Estado fora preponderante na antiguidade romana e se manifestou de modo característico na política denominada anonária, motivada por dificuldades de abastecimento, pela lentidão dos transportes e pelo estado de guerra bastante prolongado, sendo que, para assegurar o funcionamento daquela política, o Estado fora obrigado, inclusive, a regulamentar a produção agrícola e a troca de produtos.

Ocorre que as ações estatais impactantes nas engrenagens que movimentam a máquina econômica, desde cedo, geravam conflitos com as parcelas das sociedades influenciadas por ideias baseadas em concepções liberais. Salienta Cruz (1973, p.18-19)¹ que,

¹ Tradução livre do autor: Na longa e amarga luta contra a aristocracia feudal e a monarquia absolutista, que dispunha do Estado como um aparato a seu exclusivo serviço, a burguesia europeia emergente tinha como um de seus propósitos principais a destruição de todo o sistema de intervenção e de regulamentação governamentais. E não poderia ser de outra forma: ele foi concebido e dirigido para impedir sua expansão, a

En la larga y áspera lucha contra el poder feudal y la monarquía absoluta, que disponían del Estado como un aparato a su exclusivo servicio, la emergente burguesía europea esgrimió como uno de sus propósitos cardinales la destrucción de todo el sistema de intervención y regulaciones gubernamentales. Y no podía ser de otra manera: él estaba concebido y dirigido a entabrar su expansión, mantener la esencia del "viejo orden" y, sobre todo, a sustraer de la población y en especial de sus nuevos empresarios, trabajadores y comerciantes, una cuota sustancial de prestaciones para beneficio de la clase dominante y en gran medida parasitaria. Mirada desde este ángulo y localizada históricamente, podemos apreciar el carácter progresista que tuvo aquel repudio a la omnipotencia estatal.

Os sistemas mercantilistas que consubstanciavam o conjunto de ideias e práticas econômicas desenvolvidas na Europa entre 1450 e 1750, em especial os sistemas francês e inglês, dadas as suas características, produziriam como consequência lógica, durante o seu apogeu, uma abusiva regulamentação da economia pelo Estado, que adotou uma política de proteção excessiva da indústria em detrimento da agricultura, o que culminou na ruína da produção agrícola e, por consequência, levou a população rural de grande parte dos países europeus à miséria (HUGON, 2009, p. 87).

Além disso, o princípio da política mercantilista de que a força do governo de um país seria diretamente proporcional ao estoque de metais preciosos de que dispunha, para além de motivar a constante e poderosa presença do Estado em assuntos econômicos, acabou estimulando guerras e exacerbando o nacionalismo (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 18).

Esse intervencionismo, por representar uma expressão do poder arbitrário do Estado, que para si reservava todos os direitos, enquanto impunha aos indivíduos somente deveres, motivou reações que mais tarde traduziriam a doutrina denominada de liberalismo econômico, que daria origem às escolas fisiocrática, formada por representantes franceses, e clássicos, de origem inglesa (HUGON, 2009, p. 88).

manter a essência da "velha ordem" e, acima de tudo, para subtrair da população e, especialmente, de seus novos empregadores, trabalhadores e comerciantes, uma quota substancial de prestações em prol da classe dominante, em grande parte parasitária. Visto por esse ângulo e historicamente situado, vemos o caráter progressista que tinha esse repúdio da onipotência do Estado.

Conforme Vasconcellos e Garcia (2008, p. 18) "[...]os fisiocratas sustentavam que a terra era a única fonte de riqueza e que havia uma ordem natural que fazia com que o universo fosse regido por leis naturais, absolutas, imutáveis e universais, desejadas pela Providência Divina para a felicidade dos homens".

Os mesmos autores (VASCONCELLOS;GARCIA, 2008, p. 19) salientam que os fisiocratas entendiam ser desnecessária a regulamentação governamental em virtude da supremacia da lei da natureza, e tudo o que fosse contra ela estaria fadado ao fracasso, razão pela qual a função do soberano era a de servir de intermediário para que as leis da natureza fossem cumpridas.

Segundo Hugon (2009, p. 99-100): argumenta que a Fisiocracia “[...] foi à primeira escola a lançar os fundamentos da ciência econômica, a assentar solidamente o direito de propriedade sobre a noção de utilidade social, a justificar e exaltar a liberdade econômica”.

Segundo o autor (HUGON, 2009, p. 100), a referida escola, ao mesmo tempo em que representou uma reação contra os mercantilistas, deixou definitivamente implantados os marcos do individualismo e do liberalismo, caracteres esses que foram retomados e reformados por Adam Smith e pela Escola Clássica.

Os fundamentos da escola clássica foram inicialmente tratados por Smith, na sua obra "*A Riqueza das Nações*"², publicada em 1776, onde o autor defendeu a tese de que a verdadeira fonte de riqueza seria proveniente da divisão do trabalho produtivo entre todas as classes de nações, que se opunha à concepção metalista oriunda das ideias mercantilistas.

Baseado em preceitos que consagravam a livre iniciativa, Smith entendia que o Estado deveria desempenhar funções mínimas, como a de proteção da sociedade, não devendo intervir na economia, onde uma "mão invisível" exercia autoridade, regulando as forças de mercado adequadamente e levando a sociedade ao crescimento econômico, o que

2 SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações* 2. ed. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2010.

proporcionaria, conseqüentemente, grandes benefícios para a coletividade.

Existiram outros formuladores da escola clássica, como Thomas Malthus, David Ricardo e Stuart Mill, mas um aprofundamento da matéria não constitui o tema central do presente estudo, sendo importante destacar apenas que o naturalismo daquela escola também fora alvo de reações fundadas na realidade econômica e social, oportunidade em que se passou a defender a necessidade de uma intervenção do Estado na economia, posição esta que inclusive deu origem, no século XIX, a correntes protecionistas e nacionalistas, defendidas por Friedrich List, na Alemanha, e H. C. Carey, nos Estados Unidos da América (MATIAS;PEREIRA, 2012, p. 43-44).

Todavia, desde as revoluções de 1848, se observavam, de forma nítida, insurgências contra as concepções de liberdade econômica dos clássicos, em especial devido às transformações provenientes da Revolução Industrial, que resultariam numa opressão dos trabalhadores, consequência direta dos malefícios advindos da liberdade econômica que se alinhava com a livre iniciativa (HUGON, 2009, p. 155-156).

Karl Marx, que se insurgia contra o regime capitalista competitivo, através dos argumentos insculpidos em "O Capital"³, de 1867, procurou evidenciar a exploração a que era submetido o operário por parte daquele regime, o qual proporcionava o acúmulo de riquezas pelos empregadores capitalistas às custas dos esforços dos trabalhadores, mas que vivia em constante estado de desequilíbrio, que o direcionava para uma crise iminente, consequência direta da inadequada distribuição da produção e do acúmulo de capital.

Irrompe, então, o socialismo, formado por correntes de pensamento que, julgando ser a propriedade privada o instituto jurídico do liberalismo econômico, rebelam-se contra ela (HUGON, 2009, p. 156).

Tendo em vista que para quase todas as doutrinas socialistas o objetivo colimado é o

3 MARX, Karl. *O Capital*. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 1982.

estabelecimento da igualdade entre os indivíduos, a livre concorrência lhes parecerá viciosa, por não estar em condições de assegurar a melhor produção dos bens nem a sua distribuição equitativa e, tampouco, a harmonia entre os interesses individual e geral, tão convictamente afirmada pelos clássicos (HUGON, 2009, p. 162).

No que tange às reações não socialistas contra a doutrina liberal, não obstante defenderem o estabelecimento de diferentes restrições à liberdade econômica, a serem impostas à iniciativa privada por uma entidade superior, que poderia ser o Estado, a Nação ou grupos representativos de interesses gerais ou coletivo, buscavam a preservação dos direitos de propriedade privada, com seus respectivos corolários econômicos (HUGON, 2009, p. 156).

A teoria do período neoclássico, onde se destacam as proposições de Alfred Marshall, que teve início na década de 1870, e desenvolveu-se até as primeiras décadas do século XX, não se preocupou com a política e o planejamento macroeconômico, pois havia a crença na economia de mercado e em sua capacidade autorreguladora, o que motivou os seus teóricos a privilegiarem o tratamento dos aspectos microeconômicos da teoria (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 22).

Segundo os autores Matias;Pereira (2012, p. 46-47) asseveram que, durante o predomínio da ideologia liberal, admitia-se que o mecanismo dos preços atuava para que os recursos produtivos da coletividade fossem utilizados o mais racionalmente possível, enquanto que o desenvolvimento era algo que ocorria espontaneamente naquela área onde as instituições permitissem o máximo de iniciativa individual.

(MATIAS;PEREIRA, 2012, p. 46) argumenta que o poder econômico aplicado na atividade mercantil era alvo de privilégios, fundados na filosofia do *laissez-faire*, onde o ordenamento jurídico, além de assegurar o direito de propriedade e a livre iniciativa, não admitia a imposição de restrições ao seu exercício.

Dessa forma, foi transferida ao sistema de mercados a responsabilidade (sob a fundamentação de que a competição nele existente limitaria o poder individual de obter vantagens dos demais) de produzir o bem-estar da sociedade, por meio dos efeitos positivos decorrentes da competição, de conformidade com as preferências de cada indivíduo. Assim, qualquer intervenção do Estado na economia era indesejável, ou seja, deveria prevalecer o sistema do *laissez-faire, laissez-passer, laissez-aller*. Até a década de 1930, a *teoria econômica* mostrava que num mercado competitivo a alocação dos recursos seria ótima, ou seja, chegar-se-ia à situação conhecida como *ótimo de Pareto* (definido em termos de eficiência da produção e satisfação dos consumidores). Nesse sentido, o ótimo paretiano leva à noção de que qualquer intervenção na economia é nociva, por romper a competição, o que leva à conclusão de que o mais adequado para a política econômica é o sistema do *laissez-faire*, em que o funcionamento do mercado leva ao "melhor dos mundos". MATIAS;PEREIRA, 2012, p.47)

Os anos que sucederam aos fatídicos eventos ocorridos em 1929 com a quebra da Bolsa de Valores de Nova York foram devastadores para a economia capitalista, marcando o declínio do liberalismo clássico.

O cenário que se observava era de crise, resultando numa combinação mortífera entre a perda da confiança dos investidores e a falência dos bancos e das empresas, o que gerou ondas brutais de desemprego.

Enquanto economistas e o Estado se viam incapazes de debelar o problema que se agigantava, John Maynard Keynes, com seu livro "*Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*"⁴, publicado pela primeira vez em 1936, propunha a adoção de medidas econômicas vistas com desconfiança por aqueles que acreditavam que a economia iria se erguer espontaneamente, mesmo diante da evidente inércia das forças invisíveis do mercado a que se referia Adam Smith.

Segundo o economista britânico, diante do prognóstico de um futuro incerto, que afugentava os investidores privados, a adoção de uma postura ativa por parte do Estado se fazia premente. Dele deveriam verter os recursos a serem investidos na economia, ainda que oriundos de empréstimos.

4 KEYNES, John Maynard. *A teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

O endividamento do Estado, associada à realização de obras públicas, seriam os remédios econômicos para impulsionar a demanda, com um consequente incremento da produção, levando paulatinamente à elevação do número de pessoas com emprego.

A história mostrou que a implementação das ideias propugnadas por Keynes, baseadas no intervencionismo do Estado como medida de estímulo à economia, de modo a combater os males resultantes das crises, durante muito tempo, e sobretudo durante as décadas de 50 e 60, foram determinantes para a recuperação e o crescimento das economias capitalistas, mesmo daquelas que, a um primeiro momento, se mostraram relutantes em aceitá-las.

Referido estado de coisas perduraria até que a crise do início da década de 1970 viesse a assolar o modelo econômico consolidado do pós-guerra. Anderson (2008, p. 9-10) aduz que, a partir daí, o mundo capitalista avançado passou por uma longa e profunda recessão, combinando, pela primeira vez, baixas taxas de crescimento com altas taxas de inflação, momento no qual a ideologia neoliberal discutida no âmbito da Sociedade de Mont Pèlerin, fundada em 1947, da qual faziam parte Friedrich Hayek e Milton Friedman, começaram a repercutir favoravelmente ao sabor dos ventos da crise.

Passou-se, então, de um lado, a exaltar a estabilidade monetária, que deveria ser a meta suprema de qualquer governo, e a não intervenção econômica estatal, enquanto que de outro proclamava-se a necessidade de haver uma contenção de gastos sociais e a implementação de reformas fiscais voltadas a incentivar os agentes econômicos, baseadas fundamentalmente na redução de impostos, direcionada aos rendimentos de grande vulto (ANDERSON, 2008, p. 11).

Os governos de Margaret Thatcher, que tiveram início em 1979, abraçando de forma ambiciosa as proposições neoliberais, marcaram o início do triunfo desse programa ideológico, que se consolidou em vários países, mas que, muito embora tenha cumprido algumas de suas promessas, como o combate à inflação, serviu para ampliar as desigualdades,

favorecendo o desemprego e desonerando os rendimentos mais elevados, enquanto que a desregulamentação financeira e o aumento dos lucros contribuíram para o forte aumento da especulação, em detrimento de investimentos que pudessem contribuir para o aumento da produção (ANDERSON, 2008, p. 14-16).

É importante frisar que as propostas neoliberais vêm encontrando legitimação democrática até hoje, ao custo da ampliação das desigualdades, dando margem a críticas de toda ordem. Para Sader (2008, p. 37), "o neoliberalismo sobrevive a si mesmo pela incapacidade da esquerda, até aqui, em construir formas hegemônicas alternativas para sua superação".

Não obstante, crises econômicas puseram em xeque as suas proposições ideológicas mais elementares, por reclamarem a adoção de medidas intervencionistas nos sistemas capitalistas que variam em cada país, voltadas à contenção dos efeitos nefastos delas decorrentes.

Chesnais, ao discorrer acerca das raízes da crise econômica mundial hodierna⁵, iniciada em 2008, aduz que seu último grande traço é que ela tomou vulto e se desenvolveu enquanto as políticas de liberalização e de desregulamentação tinham chegado a destruir as condições geopolíticas e macrossociais nas quais instrumentos anticíclicos de certa eficácia haviam sido anteriormente desenvolvidos, havendo, atualmente, uma carência desses instrumentos, posto que nenhum substituto fora encontrado para aqueles propostos pelo keynesianismo.

A par das críticas dirigidas ao pensamento keynesiano, reforçadas pelo cenário de estagflação observado na década de 1970, momento que precedeu a ofensiva neoliberal, vê-se que, atualmente, as consequências nefastas da crise econômica observada a partir do início do século vigente vêm dando ensejo, cada vez mais, à adoção de práticas que se coadunam com

5 Disponível em: <http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia_id=20596>. Acesso em: 18 março 2013.

as ideias de Keynes, as quais, de maneira geral, estão centradas na utilização pelo governo de instrumentos macroeconômicos estabilizadores da economia, com ênfase nas políticas monetária e fiscal.

As linhas que se seguirão versam acerca da sistematização dos aspectos básicos relacionados com a política fiscal, que envolve o manejo consciente pelo governo de instrumentos específicos (tributação, despesas públicas etc.), com o escopo de exercer influência sobre determinados fatores responsáveis pelo equilíbrio econômico.

2.3 O QUE É A POLITICA FISCAL ?

Costa (2006, p.3-4) define o Estado como sendo uma "organização política com poderes para se relacionar, no plano internacional, como soberano, e no plano interno, como entidade superiora e somatório das vontades dos habitantes do seu território, com competência para fazer a lei e impor a sua execução".

Assevera Farias Neto (2011, p. 50) que inúmeras são as teorias que buscam definir as competências próprias daquele ente, existindo aquelas cujos preceitos expressam que o Estado-nação deve fazer tudo e outras que defendem a tese de que a sua atividade deve ser reduzida ao mínimo, de modo a deixar sob a responsabilidade dos particulares o máximo de atribuições.

O mesmo autor (FARIAS NETO, 2011, p. 206), ao discorrer sobre a intervenção do Estado na sociedade, aduz que tal possibilidade

[...] está associada à sua condição vigente de ordenação política, gerencial, institucional e econômico-financeira. A ordenação do Estado enseja desafio permanente a ser superado para efeito de promover o desenvolvimento sustentável da sociedade. O Estado e a sociedade devem buscar níveis cada vez mais elevados de eficácia e eficiência expressas nas ações realizadas sob as dimensões pertinentes a: (a) provimento ajustado de infraestrutura socioeconômica de bem-estar e produção; (b) efetivação da ordem econômica e social; (c) efetivação da ordem jurídica; (d) efetivação da ordem nas relações exteriores. A respeitabilidade e a credibilidade do Estado sucedem na proporção em que o mesmo tem as suas ações corretamente efetivadas.

Para Silva (1983, p. 51), as funções do Governo na economia se expandiram consideravelmente ao longo dos anos em decorrência de dois fatores primordiais, quais sejam, a evolução dos próprios princípios teóricos determinantes da intervenção estatal e "as modificações substanciais nas preferências da coletividade, quanto à necessidade de uma maior intervenção do Governo em atividades relacionadas com a distribuição da renda nacional".

No que tange aos aspectos diretamente relacionados com o papel do Estado na ordenação econômico-financeira, Rossetti (1997, p. 826) assinala que um dos maiores desafios da política econômica é a realização simultânea de seus quatro objetivos principais, a saber: a) a sustentação do produto agregado em alto nível; b) a expansão do emprego, na direção de um baixo nível de desemprego involuntário, tanto o de caráter cíclico quanto o estrutural; c) a estabilidade dos preços em mercados livres, e d) o equilíbrio em transações externas com exportações e importações.

É possível de se afirmar que a integridade e a estabilidade da economia como um todo podem vir a ser mantidas ou comprometidas pela qualidade das ações do Estado-nação ao lidar com questões econômicas, quando for da sua competência a participação em assuntos desse jaez.

A plausibilidade desse argumento resta evidenciada, por exemplo, em situações nas quais as referidas ações sejam resultantes de decisões pautadas pela ineficiência, onde se observa um desperdício de recursos, situação em que os tributos passam a representar um ônus excessivamente pesado e supérfluo para os contribuintes, porquanto, nesse cenário, torna-se imperativo o custeio do malbaratamento do dinheiro público.

Além disso, o que se pode observar numa situação hipotética como essa é que a carga tributária elevada dará ensejo à diminuição da renda disponível, afetando, conseqüentemente, o consumo e o investimento (ECKSTEIN, 1971, p. 140).

Por outro lado, quando o Estado se extrapola em matéria econômica, as consequências daí resultantes, a depender do excesso, poderão produzir reflexos de toda ordem, como, por exemplo, uma indevida interferência na iniciativa privada, que venha a influenciar diretamente o comportamento das economias de mercado.

Naqueles casos em que o Estado é omissor, há a possibilidade de ocorrerem abusos que atentem contra a ordem econômica, como a dominação de mercados ou a eliminação total ou parcial da concorrência, mediante ajustes ou acordos entre empresas da iniciativa privada, os quais resultam numa afronta aos corolários de um mercado livre.

Ademais, a omissão estatal pode favorecer o estabelecimento de um quadro onde se agiganta o abismo que separam ricos e pobres, por ampliar as desigualdades sociais e por contribuir para a concentração da renda.

Difícilmente seria possível a mensuração exata da relevância do complexo de ações estatais que repercutem sobre a economia. Contudo, os reflexos provenientes das atividades do Estado diretamente relacionadas com a obtenção de receitas e a realização das despesas públicas são monitorados de forma ininterrupta pelo governo, que busca sempre uma representação numérica a mais precisa possível dos resultados obtidos com as diretrizes que giram em torno de seus planos estratégicos e de seu orçamento.

O estudo da política fiscal preocupa-se justamente com os aspectos mais intrínsecos que envolvem a utilização consciente, planejada e eficiente das medidas fiscais de que dispõe o governo para alcançar propósitos específicos ligados ao desenvolvimento, e que encontram relação direta com as ações voltadas ao equilíbrio econômico e social do país.

Conforme Mochón (2007, p. 182): “[...] a política fiscal ocupa-se de decisões sobre a receita e os gastos públicos e sobre o déficit ou superávit orçamentário, em termos de seus efeitos sobre a renda nacional, o emprego total e o nível geral de preços [...]”

No mesmo sentido, Eckstein (1971, p. 139); “[...] entende estarem englobadas por essa política "as modificações nos impostos e despesas que visem a objetivos a curto prazo, como pleno emprego e a estabilidade do nível de preços[...]"

Burkhead (1971, p. 78) afirma que:

A expressão política fiscal carece de significado preciso, não existindo também uma linha bastante clara de demarcação entre política fiscal e finanças públicas, política monetária, ou política econômica do Governo. Falta, igualmente, consenso quanto aos tipos de ação governamental que possam ser adequadamente denominados atos de política fiscal. Historicamente, o termo provém de uma velha palavra francesa – *fisc* – a caixa do dinheiro ou tesouro. Deve ter sido, portanto, originariamente, sinônimo de *finanças públicas*, conforme é usado em inglês, para incluir as receitas e despesas do Governo e a dívida pública. Em seu uso corrente, entretanto, política fiscal possui um sentido mais amplo e diverso, ligado aos esforços do Governo para estabilizar ou estimular os níveis de atividade econômica. Esta distinção entre finanças públicas e política fiscal é produto direto das experiências governamentais de combate à depressão, na década dos trinta, e da obra e influência exercida pelas ideias de John Maynard Keynes.

Assevera Baleeiro (2000, p. 29) que a rubrica “política fiscal” designa a aplicação de certas teorias econômicas, por meios financeiros, à política anticíclica, tendo se difundido após a denominada revolução keynesiana, sendo vista como corretivo das depressões econômicas, bem como dos processos inflacionários.

Loptreato (2006, p. 1) expõe que as discussões acerca da política fiscal eram centralizadas pela visão keynesiana, período durante o qual a posição tradicional inseria-se no quadro teórico dominado pelo debate entre a síntese neoclássica e os monetaristas.

As discussões centravam-se, de um lado, nos efeitos do déficit público sobre a inflação e o balanço de pagamentos (os chamados déficits gêmeos) e, de outro, no impacto do gasto público na demanda agregada e nos investimentos privados, em decorrência do *crowding out* (LOPTREATO, 2006, p. 1-2).

Hodiernamente, o que se observa é que novos contornos cercam as discussões sobre a temática em alusão, uma vez que a sua análise vem tomando outros rumos, os quais se

distanciam da posição keynesiana, tendo por foco, agora, os aspectos mais relevantes que envolvem a credibilidade da política econômica, a sustentabilidade da dívida pública e a definição de regras fiscais que imponham um controle efetivo das contas públicas (LOPTREATO, 2006, p. 1-2).

O exame crítico da matéria demanda o estudo axiológico e técnico, à luz da teoria econômica e financeira, das medidas (gastos, tributos, empréstimos etc.) utilizadas pelos governos com o escopo de comandar a conjuntura econômica, "quer promovendo a volta à prosperidade nas crises de depressão quer reprimindo um processo inflacionário e também para alterações racionais das estruturas" (BALEEIRO, 2000, p. 29).

Diante desse cenário, percebe-se que a formulação de um conceito preciso acerca do que se deve entender por política fiscal envolve certas dificuldades, considerando, sobretudo, a amplitude do tema. Não obstante, algumas definições colaboram para esboçar, em termos gerais, o seu conceito.

Byrns;Stone Jr. (1995, p. 215) definem a política fiscal como sendo “o uso dos gastos do governo e de políticas de impostos para estimular ou contrair a atividade macroeconômica”.

Para Froyen (1999, p. 78), “a política fiscal é a determinação do orçamento público, sendo, portanto, composta das decisões governamentais sobre gastos e tributação”.

De acordo com Mochón (2007, p. 179), “a política fiscal, composta pelos programas de impostos e gastos públicos, é o estudo da utilização ativa da intervenção do Estado na atividade econômica, a fim de moderar os ciclos econômicos”. Segundo Troster e Morcillo (1994, p. 216) “integram a política fiscal os programas de governo relacionados com a compra de bens e serviços, o gasto de transferências e a quantidade e o tipo de impostos”.

Rossetti (1997, p. 723) aduz que a política fiscal:

Diz respeito ao manejo dos orçamentos do governo, tanto do lado dos dispêndios, quanto do lado das receitas. As decisões do governo sobre quanto despende, nas formas de consumo, investimentos, subsídios e transferências, sobre quanto tributar e ainda sobre que agentes e transações os tributos incidirão, compõem os instrumentos fiscais, com os quais os gestores da política macroeconômica podem exercer influências sobre o desempenho geral da economia.

Longo;Troster (1993, p. 24 - 25) assinalam que a política fiscal refere-se às atividades relacionadas com a arrecadação do governo e com os seus gastos, sendo constituída pela política tributária (atividade de arrecadar tributos) e pela política fiscal em sentido estrito (gastos públicos), segmentos estes que consubstanciam importantes instrumentos de política econômica, na medida em que o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrem automaticamente, daí porque ela está essencialmente relacionada com a função estabilizadora da economia desempenhada pelo governo.

Burkhead (1971, p. 90 - 91) estabeleceu uma relação direta entre os efeitos da política fiscal e os limites de sua definição:

Toda atividade governamental terá *efeitos de política fiscal*, no sentido de que qualquer imposto, despesa ou administração da dívida pública exercerá influência, por menor que seja, no nível da renda nacional e do emprego. Todavia, uma definição de política fiscal assim tão ampla desfígura o sentido da expressão. Certos tipos de programas governamentais são empreendidos, principalmente com vistas à sua influência sobre os níveis de renda e de emprego. Outros são modificados devido à sua provável influência sobre esses mesmos níveis. Apenas nos casos em que os programas do Governo são elaborados ou alterados de acordo com seus efeitos sobre esses agregados devem eles ser considerados como parte da política fiscal. À medida que os programas governamentais forem sendo formulados, cada vez mais, em função desses objetivos, os limites da política fiscal tenderão a se ampliar.

Tomando por base as definições e as considerações emanadas dos renomados autores, pode-se concluir que a política fiscal diz respeito ao conjunto de ações governamentais que consubstanciam o planejamento e a realização das despesas públicas e do custeio para fazer frente às dívidas e às demais obrigações delas decorrentes.

Mas não só isso. Tem por foco, ainda, a análise das potencialidades dessas mesmas ações, bem como de seus impactos, pretendidos ou não, que venham a ser produzidos não só sobre a economia, mas também em outras áreas de atuação governamental.

É que, para além de constituir uma forma de política econômica que se preocupa com os efeitos globais decorrentes do gasto público e da arrecadação, interliga-se com as demais políticas que com ela conservam uma relação íntima, considerando que esses mesmos efeitos não estão circunscritos às linhas de contorno delimitadoras da seara econômica. Essa última afirmação decorre do fato de que, atualmente, fala-se que a política fiscal representa nova aplicação dos instrumentos financeiros para fins extrafiscais (BALEEIRO, 2000, p. 30).

Superado esse ponto, passa-se a tratar do escopo da política em comento.

2.4 OBJETIVOS DA POLITICA FISCAL

A política fiscal, além de estar diretamente relacionada com a administração e a geração de receitas, também envolve o cumprimento de metas e objetivos governamentais no orçamento, o qual é utilizado para a alocação e a distribuição de recursos, assim como para promover a estabilização da economia (MATIAS;PEREIRA, 2012, p. 148).

Musgrave (1973, p. 25) observa que as determinações da política orçamentária de um Estado ideal, no qual prevaleçam padrões eficientes de planejamento fiscal, são derivadas de uma multiplicidade de objetivos, sendo cabível a utilização de instrumentos fiscais para assegurar ajustamentos na alocação de recursos e na distribuição da renda e da riqueza, bem como para garantir a estabilização econômica.

Lagemann (1996, p. 316), baseando-se nas clássicas proposições de Musgrave, distingue e sintetiza essas três funções concernentes à intervenção do Estado na economia:

a) *A função alocativa*, que compreende a oferta eficiente de bens públicos, através de produção própria ou por empresas privadas. Como o consumo dos bens públicos é geralmente não excludente, os consumidores não estão dispostos a revelar sua preferência, tornando-se necessário transferir a decisão de “o quê e quanto produzir”

do mercado para a esfera política. A moeda é substituída pelo voto. b) A *função redistributiva*, que compreende a realização de ajustes na distribuição da renda e da riqueza entre as pessoas. Ela justifica-se pelo fato de o mercado nem sempre proporcionar distribuição da renda considerada justa pela sociedade, por adotar como único critério de distribuição a propriedade dos fatores de produção. [...] c) A *função estabilizadora*, que compreende a intervenção para alcançar elevado nível de emprego, certa estabilidade no nível de preços, o equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

Filellini (1989, p. 61) argumenta que tanto os gastos públicos como as receitas, de per si, constituem veículos que o governo utiliza para atingir metas alocativas e distributivas, sendo que, dentro dessa dimensão, a política de estabilização “[...]consiste na aplicação combinada de gastos e receitas, de forma a impactar ou amortecer as tendências cíclicas da economia”.

Giambiagi; Alem (2008, p. 10) lecionam que os objetivos da ação do governo através da política fiscal abrangem justamente essas três funções básicas.

A função alocativa guarda íntima relação com a política fiscal, sobretudo porque o financiamento da produção dos bens públicos depende da obtenção compulsória de receita para tanto (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 10).

A função redistributiva envolve a promoção por parte do governo de ajustes na distribuição da renda e da riqueza, de modo a torná-la mais justa, o que é realizado por meio de instrumentos fiscais específicos, dentre os quais se destacam as transferências, os impostos, principalmente os incidentes sobre a renda, e os subsídios (LAGEMANN, 1996, p. 316).

Quanto a essa função específica, Leite (1994, p. 102 - 103) aduz que a política fiscal pode e deve servir como instrumento de justiça social, na medida em que, por meio da tributação, se torna possível retirar recursos dos mais ricos, os quais podem ser utilizados para custear programas que assegurem melhores oportunidades e uma melhor condição de vida àquelas pessoas que não dispõem de condições dignas de sobrevivência, desde que os referidos gastos públicos se deem de forma eficiente.

De acordo com Garcia (2004, p. 521), a redistribuição pode ser pessoal, quando implementada por meio de uma estrutura tributária progressiva, em que os indivíduos com maiores rendas pagam mais impostos ou quando a redistribuição é realizada mediante a combinação de impostos sobre produtos adquiridos por pessoas de renda elevada com subsídios para produtos adquiridos por consumidores de baixa renda.

A redistribuição pode, ainda, ser setorial ou regional, "onde o instrumento governamental mais adequado seria uma política de gastos públicos e subsídios direcionados para as áreas mais pobres" (GARCIA, 2004, p. 521).

No que concerne à função estabilizadora, justificada pela circunstância de o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrerem de forma automática pela livre ação do mercado, espera-se que em virtude dela o governo utilize os instrumentos fiscais de que dispõe para assegurar a estabilidade econômica, considerando que a realização de gastos e a tributação afetam a demanda agregada da economia e, em consequência, os níveis de emprego, de preços e a situação das contas externas (LAGEMANN, 1996, p. 316).

Burkhead (1971, p. 91-92) assevera que:

Cada vez mais a política econômica tende a transformar-se em política fiscal. A importância dos objetivos de estabilização na elaboração da política do Governo, com o desenvolvimento de técnicas para a avaliação das consequências da estabilização, fará com que as considerações de política fiscal venham a influenciar, diretamente, e cada vez mais, os programas governamentais.

Na concepção de Leite (1994, p. 180), os objetivos que cingem a função estabilizadora são os únicos que permitem uma avaliação da política fiscal exclusivamente em termos dos níveis de tributos arrecadados e dos gastos realizados. Isso porque, a sua avaliação pelos objetivos concernentes às funções alocativa e redistributiva somente poderia ser realizada à vista da qualidade da política tributária, bem como da eficiência e da eficácia do dispêndio

público na busca da justiça social e do desenvolvimento econômico equilibrado, haja vista que não basta ao governo simplesmente tributar e gastar.

Dito isso, cumpre salientar que a consecução dos aludidos objetivos da política fiscal decorre da irradiação dos efeitos resultantes do manejo de seus instrumentos, os quais serão tratados especificamente mais adiante.

Contudo, desde logo, é importante registrar que o direcionamento desses mesmos efeitos busca seguir fundamentalmente os preceitos norteadores que emanam das orientações políticas do governo dominante, cabendo a ele avaliá-los, assim como as consequências advindas da expansão deliberada do nível dos gastos e do aumento do déficit público (RIANI, 1997, p. 174).

Acontece que, por vezes, as variações dos níveis da receita e dos gastos públicos ocorrem independentemente de qualquer atuação específica por parte do governo no sentido de modificar os programas de gastos ou a estrutura dos tributos. É o que se verá a seguir.

2.5 POLÍTICA FISCAL DISCRICIONÁRIA E NÃO DISCRICIONÁRIA

Os autores costumam classificar as políticas fiscais em duas categorias distintas, a saber: política fiscal discricionária e política fiscal não discricionária.

Byrns;Stone Jr. (1995, p. 216) aduzem que a política fiscal discricionária "envolve variações legislativas deliberadas em despesas ou impostos do governo para alterar a demanda agregada e estabilizar a economia".

Está relacionada, portanto, com as variações dos níveis da receita e dos gastos públicos que decorrem diretamente da adoção de medidas explícitas e ponderadas por parte do Governo, objetivando a estabilização da economia (MOCHÓN, 2007, p. 182 – 183).

De acordo com McConnell (1968, p. 374), a política fiscal discricionária exige a manipulação, por parte do Congresso, da estrutura fiscal e dos tributos, de um lado, e do gasto governamental, de outro, a fim de compensar os movimentos cíclicos que ocorrem no setor

privado da economia. A sua meta é incorrer em déficits, quando for necessário frear a recessão, ou em superávits, nas situações em que se faça necessária a neutralização da inflação.

Com efeito, a adoção desse tipo de política implica que o Governo incorra deliberadamente em déficits e em superávits. Todavia, cabe ressaltar que, dada a dimensão de um déficit, seu efeito expansivo sobre a economia dependerá do método como é financiado. De forma análoga, dada à dimensão de um superávit, seu efeito deflacionista dependerá da forma como ele é usado (McCONNELL, 1968, p. 377).

A política fiscal não discricionária diz respeito às variações dos gastos e dos ingressos fiscais governamentais que são resultado de alterações do nível de renda e de emprego nacionais, as quais independem das atuações do Congresso voltadas à modificação dos programas de gastos em vigor e da estrutura dos tributos (McCONNELL, 1968, p. 372).

Em outras palavras, as referidas variações nos ingressos fiscais e nos gastos são automáticas, tendo em vista o fato de não necessitarem de uma atuação por parte do Governo para virem a ocorrer (McCONNELL, 1968, p. 373).

2.6 EFEITOS DA POLÍTICA FISCAL

A capacidade de diagnosticar corretamente e de forma tempestiva os problemas que afetam a conjuntura econômica, os quais demandam a atuação firme do Governo, é fundamental para a eficácia das medidas a serem adotadas com o objetivo de neutralizar, ou pelo menos dirimir, os efeitos indesejados advindos de circunstâncias adversas e inesperadas.

Conforme Dias;Matos (2012, p. 68), “qualquer processo de formação de uma política pública começa com a identificação de um problema ou de um estado de coisas que exija uma intervenção governamental”.

Mas o gestor da política pública deve sempre procurar dimensionar os potenciais efeitos das ações que representem a solução para os problemas detectados, considerando que nem

sempre eles são bem delimitados, podendo fugir ao controle dos responsáveis pela sua implementação.

Referida afirmação evidencia a relevância do adequado planejamento da política pública, momento durante o qual são estabelecidos, de forma clara, os objetivos governamentais que se pretende alcançar, os quais se referem a um determinado quadro esperado no final de determinado ciclo, e que devem estar de acordo com os resultados concretos esperados, ou seja, as metas estabelecidas (DIAS; MATOS, 2012, p. 68).

A propósito, Cursi (2011, p. 37) lembra que:

[...] a gestão do resultado público deve ser orientada pelos objetivos políticos e estratégicos porque isso favorece a sua eficiência e eficácia na interferência positiva sobre a realidade social. A coerência entre o valor público criado e os objetivos políticos e estratégicos favorecem obter o máximo de consistência, alto impacto positivo, melhor efetividade e satisfação coletiva ao resultado público e à mudança social por ele produzida.

Diante desse cenário, é imperioso que sejam lançadas luzes sobre alguns dos potenciais efeitos globais da política fiscal sobre o ambiente macroeconômico, de modo a tornar possível a compreensão do modo pelo qual o governo poderá vir a manipular os seus dois principais instrumentos fiscais, quais sejam a tributação e o dispêndio, com vistas a atingir eficientemente as metas previamente estabelecidas em seu plano estratégico de desenvolvimento.

2.6.1 A política fiscal como estabilizador automático

A expansão das funções do Governo na economia foram determinantes para que os problemas de política fiscal passassem a ser examinados à luz da repercussão dos seus efeitos potenciais e reais sobre a estabilidade e o crescimento econômico (SILVA, 1983, p. 51).

Os reflexos negativos oriundos dos distúrbios que provocam a desestabilização da economia podem ser enfrentados por meio de variações controladas no dispêndio e/ou na

tributação, sendo esse um dos principais objetivos do governo quando da utilização da política fiscal (LEITE, 1994, p. 94).

De início, é relevante frisar que tanto a tributação quanto os gastos governamentais afetam o nível de demanda da economia (VASCONCELLOS; GREMAUD; TONETO JÚNIOR. 1999, p. 129).

A tributação afeta na medida em que influi na renda disponível que os indivíduos poderão destinar para o consumo e a poupança, uma vez que, quanto mais elevados forem os impostos, menor será a renda disponível (VASCONCELLOS; GREMAUD; TONETO JÚNIOR. 1999, p. 129).

Por outro lado, "os gastos são diretamente um elemento da demanda; assim, quanto maior o gasto público, maior a demanda e maior o produto" (VASCONCELLOS; GREMAUD; TONETO JÚNIOR. 1999, p. 129).

Se forem considerados o governo e a política fiscal, vislumbrar-se-á que os impostos arrecadados subtraem a renda do setor privado, diminuindo as suas despesas, enquanto que os gastos públicos são elementos adicionais de demanda na economia (BRAGA; VASCONCELLOS; TONETO JÚNIOR. 2000, p. 101 – 102).

De acordo com Giambiagi; Alem (2008, p. 15), nas situações em que as flutuações da economia sejam resultantes da insuficiência ou do excesso de demanda agregada, o controle da demanda é a forma de intervenção do governo mais indicada para assegurar a estabilidade da economia, de modo a manter a inflação em níveis baixos, bem assim para promover altas taxas de crescimento e de emprego.

Um aumento nas compras governamentais de bens e serviços, uma diminuição de impostos ou um aumento do pagamento de transferências, como o seguro-desemprego, representam as principais formas de política fiscal que visam aumentar a demanda agregada, sendo por isso denominada política fiscal expansionista (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 607)

A política fiscal contracionista é aquela que funciona de modo contrário à política expansionista, atuando de modo a reduzir a demanda agregada, seja por meio da redução de compras governamentais de bens e serviços, seja através da redução de impostos ou do gasto com transferências (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 608).

Gremaud;Braga;Toneto Jr. (2000, p. 278) assinalam que, em última análise, é o tamanho do déficit público o responsável por indicar a participação do governo na atividade econômica em termos de complementação da demanda privada.

Com efeito, para a apresentação de um déficit menor do que zero, a política fiscal seria enquadrada como contracionista, dado o superávit observado. Já na hipótese de o déficit se mostrar maior do que zero, a política seria expansionista, com impactos positivos sobre a demanda (GREMAUD; BRAGA; TONETO JR, 2000, p. 278).

A propósito, Riani (1997, p. 162 - 163) assinala que:

Em princípio, o governo pode expandir sua demanda agregada em qualquer época, aumentando o montante de recursos que injeta o fluxo do setor privado através de suas compras de bens e serviços ou diminuindo o montante que retira desse fluxo via tributação. Da mesma forma ele pode contrair a demanda agregada em qualquer época, diminuindo seus gastos com repercussões na demanda por bens e serviços no setor privado ou aumentando o nível de tributação, o que provocaria um efeito similar sobre o setor privado. Os efeitos dos gastos públicos e da tributação dependem, em primeiro lugar, de quanto é injetado ou retirado da economia. Uma vez que o nível de renda da economia depende da demanda agregada, o governo pode, claramente, aumentar ou diminuir o nível de renda através de sua política fiscal. Assim, a política fiscal torna-se o mais importante instrumento de política do governo. Ela opera de forma a manter um tolerável nível de estabilização econômica e de emprego.

De acordo com Mankiw (1999, p. 731), as alterações da política fiscal que estimulam a demanda agregada diante de uma recessão funcionam como estabilizadores automáticos da economia, sem que os formuladores de políticas públicas tenham que adotar qualquer ação deliberada de política econômica.

Conforme Krugman;Wells (2007, p. 612)

[...] as regras de gasto e tributação que fazem com que a política fiscal seja expansionista quando a economia se contrai e contracionista quando a economia se expande, sem exigir uma ação deliberada dos formuladores de política, são chamadas estabilizadores automáticos.

Segundo Byrns;Stone Jr. (1995, p. 221), os estabilizadores automáticos “são programas de impostos e gastos que fazem com que os déficits orçamentários aumentem automaticamente durante recessões, ou que os superávits aumentem durante períodos de rápida expansão”

Para Mankiw (1999, p. 731 - 732)

O mais importante dos estabilizadores automáticos é o sistema tributário. Quando a economia entra em recessão, o montante de impostos arrecadados pelo governo cai automaticamente porque quase todos os impostos estão estreitamente ligados à atividade econômica. O imposto de renda da pessoa física depende dos ganhos dos trabalhadores e o imposto de renda da pessoa jurídica depende dos lucros da empresa. Como renda, ganhos e lucros caem durante uma recessão, a receita tributária do governo também cai. Este corte automático dos impostos estimula a demanda agregada e, por conseguinte, reduz a magnitude das flutuações econômicas. As despesas do governo também funcionam como um estabilizador automático. Em particular, quando a economia entra em recessão e os trabalhadores são demitidos, mais pessoas recorrem aos benefícios do seguro-desemprego, à assistência social e a outras formas de sustentação da renda. Esse aumento automático das despesas do governo estimula a demanda agregada justamente no momento em que a demanda agregada é insuficiente para manter o pleno emprego.

Como se vê, a política fiscal, por atuar de forma a reduzir mecanicamente a força das recessões e/ou expansões da demanda, se apresenta como um importante instrumento estabilizador da atividade econômica, independente da adoção por parte do governo de medidas explícitas quanto aos seus gastos e às suas receitas (MOCHÓN, 2007, p. 182-183).

2.6.2 Emprego, renda, investimento e consumo

A combinação eficiente entre os gastos públicos e a arrecadação pode resultar na elevação no nível de atividade econômica do país, que repercutirá sobre os níveis da renda, do emprego, do consumo, dos investimentos, bem como sobre a apropriação da renda nacional,

sendo que os benefícios pretendidos pelo governo quando do planejamento e da execução da política fiscal serão mais expressivos sempre que houver uma ação coordenada de suas atividades e desde que reflitam os reais desejos da sociedade (RIANI, 1997, p. 174).

Leite (1994, p. 102 - 103), ao dispor acerca das medidas fiscais que exercem controle sobre os distúrbios que afetam a economia, expõe que:

Os níveis da produção nacional e, conseqüentemente do emprego, estão sujeitos a oscilações provocadas por distúrbios oriundos de mudanças no consumo autônomo das famílias e/ou no investimento autônomo das empresas. Esses distúrbios afetam o produto e a renda através de um potente efeito de alavancagem denominado multiplicador. Entretanto, tais distúrbios podem ser plenamente contrabalançados e compensados por uma política governamental de variações controladas no dispêndio e na tributação, sendo esse controle da atividade econômica uma das funções básicas do governo.

As políticas fiscais poderão conseguir estimular o consumo privado fundamentalmente mediante a redução dos tributos, o que fará surgir, por outro lado, a necessidade de diminuição de despesas públicas para compensar a queda na arrecadação, estratégia esta que, além de reduzir a participação do setor público no produto nacional, “tem a vantagem adicional de permitir que a produção dos bens e serviços na economia seja orientada pelas decisões da comunidade ao invés do governo” (LEITE, 1994, p. 166-167).

No entender de Baleeiro (2000, p. 184), a poupança, em especial a ociosa, ao ser atingida pela receita pública, revigora a propensão ao consumo, e, conseqüentemente, gera incentivo ao investimento. Nesse cenário, a tributação passa a ser um dos mais eficazes instrumentos da política fiscal compensatória, estando plenamente apta a restaurar a prosperidade coletiva pela reabsorção do desemprego. “É, em outras palavras, a utilização do imposto, pelo seu efeito de redistribuição da renda nacional, para que o consumo se conserve em nível ótimo do ponto de vista da eliminação das flutuações econômicas entre a oferta e a procura” (BALEEIRO, 2000, p. 184).

Filellini (1989, p. 129 - 130) argumenta que a redução dos impostos (política tributária) constitui um dos principais instrumentos da política fiscal anticíclica, por propiciar um estímulo aos gastos privados, tanto de consumo como de investimento, nas situações em que venha a se instaurar um quadro econômico de recessão.

Dado um aumento inicial na renda pessoal disponível, ocorrerá um aumento no consumo individual. Estimuladas pelas novas vendas, as empresas tenderão a elevar seus gastos operacionais em mão-de-obra e materiais. Esgotados seus limites produtivos, buscarão novos investimentos, na forma de máquinas e instalações. Direta ou indiretamente, portanto, a redução dos impostos contribui para novos gastos em consumo, operações correntes de produção e novos investimentos. Elevando a capacidade aquisitiva dos agentes de mercado, o corte na carga tributária compensa a tendência de redução na propensão a consumir e investir. O efeito sobre as expectativas pessoais e empresariais sobre o futuro é claramente benéfico (FILELLINI, 1990, p. 130)

No mesmo sentido, são as colocações de Leite (1994, p. 167), para quem os instrumentos de política fiscal podem claramente servir de apoio ao investimento privado e ao consumo, principalmente mediante a concessão de incentivos (isenção de impostos, por exemplo) para a produção e a distribuição de mercadorias e bens.

De acordo com Filellini (1989, p. 129), em tempos de recessão, o aumento dos gastos públicos, de forma a compensar o declínio nos gastos privados de consumo e investimento, representa outro elemento básico da política fiscal de combate àquele estado de coisas.

No tocante a esse ponto, Burkhead (1971, p. 91) assevera que o gasto governamental, por vezes, tem sido denominado “efeito do processo”, para estabelecer uma distinção entre o “efeito-produto” do dispêndio. Enquanto que este último consubstancia o produto final em termos de bens e serviços destinados à população (como estradas, a segurança pública etc.), o efeito do processo é a consequência da despesa em termos dos resultantes aumentos na renda e no emprego, seja no setor público, seja no setor privado.

Filellini (1989, p. 130) assinala que a redução dos impostos num quadro econômico recessivo é preferível às alterações dos gastos públicos. Isso porque os impactos decorrentes

dessa medida, além de afetarem o conjunto da economia, são imediatos à sua aplicação, enquanto que os gastos públicos ocorrem com certo escalonamento e de forma mais setorial.

Ao discorrer acerca das medidas fiscais anticíclicas para controle do desemprego que assola o sistema de mercados de forma recorrente, Filellini (1989, p. 129) expõe que os referidos instrumentos estão consubstanciados fundamentalmente na revisão dos gastos públicos e/ou da carga tributária, atuando sobre a demanda agregada por bens e serviços.

Viceconti;Neves (1996, p. 458) afirmam que, para enfrentar épocas de recessão e de desemprego, o ideal seria a adoção por parte do governo de uma política fiscal expansiva. O aumento dos gastos, a redução dos impostos, ou a combinação de ambas as medidas, seria o meio mais adequado de se combater o desemprego durante os períodos de crise.

2.6.3 Combate à inflação

Vasconcellos;Garcia (2008, p. 109) definem a inflação como “o aumento contínuo e generalizado no nível geral de preços”, acarretando distorções de toda ordem, inclusive afetando a distribuição da renda e as expectativas dos agentes econômicos.

O seu controle é uma preocupação constante, mesmo dos países desenvolvidos, haja vista que “quanto maior o nível da atividade econômica, a utilização dos recursos produtivos tende a atingir sua capacidade máxima, gerando tensões inflacionárias” (VASCONCELLOS; GARCIA, p. 110).

De acordo com Filellini (1989, p. 131), a política fiscal também pode funcionar como um importante instrumento de combate à inflação:

Uma política fiscal antiinflacionária objetiva prevenir que a demanda agregada, em sua dimensão e composição, possa superaquecer a economia e, por isso, validar as expectativas sobre o crescimento dos preços. Os requisitos para tanto são os mesmos da política anti-recessiva, aplicados ao contrário. Os gastos governamentais devem ser reduzidos em relação à receita (o que irá gerar um superávit orçamentário), de forma a neutralizar o excesso de gastos privados.

Considerando que a política fiscal atua como um movimento contra-cíclico para controlar os níveis de renda (Riani, 1997, p. 163), o aumento dos impostos representa outro corolário da política fiscal deflacionária, e tem por objetivo diminuir a renda privada disponível, além dos gastos dela decorrentes, quais sejam, o consumo e o investimento, o que resultará num superávit orçamentário. Significa dizer que o governo está retirando o poder de compra da economia e aliviando, por consequência, a pressão inflacionária (McCONNELL, 1968, p. 370 – 371).

No mesmo sentido são as considerações de Rizzieri (2004, p. 315), para quem, nas situações em que o governo venha a constatar um hiato inflacionário, é possível a adoção, até mesmo de forma simultânea, de várias políticas fiscais, tais como a redução do montante de seus gastos, o aumento de tributos, com vistas a comprimir a renda disponível dos indivíduos e, conseqüentemente, o nível de consumo, o aumento de tributos sobre a rentabilidade dos investimentos, de modo a desestimulá-lo, a elevação de tributos sobre as exportações, o estabelecimento de hipóteses de isenção de tributos para a importação de determinados produtos, dentre outras medidas, as quais têm o efeito de reduzir o montante da despesa nacional agregada. Para o caso de se fazer necessária a redução do hiato inflacionário, “as medidas são todas de natureza inversa” (RIZZIERI, 2004, p. 315).

De acordo com McConnell (1968, p. 380), como os impostos destroem o poder de compra potencial da renda corrente, todos eles tendem a ser deflacionistas. Todavia, dadas as dimensões da tributação, alguns impostos parecem ser mais deflacionistas que outros, como os impostos sobre o consumo, se comparados com os impostos sobre a renda pessoal e das empresas, posição esta que é aceita por grande parte dos economistas.

Uma conclusão que se admite, ainda que de forma não generalizada, é a de que os impostos regressivos teriam o condão de deprimir o gasto privado mais fortemente que os impostos progressivos. Mas, para alguns autores, enquanto a tributação regressiva deprime o

gasto de consumo mais fortemente que a tributação progressiva, um elevado imposto de renda sobre as empresas levaria a uma redução significativa do investimento empresarial. Concluem, com efeito, que a tributação sobre a renda pessoal e sobre a renda das empresas origina uma maior diminuição conjunta do consumo e do investimento, se comparada com a tributação sobre o consumo e sobre as vendas (McCONNELL, 1968, p. 381).

2.7 CONSIDERAÇÕES ELEMENTARES

Até aqui, o que se percebe é que os preceitos da política fiscal orientam que os seus instrumentos podem ser dirigidos para o enfrentamento dos efeitos indesejáveis das flutuações econômicas do capitalismo. É conveniente que tanto a tributação como as despesas sejam modificadas para a consecução dos objetivos da estabilização, como preços estáveis e pleno emprego.

Ocorre que a administração prática dessa política, muito embora pareça ser razoavelmente simples, comporta certas restrições e apresenta algumas implicações que convém examinar.

2.7.1 Defasagens temporais

As defasagens temporais decorrem do fato de as consequências adversas originárias das flutuações econômicas demandarem a manipulação tempestiva dos instrumentos fiscais por parte do governo. Com efeito, pode ocorrer de uma determinada política fiscal vir a ser executada quando o problema já tiver se estabelecido.

Isso porque, não raro, se observam alterações significativas no cenário econômico durante o período que medeia entre a ocorrência do distúrbio e a intervenção pública, hipótese em que a adoção de medidas fiscais pode inclusive desestabilizar ainda mais a economia (GREMAUD; VASCONCELLOS; TONETO JR, 1999, p. 146).

Tal circunstância está atrelada ao fato de ser muito difícil prever com exatidão o futuro da atividade econômica, e essa incapacidade de se prever os movimentos ascendentes e

descendentes introduz uma defasagem temporal entre a enfermidade econômica e a medicina fiscal (McCONNELL, 1968, p. 381).

Eckstein (1971, p. 153) salienta que “as demoras em diagnosticar as recessões e as inflações, e de determinar e executar uma política fiscal para combatê-las, talvez seja o maior obstáculo ao uso eficiente de medidas fiscais discricionárias”

Existem vários problemas de ordem temporal que podem tornar inconveniente à adoção de certas medidas fiscais para amenizar as flutuações da economia. Podem ser identificadas três dificuldades práticas originárias das defasagens temporais (ECKSTEIN, 1971, p. 153).

A primeira está diretamente relacionada com o atraso do reconhecimento do problema econômico, correspondendo ao período de tempo que flui antes que o governo possa vir a detectar, por exemplo, uma recessão ou uma inflação.

A segunda dificuldade prática diz respeito ao atraso da decisão, que envolve o decurso de tempo significativo necessário para que haja uma efetiva intervenção estatal dirigida ao enfrentamento de determinado problema econômico.

Finalmente, há o atraso da despesa, que encontra relação direta com o período que leva para que venha a ocorrer o pleno impacto econômico da medida fiscal adotada.

Krugman;Wells (2007, p. 608-609) apresentam esclarecedora situação prática que evidencia essas consequências das defasagens temporais sobre as políticas fiscais de combate à recessão:

Primeiro, o governo tem de perceber que o hiato de recessão existe: dados econômicos levam tempo para coletar e analisar, e a recessão muitas vezes só é reconhecida meses depois de haver começado. Segundo, o governo tem de elaborar um plano de despesas, o que por si só pode levar meses, particularmente se os políticos levam tempo debatendo como o dinheiro deve ser gasto e na aprovação de legislação. Finalmente, gastar dinheiro leva um tempo. Por exemplo, um projeto de construção de estradas começa com atividades de pesquisas e mapeamento que não envolvem grandes somas. Pode passar bastante tempo antes que gastos significativos comecem. Por causa dessas defasagens, uma tentativa de aumentar despesas públicas para combater um hiato de recessão pode levar tanto tempo para começar que no momento de a política fiscal ser implementada o hiato de recessão pode já ter se transformado em um hiato de inflação. Neste caso, a política fiscal estará piorando a situação em vez de melhorá-la.

McConnell (1968, p. 381) cita exemplo emblemático que evidencia outras implicações negativas das defasagens temporais, descrevendo uma situação hipotética que envolve gastos públicos com a construção de obras, claramente adequados em tempos de depressão, mas que podem se tornar um problema se a economia vier a eliminar o desemprego, entrando num período de inflação.

McCONNELL (1968, p. 381) explicita que, nessa situação, caso o governo venha a abandonar a obra, com o objetivo de aliviar a pressão inflacionária, ocorreria uma malversação de recursos públicos, o que provocaria protestos por parte da população, sobretudo daquela parcela que seria favoravelmente afetada pela execução final do projeto. Por outro lado, caso a obra venha a ser levada adiante, os gastos continuados serviriam para agravar a inflação.

McConnell (1968, p. 381-382) explica que as defasagens temporais decorrem, ainda, do fato de que, em geral, os mecanismos dos governos democráticos serem de movimento lento, vale dizer, o Poder Legislativo leva tanto tempo para ajustar a política fiscal que a situação vem a mudar de rumo durante esse período, tornando inadequada a ação política.

São essas, pois, algumas das implicações que se originam das defasagens temporais, e que são determinantes da imposição de certas restrições ao uso da política fiscal.

2.7.2 Endividamento público

Algumas aplicações da política fiscal, por vezes, são determinantes da redução de impostos e do aumento das despesas, tal como ocorre naquelas situações em que o governo pretende combater os efeitos adversos que decorrem dos quadros de recessão.

Contudo, há que se ter em mente que o resultado líquido decorrente da utilização de medidas fiscais para o combate à recessão tende a ser o crescimento da dívida pública, haja vista a necessidade de se financiar o déficit orçamentário provocado pelo aumento dos gastos

e pela redução dos tributos (FILELLINI, 1989, p. 130).

Adverte Martone (2000, p. 374) que a sustentabilidade da política fiscal de um governo que incorre em déficits crônicos ou sistemáticos se torna frágil, porque existem limites para o financiamento dos gastos públicos, os quais, caso venham a ser ultrapassados, poderão dar margem a um aumento exacerbado da dívida pública, ocasionando inclusive uma hiperinflação.

Bastos (1999, p. 72-73) lembra que o endividamento público tem limites, não podendo seguir uma espiral crescente com um ponto no infinito, porque tal circunstância poderia afetar a soberania nacional, quando se pensa nas questões atreladas ao aumento da dívida externa. Demais disso, poderia impor sérios gravames aos habitantes do país, “[...] afetando ônus e prerrogativas para os diversos membros da coletividade, de molde, inclusive, a pôr em risco a própria coesão social” (BASTOS, 1999, p. 73).

Krugman;Wells (2007, p. 616) argumentam que:

[...] déficits orçamentários persistentes podem causar problemas tanto para o governo quanto para a economia. Mas os políticos têm sempre a tentação de manter déficits porque isso lhes permite atender os eleitores cortando impostos sem cortar despesas ou aumentando gastos sem aumentar impostos. Por causa disso, há tentativas ocasionais dos responsáveis pela política econômica de forçar a disciplina fiscal introduzindo legislação, e até emendas constitucionais, proibindo o governo de manter déficits orçamentários. Normalmente, isso é formulado como uma exigência de que o orçamento seja "equilibrado", ou seja, que as receitas sejam pelo menos iguais aos gastos em cada ano fiscal.

Frise-se, neste ponto, que coube à Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal do país, cujas disposições obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem assim os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Khair (2006, p. 354 - 355) aponta algumas das suas principais vantagens: i) obriga os entes da Federação a instituírem e a arrecadarem todos os tributos de sua competência; ii)

difículta a renúncia de receita; iii) estabelece parâmetros e limites para as despesas; iv) obstaculiza a transmissão de heranças financeiras desastrosas de uma gestão para outra, tornando possível a realização de projetos governamentais relativos aos mandatos dos governos seguintes; v) estimula a prática do orçamento participativo, ao permitir a participação popular na elaboração e na discussão da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, ampliando e aprofundando a democracia; vi) implementa meios para assegurar transparência no planejamento e na execução da gestão fiscal, inclusive através da ampla divulgação das prestações de contas e dos relatórios de gestão; vii) assegura uma maior eficiência na ação governamental relacionada com a administração dos recursos, e viii) dá ênfase na contenção e no controle das despesas, em especial daquelas relacionadas com pessoal, com serviços terceirizados e com despesas obrigatórias de caráter continuado.

Por tudo isso, vê-se que o aludido diploma legal representa um importante mecanismo de aprimoramento da responsabilidade dos governantes quando da gestão fiscal dos recursos e do endividamento, possibilitando o controle equilibrado das contas públicas. A propósito, cabe destacar que várias discussões giram em torno da necessidade ou não de se exigir do governo a manutenção de um balanço equilibrado em cada ano.

Sobre o tema, Eckstein (1971, p. 159) tem a seguinte posição:

O orçamento de equilíbrio anual constitui uma contenção para o dispêndio governamental, mas é também um preço pesado. É impossível buscar uma política racional de estabilidade e crescimento sob tal orçamento. Tampouco a disciplina dos gastos é muito eficiente. Raramente alguém apóia o dispêndio governamental *per se*. Deseja-se, sempre, um programa específico, e os proponentes habitualmente concordam que tal programa poderia ser financiado pelas economias em outros programas. Assim, o pouco que se pode ganhar com o controle da despesa dificilmente vale o custo da adoção de uma política fiscal que reforça, acentuadamente, as instabilidades da economia privada.

Eckstein (1971, p. 156), afirma, ainda, que somente acidentalmente um equilíbrio preciso constituirá a política orçamentária correta, e que a ideia de equilibrar as despesas com as receitas para cada ano continua a ter uma atração imensa, surgindo constantemente nos

discursos políticos e na imprensa.

Não obstante, Krugman;Wells (2007, p. 616) observam que para a maioria dos economistas o equilíbrio orçamentário deve ocorrer apenas na média, ou seja, ao governo seria permitido incorrer em déficits durante os anos economicamente desfavoráveis, os quais deveriam ser compensados por superávits em anos favoráveis. Assim, o governo não deveria ser forçado a ter um orçamento equilibrado todo ano, sob pena de se solapar o papel dos impostos e das transferências como estabilizadores automáticos da economia.

Mas Eckstein (1971, p. 156) salienta que até mesmo os líderes políticos que compreendem e aceitam o referido entendimento se põem na defensiva quando o orçamento é deficitário.

Em todo caso, compete sempre aos gestores da política fiscal prezar pela regular administração do endividamento público, o qual, de forma indubitável, contribui para o equilíbrio econômico, assim como para o bem-estar da coletividade, por viabilizar a prestação de serviços públicos essenciais, desde que estes envolvam um eficiente dispêndio dos recursos, considerados os seus custos, bem como o atingimento das metas estabelecidas pelo governo quando da sua prestação.

2.7. 3 Efeito deslocamento

Filellini (1989, p. 144) aduz que “a política fiscal tem responsabilidades de atuação sobre a oferta equilibrada dos fatores econômicos do crescimento”. Quanto a esse aspecto da referida política, fora discutido como a sua gestão eficiente pode impactar de forma favorável sobre os níveis dos investimentos privados.

Ocorre que, por vezes, o aumento dos gastos públicos pode dar origem ao que se conhece como “efeito deslocamento”. Trata-se de uma expressão que é empregada para qualificar qualquer queda da poupança privada decorrente de um aumento nos gastos públicos, sendo geralmente mais usado para um declínio no investimento privado como

resultado da expansão dos gastos governamentais (SACHS; LARRAIN, 1995, p. 223).

Mochón (2007, p. 183) aponta duas condições gerais para que se dê o efeito deslocamento:

Em primeiro lugar, o gasto público pode expulsar o investimento privado devido às limitações dos recursos. Se a economia se encontra em uma situação de pleno emprego, ou seja, quando a produção potencial já foi alcançada, um aumento do gasto público tiraria o lugar do investimento privado. Em segundo lugar, o efeito ‘deslocamento’ pode ocorrer quando as taxas de juros sobem significativamente, devido ao crescimento da dívida pública, reduzindo o investimento privado sensível a juros. O efeito expulsão ou deslocamento ocorre quando o gasto público, os déficits orçamentários ou a dívida pública reduzem o volume de investimentos das empresas.

Diante disso, vê-se que o efeito deslocamento, por ter inclusive o potencial de reduzir a taxa de crescimento de longo prazo da economia (KRUGMAN;WELLS, 2007, p. 618), representa uma séria consequência dos déficits orçamentários persistentes, constituindo, portanto, uma preocupação do governo quando do manejo de determinadas medidas fiscais que envolvam o aumento dos gastos públicos.

2.7.4 Política fiscal anti - inflacionária

O aumento dos impostos representa um dos corolários da política fiscal deflacionária, e objetiva diminuir a renda privada disponível e os gastos com consumo e investimento, dando margem a um superávit orçamentário (McCONNELL, 1968, p. 370 – 371).

Mas Baleeiro (2000, p. 186) lembra que “o problema da tributação antiinflacionária, em grande parte, reside na dificuldade de evitar-se que o poder aquisitivo aspirado pelos tributos não venha a ser lançado novamente no mercado pelos condutos da despesa pública”.

No mesmo sentido são as considerações de Filellini (1989, p. 131), para quem “a contenção da inflação exige que esse superávit seja ‘entesourado’, ou seja, transformado em recursos ociosos do Tesouro Nacional”.

Todavia, Baleeiro (2000, p. 186) entende que essa lógica não se aplica àquelas situações em que os recursos originados da tributação anti-inflacionária venham a ser utilizados para o

financiamento de despesas públicas relacionadas com a remoção de pontos de estrangulamento ou gargalos que servem de obstáculo para a expansão da economia e sufocam a produção.

McConnell (1968, p. 384) também levanta outra questão importante. A política fiscal anti-inflacionária consubstanciada na redução de gastos governamentais em tempos de consumo e investimento privado em níveis elevados pode, eventualmente, resultar numa limitação ou num sacrifício indevido de bens e serviços sociais vitais, como a educação, o investimento em pesquisa tecnológica, dentre outros. Diante disso, o gestor da política fiscal deve estar atento ao fato de que a sua condução pode levar a uma ineficiente distribuição dos recursos entre bens privados e públicos.

Com efeito, as variações dos gastos públicos requeridas pela política fiscal anti-inflacionária podem agravar o problema da realização do equilíbrio social, vale dizer, da ótima divisão da produção total entre bens privados e públicos.

2.7.5 Influência dos grupos de interesse

Se, por um lado, é verdadeira a afirmação de que os rumos seguidos pela política fiscal traduzem a opção de economia política ou da filosofia econômica abraçada pelo governo, não é menos verdade que ela sofre a influência direta dos mais diversos grupos de interesse, o que torna a tarefa de seu planejamento ainda mais complicada.

McConnell (1968, p. 382) ressalta que, em virtude da ação fiscal se criar em terreno político, é possível que alguns problemas decorram dessa circunstância, os quais têm o condão de impedir a aplicação das adequadas medidas fiscais e em doses suficientes para fazer com que a economia enferma venha a se recuperar. É que considerações de ordem política podem vir a pesar mais nas decisões governamentais do que certos fatores econômicos.

Frey (1987, p. 12) observa que “o governo é considerado uma parte endógena do

sistema político-econômico: ele realmente não age autonomamente, e sofre a influência de muitas forças diferentes”.

De acordo com o mesmo autor (FREY, 1987, p. 12), as instituições econômicas e políticas, em especial os partidos, a administração governamental e os grupos de interesse privado, desempenham importante papel nesse processo.

Diante desse fato, questiona-se, por exemplo, a capacidade do governo em adotar tempestivamente medidas tidas por impopulares, como a elevação de tributos ou o corte de determinados gastos governamentais, nas situações em que a economia venha a sofrer uma forte pressão oriunda de um processo inflacionário que tenha se estabelecido.

Frey (1987, p. 131) considera que:

Os grupos de interesse econômico são os tomadores de decisões mais importantes na área do sistema político-econômico conhecida como “sistema de negociação”, na qual as decisões vão tomando forma através do processo de barganha. Os grupos de interesse podem ter uma influência considerável no atual processo político econômico. Os tomadores de decisões no nível do consenso social devem considerar se os grupos de interesse deveriam ser restringidos e controlados e o modo como poderiam atuar, com esses objetivos, sobre os grupos de interesse.

Desta forma, para Frey (1987, p. 131), é necessário que os tomadores de decisão tenham conhecimento “[...] do comportamento, das possibilidades e dos limites dos grupos organizados para ser capaz de sugerir os arranjos sociais adequados [...]”.

O mesmo autor (FREY, 1987, p. 136) apresenta três fatores determinantes para que o peso dos grupos de pressão econômica se faça presente:

1. o governo e a administração pública dependem das informações fornecidas pelos grupos de interesse, que em geral estão bem familiarizados com os fatos relativos ao seu setor econômico: os grupos de interesse, em compensação, recebem serviços do setor público;
2. os grupos de interesse podem usar seu poder de mercado para influenciar grupos de eleitores: se forem capazes de provocar rachaduras no processo econômico, eles podem, algumas vezes, impor pressões sobre o governo, já que os eleitores frequentemente consideram o governo responsável pelos problemas econômicos resultantes da ação dos grupos de interesse;
3. os grupos de interesse

podem influenciar as decisões políticas pela garantia ou pela retirada da ajuda financeira aos partidos políticos. Muitos partidos dependem fortemente das contribuições financeiras feitas por organizações econômicas, pois sua receita das contribuições dos filiados é pequena.

De acordo com Frey (1987, p. 136), os grupos de interesse econômico podem influenciar as várias etapas do processo político, inclusive a etapa pré-parlamentar. Poderão, ainda, fazer sentir as suas exigências fora do âmbito do parlamento, ao fornecer apoio a políticos e ao estabelecer arranjos que permitam a ocupação de determinados cargos parlamentares por seus representantes eleitos. Mas a forma mais efetiva de influência envolveria a colaboração direta com a administração pública na elaboração da legislação, que, em geral, é vista com bons olhos pelos servidores públicos responsáveis pela elaboração das minutas dos projetos das normas.

Frey (1987, p. 137) esclarece que os grupos de interesse, quaisquer que sejam as suas atividades, seguem um padrão típico de comportamento estratégico para atingirem seus objetivos, sendo que um de seus elementos mais importantes é a negociação de votos, onde um grupo desiste de votar um objetivo a que não atribui particular importância desde que um ou vários grupos, em contrapartida, venham a aprovar outro projeto de especial interesse para aquele grupo em questão.

A negociação de votos, em particular, pode impactar diretamente sobre a política fiscal, considerando que uma de suas consequências típicas é a elevação dos gastos públicos a um nível bem superior ao normalmente atingido (FREY, 1987, p. 137).

Se, por um lado, os políticos sempre têm forte interesse em aprovar os projetos que beneficiem seus próprios setores econômicos, por outro, "[...] são apenas fracamente contrários aos projetos assumidos nos setores dos outros, pois a carga de impostos (ou a elevação de inflação induzida em função desses projetos) é pequena ou imperceptível" (FREY, 1987, p. 137).

Das colocações anteriormente apresentadas extrai-se que a pressão exercida pelos grupos de interesse contribui sobremodo para tornar ainda mais complicado o processo que envolve o planejamento e a implementação da política fiscal, mas outro aspecto político também é digno de nota.

2.7.6 Definição de prioridades

Sabe-se que o planejamento da política fiscal, por si só, é bastante complexo, porque as metas econômicas nacionais estão em mútuo conflito ou são excludentes uma da outra, razão pela qual o governo tem de enfrentar o difícil problema de atribuir prioridades aos mais diversos objetivos de seu planejamento, prioridades estas que carecem de ser constantemente reavaliadas, ante o dinamismo da economia (McCONNELL, 1968, p. 372).

Ainda que o governo tenha definido a importância relativa de determinados objetivos, como o pleno emprego ou o combate à inflação, mesmo assim poderá vir a se deparar frontalmente com certos dilemas, que podem forçar a escolha de determinado objetivo em detrimento de outro, a custa de alguns severos sacrifícios, como a afetação do bem-estar social.

No entender de Eckstein (1971, p. 155-156), a pergunta que envolve a escolha entre determinados objetivos é antes filosófica do que técnica, e a sua resposta depende sempre do governo, assim como do espírito da época em que venha a ser apresentada.

Essa circunstância evidencia a importância de as normas e as instituições que determinam a estrutura básica do sistema econômico serem democráticas, porque somente assim será possível esperar que a política fiscal seja formulada de acordo com as preferências dos indivíduos, sem a restrição dos direitos de participação política de determinados setores da sociedade, e sem que se atribua ao governo e à administração pública um grande poder discricionário, evitando, destarte, que alguns busquem realizar seus próprios objetivos egoístas, em detrimento da coletividade (FREY, 1987, p. 300).

Tendo em vista o teor das questões apresentadas, conclui-se que a interação dessas considerações de ordem política tem o potencial de obstaculizar a livre ação fiscal, podendo inclusive levar à sua total inércia.

Por tudo isso, vê-se, de forma cristalina, que a administração da política fiscal não envolve uma simples aplicação mecânica de seus preceitos, haja vista a existência de determinados fatores que devem ser levados em consideração pelo gestor público, por terem o potencial de dar origem a consequências não previstas, levando inclusive a resultados indesejados.

Abordados, ainda que de forma geral, os aspectos fundamentais que cercam o planejamento e a implementação da política fiscal, importa para o presente estudo o exame específico de um dos seus segmentos, qual seja, a política tributária, passo antecedente necessário para que se possa adentrar na temática central desta dissertação.

3 PRESSUPOSTOS DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA

O capítulo anterior apresentou uma sistematização dos aspectos básicos relacionados com a política fiscal, de modo a evidenciar as suas variadas formas de manifestação e seu enquadramento no contexto que envolve a análise das políticas tributárias.

O presente capítulo busca trazer a lume alguns dos pressupostos básicos da política tributária, considerando que a natureza do objeto deste estudo demanda a apresentação de determinados elementos fundamentais, que servem de substrato teórico para uma adequada compreensão das atividades relacionadas com a tributação e o gerenciamento dos efeitos dela decorrentes.

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As políticas tributárias repercutem diretamente na sociedade a que são direcionadas, afetando desde o cidadão mais pobre até o grande empresário. Tal ilação pode ser facilmente compreendida quando, por exemplo, são lançadas luzes sobre a regularidade com que tributos

são recolhidos. Estes constituem a principal fonte de recursos para o Estado-nação, e o seu pagamento representa uma constante na vida dos cidadãos, os quais, direta ou indiretamente, arcam com o ônus financeiro decorrente desse ato.

A dimensão dessa realidade toma corpo em países com elevada carga tributária, não raro dando margem a insurgentes manifestações de insatisfação por parte da população, sobretudo quando é precária e ineficiente a prestação dos serviços públicos, atividade esta que, em geral, é financiada pelos recursos repassados compulsoriamente ao erário.

Dito isso, cumpre exaltar a necessidade de ter-se em mente que as políticas tributárias não se circunscrevem à elaboração de planos e estratégias relacionados com a atividade de arrecadação e de fiscalização.

Estão atreladas, ainda, ao conjunto de ações voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação, a serem executados pela administração tributária, e que, conforme será visto mais adiante, estão situadas dentro de um contexto bem mais amplo de sua atuação.

Para Krugman;Wells (2007, p. 428),

A política tributária sempre tem dois objetivos. Por um lado, os governos procuram alcançar a **eficiência tributária**; procuram minimizar os custos diretos e indiretos da cobrança de impostos para a economia. Por outro lado, os governos buscam a **justiça tributária** ou **equidade tributária**; procuram garantir que as pessoas certas de fato tenham que arcar com a carga dos impostos. O dilema central em política tributária [...] é que um imposto eficiente pode não parecer justo, e um imposto justo pode não ser eficiente. Assim, há um *trade-off* fundamental entre equidade e eficiência. (grifos dos autores)

Porém, afirmam os autores (KRUGMAN;WELLS, 2007, p. 430) que "a análise econômica não pode dizer quanto peso um sistema tributário deve atribuir à equidade ou à eficiência. A escolha é um julgamento de valor que fazemos através do processo político".

Pohlmann;Iudícibus (2006, p. 32) elencam dentre os objetivos da política tributária a elevação da arrecadação, a redistribuição da riqueza e o estímulo à atividade econômica,

estando constantemente preocupada com a avaliação dos efeitos e da eficácia da mudança nas regras tributárias.

Ao discorrer sobre a importância de se manter uma permanente avaliação de qualquer política pública, Matias-Pereira (2012, p. 235) expõe que:

A avaliação se apresenta como uma ferramenta relevante de gestão, visto que pode ser utilizada ao longo de todo o ciclo de gestão. A partir da avaliação torna-se possível subsidiar o processo de planejamento e formulação de uma intervenção, o acompanhamento de sua implementação, os ajustes que se fizerem necessários, as decisões sobre sua manutenção, aperfeiçoamento, mudança de rumo ou interrupção, entre outros procedimentos. A avaliação pode ajudar, ainda, a viabilizar todas as atividades de controle interno, externo, por instituições públicas e pela sociedade, permitindo, assim, uma maior transparência e *accountability* das ações realizadas pelos governos.

Tanto a proposição como a avaliação das políticas tributárias encontram amparo na coleta permanente de dados a elas relativos, imprescindíveis que são para nortear a atuação da administração tributária.

A análise desses elementos inclusive possibilita ao gestor público a adoção eventual de medidas pontuais, a fim de estimular ou desestimular comportamentos de determinados setores da economia, bem como dos cidadãos (extrafiscalidade), visando sempre o resguardo dos interesses da coletividade, que se sobrepõem ao do contribuinte enquanto ser individual, respeitados, por óbvio, os direitos que lhe são reconhecidos pelo ordenamento jurídico.

As diretrizes tributárias serão definidas pelo governo tomando por base as regras constitucionais definidoras das competências que são atribuídas a cada ente político para a instituição de tributos. Respeitadas as normas positivadas e de observância obrigatória para o gestor tributário, cuja análise, diga-se, será aprofundada na medida do necessário, por não constituir o objeto precípuo deste estudo interdisciplinar, tem-se ser possível uma ampla margem de liberdade para o planejamento discricionário de políticas voltadas à consecução de objetivos governamentais específicos, diretamente relacionados com a atuação da

administração tributária, e que envolvem, inexoravelmente, a tomada de decisões vinculativas.

É de notar que quando o processo de formulação das políticas públicas chega a esse estágio, o grau de liberdade de que gozam os responsáveis pela tomada das decisões está circunscrito por um conjunto de ideias e de paradigmas, bem como pelas circunstâncias sociais, econômicas e políticas estabelecidas no âmbito territorial de suas competências (HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013, p. 158)

Por tal motivo, há que se reconhecer que a tomada de decisão não é um exercício meramente técnico, mas um processo inerentemente político, que implica fazer escolhas de um número relativamente pequeno de opções políticas alternativas, identificadas durante o processo de sua formulação, resultando em diferentes tipos de decisões, as quais produzem “ganhadores” e “perdedores” (HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013, p. 157)

Não raro, quando a formulação da política tributária chega ao seu estágio decisório, as soluções para determinadas questões são vistas com maus olhos pelos atores não estatais envolvidos naquele processo, os quais são desprovidos de autoridade que lhes legitimem a adotar concretamente as decisões vinculativas na área, muito embora estivessem engajados nos estágios antecedentes àquela etapa decisória.

Ao tratarem da possibilidade de engajamento e da influência dos atores no processo de formulação das políticas públicas, Dias e Matos (2012, p. 39-40) assinalam que:

Na cena política configurada pelo Estado e pelos órgãos de governo em todas as esferas de atuação existem inúmeros indivíduos, grupos, organizações, movimentos, partidos que influenciam as políticas públicas, quer seja no seu processo de construção, quer na sua implantação e nos seus desdobramentos. Os denominados atores, e seu papel fundamental é influenciar de algum modo as políticas governamentais, defendendo seus interesses próprios ou dos grupos que representam. Suas práticas são diversas, podendo empregar diversos meios para defender seus interesses: a pressão pura e simples através do *lobby*; a greve; mobilizações; participação nas reuniões etc., de tal modo que as políticas públicas constituem o resultado das ações tomadas por esses vários atores que influenciam o processo de formulação das políticas públicas.

Dias;Matos (2012, p. 40) reconhecem que os diferentes atores envolvidos no processo de formulação das políticas públicas possuem interesses distintos, embora coincidam em muitos pontos.

Esse fato possui especial significância para as decisões diretamente relacionadas com o manejo da política tributária, porque os interesses distintos do Estado, enquanto ente tributante, e dos contribuintes, enquanto financiadores das despesas estatais, não raro dão origem a uma consequente insatisfação por parte destes últimos, abrindo caminho para o estabelecimento de uma relação conflituosa entre ambos, a qual merece ser examinada de perto.

Como bem observa Cursi (2011, p. 136-137)

[...] a esfera pública delibera em administração tributária com percepção diferente daquela empregada pela esfera privada. Esta diferença de percepção decorre da diferença existente entre a decisão pública e o juízo privado. Essa diferença de juízos também ocasiona diferenças de percepção quanto aos seguintes aspectos do regime de tributação: carga, seletividade, progressividade e essencialidade. Em outras palavras: há entre a esfera pública e a esfera privada uma diferença de percepção quanto a extrafiscalidade, porque as referidas esferas possuem processos decisórios com características diferentes. Deste ângulo, há diferenças entre o juízo público e o julgamento privado; diferenças que conduzem a percepções distintas em relação as calibrações para exploração da base tributária, pois os julgamentos da esfera pública são influenciados pelos propósitos e definições político-estratégicas e visam maximizar o bem comum, enquanto o juízo da esfera privada é influenciado pela lógica microeconômica e pelo interesse particular.

O tópico seguinte tem por foco justamente as interações entre os atores na arena organizacional das políticas tributárias, que indubitavelmente são influenciadas de forma direta pela complexa relação travada entre o Fisco e o contribuinte.

3.2 ATORES ENVOLVIDOS: A CONTURBADA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

As políticas tributárias se baseiam no exercício do denominado poder fiscal ou poder de tributar, definido por Martins (1988, p. 81) como a faculdade de que goza o Estado soberano de exigir prestações pecuniárias das pessoas que vivem sob sua jurisdição, com a finalidade

de viabilizar o atendimento dos encargos que são próprios daquele ente, representando uma das manifestações mais expressivas da vontade soberana das sociedades politicamente organizadas.

Segundo a lição de Machado (2009, p. 28-29),

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Para Baleeiro (2000, p. 189), “o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado”.

Conforme Falcão (1981, p. 18), a tributação, que, aliada a outras fontes de receitas, torna possível a obtenção dos recursos destinados ao custeio de determinadas atividades estatais específicas, é viabilizada, em termos práticos, pelo fato de o Estado ter se voltado para um aspecto que lhe é inerente: o império das suas decisões, a cogência do seu mando, a imposição da sua força.

Silva (1941, p. 21) expõe que,

Organizado o Estado, necessariamente que, para manter sua existência e cumprir suas finalidades, terá que se suprir de meios indispensáveis a esse objetivo. Isto quer dizer que para manter-se, assegurar sua existência, cumprir suas finalidades, para fazer funcionar as instituições, que exteriorizam sua organização política, deve o Estado procurar os recursos pecuniários de que necessita para satisfazer as próprias necessidades. E, daí o dever de organizar suas finanças e de buscar os elementos para constituí-las.

Machado (2009, p. 29) afirma que o poder de tributar se justifica conforme a concepção que se adote do próprio Estado, sendo que “a ideia mais generalizada parece ser a de que os

indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação”.

Carvalho (2010, p. 10), seguindo essa linha de pensamento, assevera que a tributação está diretamente relacionada com um acordo em que os membros integrantes da sociedade transferem ao Fisco “o poder de retirar parcelas de suas riquezas que se relacionam com os fatos geradores e suas repercussões econômico-financeiras, com a incumbência de angariar os recursos de que necessita”.

Oliveira (1988, p. 11) aduz que

Enquanto sociedade politicamente organizada, instituição necessária ao convívio e desenvolvimento humano, o Estado recebe atribuições de que deve se desincumbir sempre visando ao bem-estar social, em última análise, aos indivíduos que o criaram. Estes, por conseguinte, devem contribuir para os encargos da coletividade por força da solidariedade social que preside o relacionamento interpessoal.

No entender de Machado (2009, p. 26), a tributação, indubitavelmente, constitui o instrumento que viabiliza a sobrevivência da economia capitalista, uma vez que, sem ele, o Estado teria de monopolizar toda a atividade econômica, de modo a angariar recursos suficientes para a realização de seus fins sociais.

Segundo o mesmo autor (MACHADO, 2009, p. 26), com a tendência revelada pelas nações comunistas do leste europeu no sentido da denominada economia de mercado, o tributo passou a ganhar ainda mais relevância, ante a ineficiência da economia estatizada.

Ao tratar da concepção que se deve ter acerca do tributo, Amaro (2008, p. 16) registra que o seu conceito abrangeu desde os pagamentos em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos, “até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação”. Contudo, o mesmo autor (AMARO, 2008, p. 16) adverte que uma noção de tributo baseada nessa representação se perde no tempo.

Para Oliveira (1988, p. 11),

O tributo é o instituto engendrado pelo Homem que permite, num clima de liberdade, racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade; ao mesmo tempo em que representa uma contribuição, constitui uma obrigação, permitindo ao seu destinatário exigí-lo daqueles que, por uma razão ou por outra, deixem de prestá-lo ou o façam em desconformidade com a norma vigente.

Bastos (1999, p. 47) afirma ser inegável a importância do tributo, sobretudo na modalidade de imposto, considerando a indivisibilidade dos serviços prestados pelo poder público, que representam utilidades não suscetíveis de exclusiva imputação individual. Nada mais justo, então, do que chamar a coletividade para cobrir essas despesas mediante o pagamento daquela exação (BASTOS, 1999, p. 47).

A propósito, a ideia de “contribuir” volta-se justamente para a ação do indivíduo que presta uma contribuição, a qual designa a cota que cada um dá para atender a uma despesa comum (AMARO, 2008, p. 16).

Ocorre que esse espírito de coletividade nem sempre repousa tranquilo na consciência dos cidadãos chamados para contribuir com o custeio dos gastos que envolvem a promoção do bem-estar social.

Diante dessa circunstância, o contribuinte é obrigado, por força de lei, a cumprir com o dever de dispor de parte de sua riqueza para o financiamento das atividades que o Estado soberano se compromete em assumir. Dessa afirmação se constata que o tributo se reveste de uma característica fundamental, qual seja, a coatividade (BASTOS, 1999, p. 47).

Conforme Cisne (2002, p. 130),

O Estado exige o tributo dos cidadãos para, em troca, prestar-lhes serviços públicos e promover o bem-comum. Nessa relação, deve ficar evidente que não prevalece a vontade do cidadão de eximir-se da obrigação de pagar os seus tributos. É uma relação em que prevalece a vontade do Estado em receber as receitas tributárias e a obrigação do contribuinte em pagar seus tributos.

Daí porque o traço característico da relação entre o contribuinte e o ente tributante repousa no caráter obrigacional do tributo e no direito que tem o Estado de criá-lo e impô-lo, visando aos interesses coletivos (CISNE, 2002, p. 147)

Vanoni (1932, p. 119) observa que,

Existe um interesse individual em obter da atividade do Estado a máxima utilidade possível, e tal interesse apresenta-se particularmente intenso naqueles que sejam chamados a entregar uma parte do seu patrimônio para constituir os meios necessários à atividade pública, e portanto esperem receber desta benefícios em relação com o sacrifício suportado.

Na medida em que as expectativas dos cidadãos quanto ao retorno de suas contribuições, na forma de benefícios, vão sendo frustradas, amplia-se a rejeição social ao pagamento de tributos, que é potencializada pela compulsoriedade desses recolhimentos. Diante desse cenário, perde-se o espírito de solidariedade que deve permear o esforço de cooperação individual para o custeamento dos encargos da coletividade.

É interessante notar que, conforme Eckstein (1971, p. 91), nas sociedades organizadas faz-se premente a aceitabilidade do sistema tributário, que traduz a necessidade da sua aceitação pelo cidadão, “mantendo a coerência com as noções que este tem de justiça, e não sendo oneroso, em comparação com o que proporciona, em troca, aos contribuintes”.

No mesmo sentido, são as considerações de Cursi (2011, p. 63), para quem uma

Boa tributação é aquela proveniente de relações instrumentais imperativas onde a coerção político-legal fixada aos particulares conduz a rendas monetárias entregues pela aceitação da legitimidade, pertinência e adequação da exigência estatal e concordância com os propósitos do gasto.

Sem embargo, observa-se que, a cada dia, o peso dos tributos e a incapacidade do governo em promover de forma plena o bem-estar social vêm dando margem a uma verdadeira repulsa ao sistema tributário, ocasionando protestos advindos de todas as camadas

da sociedade, sobretudo daquelas que sofrem de forma mais intensa as consequências decorrentes da ineficiência estatal em gerenciar os recursos carreados aos cofres públicos.

Leciona Schoueri (2011, p. 27) que,

Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do Século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do Século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico. O resultado evidente é o surgimento de novas necessidades sociais, exigindo mais recursos para a construção da liberdade. Daí a reivindicação da sociedade de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele já não mais se revela apto a promover. O tributo surge, nesta perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos.

Cisne (2002, p. 146) assevera que, apesar de o tributo ter uma função socioeconômica, o cidadão reage à sua imposição por meio de alegações comuns, como a injustiça dos tributos, o peso da carga tributária, a desproporcionalidade entre o pagamento dos tributos e as contraprestações estatais, a má gestão das finanças públicas, dentre outras.

Pontes (2004, p. 138) entende que

[...] as discussões sobre o aumento de carga tributária passam, inelutavelmente, em um primeiro momento, pelo debate relativo ao modelo de financiamento do Estado, da qualidade e da quantidade das despesas públicas, e em um segundo momento pelo próprio papel que o Estado deve desempenhar na sociedade brasileira.

Alguns autores, a fim de verificarem o peso real dos tributos para a sociedade, chegam a estabelecer uma comparação entre o volume da carga tributária dos países e o efetivo retorno dos valores a ela correspondentes por meio da prestação de serviços públicos.

Sobre o tema, Pellizzari (1990, p. 38) discorre que a carga tributária de um determinado

país somente será considerada alta ou baixa mediante o estabelecimento de um comparativo entre os custos e os benefícios que decorrem dos serviços prestados pelo poder público.

Demais disso, caso ocorra uma comparação entre as cargas tributárias de países distintos, e que venha a se basear nesse parâmetro, deverão ser consideradas tanto a quantidade como a qualidade dos serviços públicos prestados pelos países envolvidos no comparativo (PELLIZZARI, 1990, p. 38).

Ocorre que, conforme Heidemann (2010, p. 33), o volume e a qualidade dos serviços públicos não justificam os custos que envolvem a sua prestação. Além disso, os próprios governos estão muito caros, o que contraria o mandamento de que, para serem razoáveis e viáveis, devem funcionar de acordo com a disposição e a capacidade de financiamento dos contribuintes.

Machado (2009, p. 26) exorta a importância de que

[...] a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas. Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o Estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos.

Martins (2004, p. 266 - 227) chega a defender a tese de que o tributo é uma norma de rejeição social, diante do fato de os contribuintes pagarem mais do que deveriam para receber serviços públicos, porquanto uma parte substancial dos recursos arrecadados serve apenas para viabilizar a manutenção dos políticos no poder, quando não é canalizada diretamente para os ralos da corrupção.

A esse respeito, assevera Vanoni (1932, p. 118) que “um encargo imposto aos cidadãos por qualquer abuso de poder público, e que não sirva a fins de utilidade coletiva, mas seja

dispêndio em vantagens particulares, será uma espoliação, mas nunca um tributo”.

Machado (2009, p. 27) expõe que a carga tributária brasileira, muito embora já seja bastante elevada, não impede que a arrecadação venha batendo sucessivos recordes, haja vista a regularidade com que se criam ou são aumentados os tributos.

Quanto a essa questão, diga-se que um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário⁶, concluído em março de 2013, e amplamente divulgado pela mídia nacional, aponta que a carga tributária brasileira em 2012 chegou a 36,27% do Produto Interno Bruto, com crescimento de 0,25 ponto percentual em relação a 2011, período no qual a carga tributária já havia batido recorde histórico. O mesmo estudo destaca o fato de que, nos últimos dez anos, a carga tributária cresceu 3,63 pontos percentuais, com média de 0,36 ponto percentual ao ano.

Queiroz (2003, p. 191) lembra que “uma carga tributária excessiva atrasa o desenvolvimento e, num círculo vicioso, provoca a queda da arrecadação e, assim, dificulta a realização dos investimentos para a geração de emprego e renda”.

Sobre o assunto, Tipke (2012, p. 53) discorre que

Se as Constituições liberais garantem, fomentam ou favorecem a iniciativa privada, sobretudo a econômica, se reconhecem a liberdade empresarial e garantem a propriedade privada, segue-se que também a imposição precisa respeitar esses valores da liberdade, não deve usurpar por meio de uma carga tributária global excessiva. Esse é o caso quando por meio da elevação da carga tributária global prejudica essencialmente a iniciativa privada, solapa a vontade de produzir de quem desenvolve uma atividade econômica autônoma ou dependente ou a debilita essencialmente. Também a experiência demonstra que a vontade de produzir do trabalhador é debilitada, mesmo quando a carga tributária não alcança o mínimo existencial.

Pontes (2004, p. 145) afirma que, no Brasil, os sucessivos aumentos da carga tributária comprometem o crescimento econômico. Bem assim, desestimulam o investimento na

⁶ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Carga Tributária Brasileira 2012. Disponível em: <<https://ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>>. Acesso em: 10 julho 2013.

produção, considerando que "a maior parte da incidência de tributos recai sobre bens e serviços e muito pouco sobre a renda e propriedade, o que não deixa de ser curioso em um país marcado pela desigualdade como o Brasil".

Luchiezi Jr; Maria (2010, p. 168-169) observam que dentre as principais tendências que marcaram as modificações no sistema tributário brasileiro desde a edição do Plano Real destacam-se: i) o aumento da regressividade da carga tributária, com a maior incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços; ii) a limitação da tributação direta no Brasil, e iii) o tratamento diferenciado da tributação das rendas, violando o princípio da isonomia tributária, ao tratar com critérios diferenciados a renda do capital (lucros, dividendos e juros) e do trabalho, considerando que há uma concentração cada vez maior de impostos que comprometem a renda dos trabalhadores assalariados.

No entender de Pellizzari (1990, p. 73-74), o sistema tributário brasileiro,

[...] ao invés de ser uma forma de distribuição de renda, é uma forma de concentração, uma vez que quem paga os impostos são os assalariados e, na distribuição destes recursos, uma grande parte é transferida para as empresas – através de infra-estrutura, incentivos e ajudas oficiais, sobrando uma pequena parte para retornar, em serviços públicos, aos contribuintes de fato. [...] Na realidade, o nosso sistema tributário, embasado em impostos indiretos e sobre a renda consumida, foi justamente planejado para concentrar a renda nacional.

Sem prejuízo dessas considerações, indaga-se: além dessas, quais seriam as demais características marcantes do sistema tributário brasileiro, que contribuem para a relação conflituosa entre o Fisco e o contribuinte?

Pontes (2004, p. 139) elenca a instabilidade como sendo uma dessas características, chegando inclusive a afirmar a inexistência de órgãos específicos responsáveis pelo planejamento da política tributária no Brasil, "[...] entendida como a definição de diretrizes claras de curto, médio e longo prazo, bem como das respectivas medidas necessárias ao seu atingimento".

O mesmo autor (PONTES, 2004, p. 139) aduz que, no âmbito federal,

A Secretaria da Receita Federal é o órgão encarregado de definir a política tributária e, ao mesmo tempo, promover a arrecadação das incidências por ela preestabelecidas (e via de regra, ratificadas pelo Congresso Nacional e pelo Chefe do Poder Executivo). A consequência é a adoção de um amontoado desarticulado de medidas, motivadas pela urgência da conjuntura, que não guardam sintonia entre si quando observadas no longo prazo, e que têm quase sempre apenas um objetivo: promover o aumento de arrecadação exigido pela política macroeconômica.

Demais disso, Pontes (2004, p. 141) salienta que a instabilidade reflete-se, ainda,

[...] na contemplação legal, cada vez maior, de pleitos de setores econômicos individualizados. Como não há uma diretriz tributária clara (dada a inexistência de planejamento para a política tributária), a legislação é o repertório de comandos disciplinando interesses setorizados, fruto das pressões institucionais. [...] Assim, a falta de planejamento aumenta a desarticulação das regras tributárias, acirra as desigualdades infundadas e constitui campo propício para a contemplação de normas que representam o fruto da pressão de alguns setores organizados.

Segundo Pontes (2004, p. 142), também é da natureza do sistema tributário brasileiro a sua complexidade, que seria uma unanimidade entre os expertos dos setores público e privado, a classe empresarial e os profissionais dedicados ao tema da tributação.

Para o autor (PONTES, 2004, 142-143), o Governo Federal não empreende esforços no sentido de solucionar o problema, que vem se agigantando cada vez mais, sobretudo na esfera estadual, onde a complexidade é traduzida pela amplitude de normas que versam acerca do ICMS, "[...] tornando praticamente impossível o regular cumprimento da legislação tributária por contribuintes que não dispõem de um arsenal de competentes assessores fiscais e contábeis" (PONTES, 2004, 143).

Pontes (2004, p. 143) entende que o objetivo arrecadatório também é marcante do sistema tributário brasileiro, o qual, por razões macroeconômicas, tem objetivado exclusivamente a geração de receita e a implementação de meios para facilitar a arrecadação, sem se preocupar com a qualidade da receita, seja do ponto de vista da eficiência econômica,

seja do ponto de vista da justiça fiscal e da articulação com os demais objetivos da ordem constitucional, como, por exemplo, o desenvolvimento regional.

Todas essas circunstâncias contribuem sobremodo para o agravamento da crise que afeta as relações entre o Fisco e o contribuinte. Porém, existem outros fatores que funcionam como um catalisador do processo de animosidade que se desenvolve no âmbito do relacionamento travado entre ambos os atores envolvidos com as políticas tributárias.

Para Cisne (2002, p. 147), no Brasil, uma das causas que fomentam essa relação conflituosa reside na circunstância de que há uma desconfiança mútua entre o Fisco e o contribuinte, que poderia ser mitigada por meio de uma maior participação dos cidadãos nas políticas públicas e mediante o estabelecimento de mecanismos que tenham o condão de conferir transparência às ações estatais.

Acresça-se a isso o fato de que, corriqueiramente, as administrações tributárias têm o hábito de instituírem mecanismos de cobrança de seus tributos que acabam por constranger ilegalmente os contribuintes a promoverem a quitação de seus débitos, gerando ainda mais conflitos. São as denominadas sanções políticas.

Sobre o assunto, Bim (2004, p. 67-68) esclarece que

Para cobrar seus tributos, o Estado institui não somente sanções pecuniárias para estimular o cumprimento das obrigações principais ou acessórias, mas, também, “sanções” não pecuniárias para constranger o contribuinte a pagá-los. Tais sanções são conhecidas como indiretas tributárias ou políticas. [...] As sanções indiretas são meios oblíquos de cobrança tributária, cerceadoras dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. [...] São sanções indiretas, a saber: a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias, a negativa para a impressão de bloco de notas fiscais, o regime especial de fiscalização, a proibição de inscrição ou cassação do cadastro de contribuintes (v.g., CNPJ), a exigência de pagamento de certos tributos para a expedição de licenças, alvarás ou para participar de licitações etc. A constante nas sanções indiretas é a utilização de meios diversos, sempre restritivos ou impeditivos de aquisição de algum direito, que impeçam ou dificultem a atividade do contribuinte para obrigá-lo a pagar o tributo. O meio é variável, mas o fim é constante: garantir o adimplemento fiscal.

Tipke (2012, p. 112), ao discorrer sobre a possível existência de uma conexão entre a inapropriada moral impositiva do Estado e uma frágil moral tributária do contribuinte, afirma que muitos fatores levam a crer que uma tributação que despreza um código de ética modelar dificilmente pode construir nos contribuintes inibições de ordem moral-tributárias. Em verdade, ela teria o condão de suprimir sua consciência tributária.

É por isso que o referido autor (TIPKE, 2012, p. 114) afirma que "uma verdadeira renovação moral do contribuinte só teria êxito se em primeiro lugar as leis tributárias fossem remoralizadas, a Justiça Tributária não mais permanecendo marginalizada".

Ao discorrer sobre o assunto, Cursi (2011, p. 158-159) emite a seguinte opinião:

[...] é preciso se esforçar para construir convergências; por isso é recomendável desenvolver um ambiente de exploração da base tributária onde os bons valores morais e comportamentais são prestigiados em nome da sustentabilidade e equilíbrio, presente e futuro, da moralidade nas relações e do comprometimento recíproco. O desenvolvimento de valores morais e éticos é fundamental para favorecer a efetividade e eficácia das relações mantidas no bojo da exploração da base tributária.

Por tudo isso, vê-se que, em última análise, o fator determinante da existência de uma animosidade entre o Fisco e o contribuinte é a deficiência das políticas tributárias brasileiras como um todo, que, em geral, não buscam efetivar a justiça fiscal, promovendo uma redistribuição de renda e onerando a população dentro de limites razoáveis, ou seja, somente na medida do que for estritamente necessário para a consecução dos objetivos de bem-estar da coletividade.

Destaque-se a esse respeito que Pontes (2004, p. 138), numa postura mais radical quanto ao assunto, chega inclusive a afirmar que o sistema tributário brasileiro atual é marcado pela completa falta de planejamento das políticas tributárias.

Diante desse cenário, neste ponto, sem perder de vista todas as colocações anteriormente apresentadas, faz-se as seguintes indagações: Quais são as principais ações da

política tributária? De que forma se dá o seu processo de planejamento? Quais seriam os primados básicos e as diretrizes elementares para o estabelecimento de uma adequada política tributária, que possa manter sintonia com os primados da justiça fiscal?

Essas e outras questões serão discutidas a seguir.

3.3 PRINCIPAIS AÇÕES RELACIONADAS COM A POLITICA TRIBUTÁRIA

De um modo geral, pode-se afirmar que as ações relacionadas com o planejamento, a implementação e a avaliação das políticas tributárias giram em torno da tomada de decisões que dizem respeito às atividades de tributação, de arrecadação, de fiscalização e ao estabelecimento de obrigações instrumentais ou acessórias, todas elas voltadas à consecução de objetivos que podem variar de acordo com os interesses da Administração Tributária.

Passa-se, com efeito, ao exame dos pressupostos que devem ser considerados pelo gestor tributário quando da definição das diretrizes de cada uma dessas atividades específicas.

3.3.1 Tributação e arrecadação

De acordo com Cursi (2011, p. 62-63), enquanto a tributação corresponde a um meio pelo qual a esfera pública obtém recursos, a partir da exploração econômica e financeira de determinada base tributária, a arrecadação é o produto resultante daquela atividade.

A execução de ações relacionadas com a tributação e a arrecadação envolve o manejo estratégico, adequado e eficiente dos tributos, com vistas a que o montante dos recursos arrecadados aos cofres públicos possa ser suficiente para fazer face às despesas que derivam do atendimento pelo Poder Público das necessidades coletivas.

Passam pelo planejamento e pela implementação das políticas de tributação e arrecadação o estudo coordenado e orientado de projetos governamentais estratégicos, voltados ao constante aperfeiçoamento da legislação tributária e ao exame da viabilidade da adoção de medidas que possibilitem tanto a maximização das receitas como as desonerações tributárias que impactam negativamente sobre o erário público, mas que constituem objeto de

transcendentes objetivos governamentais.

Desses projetos estratégicos derivam consequências (externalidades) que carecem de ser avaliadas previamente pelo gestor tributário, para que se evitem, ou pelo menos sejam minorados, alguns efeitos indesejáveis, advindos da busca pelo atingimento de determinadas metas e da execução de certas ações ligadas às políticas de tributação e de arrecadação, efeitos estes que inclusive podem contribuir para tornar o sistema tributário injusto e menos eficiente, do ponto de vista econômico-fiscal.

Essas externalidades estão indissociavelmente atreladas aos processos de política fiscal que permeiam a atividade de administração tributária, os quais cuidam dos reflexos da ação pública sobre a renda nacional disponível e sobre o comportamento da esfera privada, o que significa cuidar do paradoxo da exploração da base tributária afetando a própria base em si considerada (CURSI, 2011, p. 103-104)

A renda disponível à esfera privada é um importante fator de influência do ritmo e tipo de atividade executada pela esfera privada no âmbito da base tributária explorada economicamente pela esfera pública. Quer dizer que a disponibilidade econômica e financeira, a geração de emprego e renda e os comportamentos, podem ser afetados pela administração tributária conforme o tipo de calibração da carga tributária ou segundo o tipo de seletividade, essencialidade e equidade utilizada pelos regimes tributários. O modo e a forma como a esfera pública obtém dinheiro junto a esfera privada é relevante para a administração tributária por afetar a sustentabilidade de exploração da própria base e por produzir efeito sobre as gerações futuras. Em outras palavras, explorar a base tributária ignorando os efeitos da exploração verificados na esfera privada é ignorar a necessidade de apreciar no longo prazo a hipótese de cuidar para não exaurir a base e não afetar negativamente as decisões de desenvolvimento econômico e social (CURSI, 2011, p. 104).

Conclui-se, com efeito, que o fluxo de dinheiro obtido por meio da tributação não pode ser apreciado em termos de mera aplicação da carga sobre a matéria tributável. Há, portanto, a necessidade de uma cuidadosa calibração da incidência, que seja capaz de assegurar tanto um volume adequado de recursos aos cofres públicos como a maior neutralidade possível da tributação, com a preservação do nível de atividade privada (CURSI, 2011, p. 104-105).

Uma revisão da literatura existente sobre a temática faz denotar que algumas premissas devem orientar a construção de um sistema tributário ideal, que espelharia, em última análise, o conjunto das proposições que cercam as políticas de tributação e de arrecadação de um país aonde aquele sistema viesse a ser estabelecido concretamente. Neste ponto, o presente estudo lança-se ao exame detalhado de algumas dessas proposições.

3.3.1.1 Preceitos fundamentais

Segundo Filellini (1989, p. 99), pesam sobre as decisões do financiamento dos gastos públicos por meio de tributos alguns princípios fundamentais e específicos, dentre os quais se incluem o da rentabilidade, o da elasticidade e o da economicidade.

Contudo, alguns autores identificam a existência de outros preceitos básicos norteadores da atividade do gestor da política tributária, tais como os princípios da produtividade, da neutralidade e da equidade. Aborda-se, então, o que prescreve cada um dos referidos princípios.

3.3.1.1.1 Rentabilidade

De acordo com o princípio da rentabilidade, a base tributária deve ser ampla o suficiente para aduzir ao governo os recursos exigidos pelo volume de seus gastos (FILELLINI, 1989, p. 99)

Krugman e Wells (2007, p. 432) explicam que

Cada imposto consiste em duas partes: uma *base* e uma *estrutura*. A **base tributária** é a medida ou o valor que determina quanto imposto o indivíduo paga. Normalmente é uma medida monetária como renda ou valor da propriedade. A **estrutura tributária** especifica como o imposto depende da base tributária. Em geral, é expressa como percentagem; por exemplo, donos de imóveis em certas áreas podem pagar um imposto de 2% sobre o valor de seus imóveis.

Os mesmos autores (KRUGMAN;WELLS, 2007, p. 432) apresentam algumas das bases tributárias possíveis, tais como a renda, a folha salarial, a venda, o lucro, a propriedade e a riqueza.

Ressalte-se que o princípio da rentabilidade é informador da tributação, e aponta para a necessidade de serem desprezadas bases tributárias que não tenham o potencial de gerar receitas aos cofres públicos, dadas as peculiaridades do fato econômico a elas relativo.

Cada vez mais a proposição que exsurge do aludido princípio cresce em relevância, diante do fato de as atribuições estatais virem tomando vulto ao longo dos anos, reflexo da assunção de novas responsabilidades por parte do poder público. O princípio em questão consubstancia, desta forma, um corolário do planejamento econômico do país.

3.3.1.1.2 Elasticidade

Intrinsecamente ligado ao princípio da rentabilidade, tem-se o princípio da elasticidade. Segundo o seu preceito, a base sobre a qual são calculadas as obrigações fiscais deve ser aumentada continuamente, vindo a acompanhar de forma aproximada o crescimento dos gastos governamentais (FILELLINI, 1989, p. 99).

E aqui é de todo relevante a transcrição das considerações de Frey (1987, p. 146-147) acerca das regras que envolvem a fixação da base fiscal:

A base fiscal determina o máximo de receita advinda dos impostos e, portanto, o nível máximo de despesas públicas (desde que o orçamento seja equilibrado). Se a base fiscal for muito ampla, os indivíduos considerarão difícil de evitar a taxação. Exemplo: se há um imposto sobre o lazer além do imposto de renda normal – isto é, se a capacidade total de obtenção de renda for taxada – um indivíduo não poderá evitar o pagamento de impostos trabalhando menos. Assim, o máximo de receita advinda dos impostos é grandemente aumentado. Quando é concentrada a carga tributária em apenas alguns elementos, os indivíduos têm facilidade de evitar a incidência de impostos. Quanto maior o valor marginal do imposto sobre os rendimentos obtidos no trabalho, tanto maiores os incentivos à redução do trabalho e ao aproveitamento do lazer não tributável. Um aumento no valor marginal do imposto (e, com isso, do valor médio do imposto), nesse caso, não leva necessariamente a um aumento da receita gerada pelo imposto.

É de notar que a “Curva de Laffer” sugere justamente que taxas muito baixas de impostos poderiam ser elevadas para gerar maiores receitas tributárias, mas o movimento continuamente crescente dessas mesmas taxas poderá dar margem a um ônus excessivo à população, que decide que o esforço a mais necessário para se gerar renda extra tributável não

é compensatório, resultando numa consequente queda da receita tributária (BYRNS; STONE JR., 1995, p. 226).

Vasconcellos e Garcia (2008, p. 241) ressaltam que a redução da arrecadação global observável a partir de determinado nível de uma taxação crescente decorrerá, ainda, da evasão fiscal e do desestímulo provocado sobre os negócios em geral.

No mesmo sentido, são as palavras de Oliveira Júnior (2012, p. 178-179), as quais apontam que a tributação crescente impacta negativamente nos objetivos pretendidos por uma política tributária que busca a eficiência na arrecadação dos tributos, porquanto, ao atingirem determinado nível, sufocam a economia, comprometendo a atividade produtiva, cenário no qual passam a extrapolar os limites da aceitabilidade social, acarretando efeitos danosos macroeconômicos e um incentivo velado à sonegação fiscal. Isso porque “os contribuintes estariam mais dispostos a sonegar tributos do que pagá-los a partir de uma análise da relação custo-benefício” (OLIVEIRA JÚNIOR, 2012, p. 179).

E Castro (2008, p. 196) vem afirmar que tributar violentamente a alguns poucos torna a exação fiscal uma verdadeira punição, cuja qual o contribuinte sempre vai ter a pretensão de fugir, seja por meio de eficientes mecanismos de planejamento tributário, seja através da prática da sonegação.

3.3.1.1.3 **Economicidade**

O preceito que emana do princípio da economicidade exige que a forma de arrecadação do tributo seja razoavelmente simples de ser administrada, com vistas a evitar que sejam comprometidas frações significativas da receita obtida com o custeio da própria estrutura da máquina arrecadadora (FILELLINI, 1989, p. 99).

Uma política de arrecadação que venha de encontro aos cânones da economicidade só se presta para inchar a máquina que movimenta a administração tributária, tornando-a ineficiente e dispendiosa para o erário, situação esta que constitui um entrave para que o Fisco

possa canalizar suas energias ao gerenciamento da arrecadação daqueles tributos que representam a principal fonte de financiamento das despesas públicas.

Sem prejuízo do que fora dito, ressalte-se que é muito comum existirem situações nas quais alguns Municípios brasileiros, conquanto sejam dotados de competência tributária para instituírem os tributos que a Constituição Federal lhes reserva, desprezam os eventuais recursos advindos da arrecadação de certos impostos, notadamente o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

É que a economia de grande parte desses Municípios gira em torno do pagamento de transferências pela União e, não raro, existe um número insuficiente de prestadores de serviços que possam vir a figurar como contribuintes daquele imposto de competência municipal. Nessas situações, o que se observa é que a arrecadação é menor do que os custos decorrentes da instituição e da administração do tributo.

Neste ponto, saliente-se que o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal preconiza ser um requisito essencial da responsabilidade na gestão tributária a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional dos entes da Federação, estabelecendo inclusive no seu §1º uma previsão no sentido de proibir a realização de transferências voluntárias para aqueles entes federados que venham a contrariar aquele comando normativo, deixando de instituir os seus impostos.

Contudo, alguns autores, como Alexandre (2008, p. 202), entendem que nas situações em que os custos decorrentes da administração do imposto venham a superar os eventuais recursos a serem arrecadados, a instituição do referido tributo representaria uma afronta ao espírito da Lei de Responsabilidade Fiscal, vale dizer, pela norma em comento, os entes da Federação estariam obrigados a instituírem e a arrecadarem tão somente aqueles tributos que se mostrem economicamente viáveis.

Trata-se de uma relevante ponderação a ser feita necessariamente pelos gestores da

política tributária, que devem sopesar os custos e os benefícios provenientes da instituição de determinados tributos, sob pena de darem origem a prejuízos decorrentes da dispendiosa manutenção da máquina de arrecadação, o que consubstancia uma infringência aos cânones da economicidade.

3.3.1.1.4 **Produtividade**

Ainda guardando relação com a temática, vale dizer, com os preceitos básicos norteadores da tributação, são as considerações de Silva (1983, p. 165) no tocante à *produtividade* do tributo, posto que, segundo o autor, a baixa produtividade da receita oriunda de determinada espécie tributária seria incompatível com os requisitos de financiamento dos encargos governamentais, o que determinará, caso se faça necessária, a adoção de ajustes, para que ocorra um incremento da receita que possa justificar a própria exação.

3.3.1.1.5 **Neutralidade**

Extraí-se das lições de Silva (1983, p. 164) que a teoria da tributação repousa em outros dois princípios fundamentais, quais sejam, o da neutralidade e o da equidade.

O princípio da Neutralidade refere-se à não-interferência sobre as decisões de alocação de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado. Se essas decisões se baseiam nos preços relativos determinados pelo mercado, a neutralidade do sistema tributário seria obtida quando a forma de captação de recursos pelo Governo não modificasse esses preços. Qualquer mudança nos preços relativos provocada por modificações na tributação contribuiria para tornar menos eficientes as decisões econômicas, implicando uma redução no nível geral de bem-estar, que poderia ser atingido com os recursos disponíveis. (SILVA, 1983, p. 164)

Em suma, infere-se do princípio da neutralidade que o seu preceito fundamental é determinante de que a tributação não deve vir a provocar uma distorção na alocação de recursos, de modo a prejudicar, conseqüentemente, a eficiência do mercado (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 20).

Com efeito, obtém-se a neutralidade dos tributos “quando eles não alteram os preços relativos, minimizando sua interferência nas decisões econômicas dos agentes de mercado”

(VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 237)⁷

De acordo com Giambiagi; Alem (2008, p. 20), os impostos seletivos sobre o consumo, por terem o potencial de levar à diminuição da produção de determinados bens, que passam a ser menos procurados do que outros, constituem exemplos de tributação onde não se observa a neutralidade.

Todavia, Giambiagi e Alem (2008, p. 20-21) salientam que a imposição de um imposto seletivo sobre o consumo pode contribuir positivamente, e de forma efetiva, para a correção de uma falha de mercado, citando o exemplo da cobrança de um imposto mais elevado sobre bebidas alcoólicas, em que as externalidades negativas geradas por motoristas que dirijam embriagados, como a provocação de acidentes, pode ser combatida por meio do referido instrumento de política tributária.

Neste ponto cabe o registro de que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União, por expressa determinação constitucional contida no art. 153, § 3º, I, deve ser seletivo, em função da essencialidade do produto.

De acordo com Baleeiro (1975 *apud* CARRAZZA, 2009, p. 459), o termo essencialidade encontra relação direta com a necessidade de haver uma tributação mais suave daqueles produtos essenciais à existência civilizada do maior número dos habitantes do país, ao passo que uma tributação com alíquotas mais pesadas deve ser direcionada àqueles produtos supérfluos, de consumo restrito das classes com maior poder aquisitivo, correspondendo, em geral, a artigos mais raros e, por isso, mais caros.

"Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica"

⁷ Demonstrando como a neutralidade tributária pode interferir nas decisões econômicas, Stiglitz (1986, *apud* GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 20) relata uma curiosa situação ocorrida na Inglaterra, em que várias casas foram construídas sem janelas, em virtude da instituição de uma taxa sobre esse elemento característico e tão necessário para a maior parte das moradias.

(BALEEIRO, 1975, p. 188 *apud* CARRAZZA, 2009, p. 459)

As questões que envolvem a seletividade e a essencialidade encontram relação direta com as finalidades extrafiscais da política tributária, que serão tratadas mais adiante, em tópico específico sobre o assunto.

3.3.1.1.6 **Equidade**

Ao dispor acerca de outro princípio básico que deve nortear a atividade da tributação, qual seja, o princípio da equidade, Silva (1983, p. 169-170) expõe que

A preocupação, no caso, consiste em dar um mesmo tratamento, em termos de contribuição, aos indivíduos considerados iguais – um critério de “equidade horizontal” -, assegurando, ao mesmo tempo, que os desiguais serão diferenciados segundo algum critério a ser estabelecido, uma preocupação com a “equidade vertical”. Uma primeira questão na análise da equidade é, portanto, qual o critério a ser utilizado para a classificação daqueles que são considerados iguais e para o estabelecimento de normas adequadas de diferenciação.

Silva (1983, p. 169-170) afirma que dois critérios de diferenciação têm sido propostos com o escopo de classificar aqueles indivíduos que são considerados iguais, a saber: o critério do benefício e o critério da capacidade contributiva.

Porém, Silva (1983, p. 170) adverte que "ambos os métodos apresentam dificuldades de ordem prática com relação ao propósito de identificar os iguais, identificando e quantificando benefícios, num caso, ou capacidade de contribuição no outro".

Passa-se, então, ao exame detalhado das especificidades de cada um desses critérios.

3.3.1.1.6.1 **Critério do benefício**

Conforme Silva (1983, p. 169-170), o critério do benefício propõe atribuir a cada indivíduo um ônus equivalente aos benefícios que ele usufrui dos programas governamentais, estabelecendo um critério de igualdade a partir das preferências individuais pelo consumo de bens e serviços produzidos pelo Governo.

Krugman;Wells (2007, p. 429) aduzem que o aludido critério, do ponto de vista econômico, é atraente, porquanto se coaduna com uma das principais justificativas do gasto público: a teoria dos bens públicos.

Salientam (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 429) que "se o papel do governo é fornecer às pessoas aqueles bens que de outro modo não estariam disponíveis, parece natural cobrar de cada pessoa em proporção aos benefícios que ela obtém desses bens".

Segundo Vasconcellos;Garcia (2008, p. 238), o principal problema que envolve a implementação do princípio do benefício “reside na dificuldade em se identificar os benefícios que cada indivíduo atribui a diferentes quantitativos do bem ou serviço público”.

Demais disso, diante do fato de o consumo do bem público ser coletivo, não existiriam razões para as pessoas revelarem suas preferências, haja vista que isso poderia originar aumentos em suas contribuições (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 238).

Considerando que o princípio do benefício só se aplica quando os beneficiários podem ser identificados de forma clara (ECKSTEIN, 1971, p. 92), tem-se que os serviços públicos custeados pelas taxas representam uma aplicação nítida de seus preceitos fundamentais, haja vista que o traço discriminador por excelência dessa espécie tributária “está na circunstância de que só é cobrável em existindo uma atividade do Poder Público que se volte diretamente a um destinatário específico” (BASTOS, 1999, p. 50).

Deflui-se logicamente das proposições do princípio em comento que ele não é suficiente para a formulação de uma regra geral para a estrutura tributária, muito embora, repise-se, possa ser utilizado parcialmente, como ocorre naquelas situações em que há o financiamento direto de determinados serviços providos pelo setor público (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 18-19).

3.3.1.1.6.2 Critério da capacidade de pagamento

Consubstancia outra forma alternativa de cálculo do imposto que se relaciona com o princípio da equidade, mas que, ao contrário do critério do benefício, permite a formulação de uma regra geral de tributação para a sociedade como um todo (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 19).

Krugman;Wells (2007, p. 429) asseveram que a capacidade de pagar, em geral, é interpretada com o sentido de que aqueles indivíduos que dispõem de uma elevada renda deveriam pagar mais impostos do que aqueles com baixa renda.

Ademais, "muitas vezes, o princípio da capacidade de pagar é usado para argumentar não somente que as pessoas de alta renda deveriam pagar mais imposto, mas também que elas deveriam pagar uma *percentagem* mais alta de sua renda em impostos" (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 429).

Salienta Sidou (1978, p. 20) que a teoria da capacidade contributiva predomina no Estado moderno quanto à tributação, traduzindo a necessidade de o tributo ser exigido não em função da prestação estatal de serviços em favor do contribuinte, mas sim em razão de sua capacidade de contribuir, de modo a compatibilizar o interesse coletivo, ou de todos, com o sacrifício proporcional, ou de cada um.

Contudo, o princípio que determina a necessidade de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade na medida de sua capacidade econômica é antiquíssimo, e a expressão “capacidade contributiva” foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna (BECKER, 2002, p. 479-480).

Segundo Musgrave (1973, p. 124), “[...] o requisito de que a distribuição dos pagamentos de tributos deve ser ‘justa’ é bastante antigo, assim como a ideia de que justa tributação é a que se conforma à faculdade ou à capacidade de pagar[...]”

Baleeiro (2000, p. 283) expõe que:

Desde muitos séculos, soa como um coro o apelo à Justiça, regra fundamental de Política Tributária. Teólogos, moralistas, homens d'Estado, legisladores e tribunais traduzem como aspiração humana o anseio pela justiça na decretação e liquidação dos impostos. O primeiro dos cânones de Adam Smith é conhecido como o da justiça.

Conforme o referido autor (BALEEIRO, 2000, p. 285), na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça fiscal traduz a necessidade de haver uma adequação entre o tributo e a capacidade econômica de cada indivíduo, e uma exação fundada no referido critério pessoal seria o meio mais idôneo para a realização daquela justiça.

Becker (2002, p. 496) aduz que “a capacidade contributiva é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada”.

Trata-se de discriminação fiscal possível, desde que tenha por finalidade restabelecer a igualdade, compensando os desníveis da capacidade econômica (BALEEIRO, 2000, p. 284).

Porém, antes de tudo, consubstancia uma regra de prudência, pois pretender arrecadar recursos onde eles não existem seria uma medida totalmente desprovida de lógica (TIPKE, 2012, p. 22).

Na concepção de Oliveira (1988, p. 11-12), as bases racionais do princípio da capacidade contributiva se assentam no fato de que

[...] a possibilidade/dever de cada um contribuir para o custeio do Estado determinará, *ipso facto*, a medida do sacrifício individual que este poderá legitimamente reivindicar, sob pena de pôr em risco a continuidade do influxo dos meios de que necessita, pela destruição da célula produtora desses recursos, e, também aqui, frustrar a sua manutenção.

De acordo com Baleeiro (2000, p. 277), "quaisquer que sejam as restrições feitas ao conceito de capacidade contributiva da coletividade, é evidente que existem limites para esta tanto quanto para os indivíduos".

Com efeito, uma política tributária de arrecadação, para ser razoável, não deve exigir do contribuinte o pagamento de tributos que venham a sacrificar o "mínimo de existência" ou o "necessário físico", e a não observância dessa premissa por parte do Fisco poderá, indubitavelmente, dar ensejo à ruína física do homem, que constitui a base econômica da produção de qualquer país (BALEEIRO, 2000, p. 277).

Dito isso, cumpre salientar que, tal como dito anteriormente, o critério da capacidade de pagamento, que advoga a repartição do ônus tributário em função das respectivas capacidades individuais de contribuição (SILVA, 1983, p. 169-170), constitui o segundo critério a ser utilizado para a classificação daqueles que são considerados iguais e para o estabelecimento de normas adequadas de diferenciação, enxergando na renda, no consumo ou no patrimônio (riqueza) os elementos adequados que se prestariam à obtenção da medida daquela capacidade (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 238).

Para aqueles que utilizam a renda como critério de mensuração da capacidade de pagamento, esta seria baseada na abrangência daquela medida, independente do que o indivíduo venha a gastar com consumo (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 238).

Para os defensores da utilização do consumo como base tributária, a capacidade de pagamento deve ser definida em função do que o indivíduo consome, sem levar em consideração o quanto que se poupa, tendo em vista que, para os defensores dessa tese, a poupança e o investimento beneficiam outros indivíduos, mas, por outro lado, o consumo, por ser individualista, seria antissocial (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 238).

Sobre o tema, expõem Giambiagi e Alem (2008, p. 19) que,

[...] para os defensores do consumo como melhor base de cálculo, a tributação da renda como um todo acaba levando à incidência de impostos sobre a poupança e o investimento, considerados atos que trazem benefícios ao sistema econômico. Por este raciocínio, só os atos de consumo, considerados “egoístas”, deveriam ser tributados. Entretanto, a renda parece ser um melhor indicador do que o consumo quando se consideram as implicações distributivas do sistema tributário. Isto porque os impostos sobre a renda podem ser aplicados em uma base pessoal, com isenções e alíquotas progressivas definidas a partir das características individuais de cada

contribuinte, enquanto que os tributos sobre o consumo não geram uma taxaço progressiva, pelo fato de todos os individuos pagarem a mesma alíquota.

De certa forma, vê-se que as ilações dos referidos autores, que concluem pela eleição da renda como sendo a base favorecedora de uma equilibrada distribuição do ônus tributário, encontram sintonia com o raciocínio de Sidou (1978, p. 46), para quem “a prova mais eloquente do sentido igualitário e nivelador do imposto de renda, em busca dos ideais de equilíbrio social, está em que a princípio era tido como medida socialista, e por esse prisma furiosamente combatido”.

Garcia (2004, p. 523) aduz que, na prática, o que se observa é que os impostos sobre a renda são graduados de forma diferenciada para cada agente, mediante a utilização de diferentes alíquotas e por meio do estabelecimento de isenções para determinadas faixas de renda, enquanto que os impostos sobre o consumo se apresentam com uma abrangência global, ante as suas alíquotas constantes.

Finalmente, os que utilizam o patrimônio como indicador para a capacidade de pagamento enfrentam as críticas dos defensores da renda como melhor indicador, posto que, para eles, a tributação sobre a riqueza não se faz necessária quando todas as formas de rendimento já tiverem sido abrangidas pela incidência do imposto de renda (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 19).

Sobre o assunto, Giambiagi; Alem (2008, p. 19) expõem que “se o imposto sobre a riqueza for considerado simplesmente como um tributo sobre a renda que se gera a partir desta riqueza, a tributação sobre essa renda já representaria *per se* um ônus tributário para os detentores desse patrimônio” (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 19).

Vasconcellos; Garcia (2008, p. 239), ao aduzirem que “o patrimônio (a riqueza) é constituído por fluxos de poupança acumulados no passado, ou seja, pela parte que não foi dirigida ao consumo”, observam que existem questionamentos sobre até que ponto os

referidos fluxos de renda já não foram tributados, e, caso isso tenha acontecido, como deveriam ser levados em conta (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 239).

Eckstein (1971, p. 94-95) explica que,

Na prática, os Governos usam uma grande variedade de bases tributárias. A renda individual e de empresas constitui a mais importante base tributária do nível federal, enquanto os Governos estaduais e locais valem-se mais acentuadamente dos impostos imobiliários, de consumo e sobre venda. A variedade das bases tributárias é consequência da perene necessidade que os Governos têm de dinheiro. Quando as despesas aumentam mais do que a receita produzida pelo sistema tributário, os Governos buscam novas fontes, o que habitualmente significa novas bases.

Para o mesmo autor (ECKSTEIN, 1971, p. 95), a exploração excessiva de qualquer uma das bases, em geral, tem o condão de produzir efeitos econômicos adversos, razão pela qual conclui que um sistema tributário causaria menos prejuízos se viesse a extrair recursos totais moderados de muitas bases, e não valores demasiadamente altos de poucas bases.

Neste ponto, é de todo relevante ressaltar que, no tocante aos impostos, após a definição da base tributária, faz-se necessário definir como aquela espécie tributária dependerá da base respectiva. Sob esse aspecto, é cediço que o imposto pode ser regressivo, proporcional ou progressivo (FILELLINI, 1989, p. 98).

A regressividade supõe que os impostos devam crescer menos que a renda, enquanto que pela proporcionalidade os impostos devem evoluir simultaneamente com ela. Quanto à progressividade, esta supõe que os impostos evoluam de forma mais acentuada que a renda (FILELLINI, 1989, p. 98).

Sobre o tema, Krugman e Wells (2007, p. 432) aduzem que:

Um imposto que aumenta em proporção *maior* do que a renda, de tal modo que os contribuintes de alta renda pagam uma percentagem maior do que os contribuintes de baixa renda, é um **imposto progressivo**. Um imposto que aumenta *menos* do que proporcionalmente ao aumento da renda, de tal modo que os contribuintes de alta renda pagam uma percentagem menor em imposto comparados com os contribuintes de baixa renda, é um **imposto regressivo**. Um imposto proporcional sobre a renda não seria nem progressivo nem regressivo.

Conforme Krugman;Wells (2007, p. 444), "aqueles que defendem tributação mais progressiva e redistribuição da renda para as pessoas na parte inferior da distribuição de renda baseiam sua posição em uma versão ampliada do princípio da capacidade de pagar".

É que, para os defensores dessa tese, os indivíduos que dispõe de uma renda elevada continuarão mantendo padrão de renda superior à média, mesmo depois de tributados, razão pela qual devem contribuir mais. Por outro lado, os detentores de uma renda baixa não só não deveriam contribuir, mas deveriam receber auxílios governamentais, porquanto, mesmo com essa ajuda, continuariam dispondo de uma renda inferior à média (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 444).

Tanto o critério do benefício quanto o critério da capacidade de pagar são corolários de justiça tributária (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 429), mas a preferência por um ou por outro critério envolve questões relacionadas com o aspecto político das decisões governamentais acerca da tributação.

No que concerne especificamente ao sistema tributário brasileiro, a Constituição Federal, ao dispor acerca da matéria em seu art. 145, § 1º, erigiu o critério da capacidade de pagar à categoria de direito fundamental do contribuinte, estabelecendo a necessidade de os impostos serem graduados, sempre que possível, conforme a capacidade econômica de quem paga.

Ao discorrer sobre o preceito constitucional em alusão, Alexandre (2008, p. 112) salienta que:

A aplicação aos impostos “sempre que possível” decorre do entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens). Manifestada riqueza, aparece a solidariedade social compulsoriamente imposta: o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio de atividades estatais. Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência (capacidade contributiva).

Ante essas considerações, não se nega, portanto, que o princípio da capacidade contributiva funciona como um importante parâmetro para o estabelecimento de desigualdades legitimamente pretendidas quando do planejamento da política tributária.

3.3.1.1.7 Considerações elementares

As questões atinentes às políticas de tributação e arrecadação envolvem, também, uma ponderação acerca de três outros pontos fundamentais, a saber: i) além da geração de receita aos cofres públicos, existem outros objetivos visados pelo governo com a implementação da política de arrecadação?; ii) quem serão os atingidos pela espécie tributária e qual deles irá contribuir mais?, e iii) qual a maneira mais eficiente de se obter os recursos com a implementação da política respectiva?

Conforme se verá mais adiante, e de forma detalhada, a preocupação relativa à geração de receita aos cofres públicos, inserta no trecho inicial da primeira ponderação, está mais associada com as questões atinentes à política que gira em torno da tributação fiscal, enquanto que o questionamento apresentado ao final diz respeito aos aspectos relacionados com os efeitos extrafiscais da política tributária.

No que tange à segunda ponderação proposta, não se olvida que a mesma envolve uma preocupação relativa aos impactos inicial e final da política de arrecadação.

Filellini (1989, p. 103 - 104) discrimina os afetados pelo impacto inicial e pelo impacto final de um tributo. O impacto inicial ocorrerá sobre a pessoa física ou jurídica a quem a lei atribui a responsabilidade pelo seu pagamento. O ponto de impacto inicial se confunde com o ponto de impacto legal. Por outro lado, o impacto final diz respeito à incidência efetiva do ônus decorrente do tributo, que é suportado pelo agente de mercado, o qual arca com as variações de preço, efeito que resulta na diminuição de sua renda real.

Vasconcellos;Garcia (2008, p. 57) asseveram que o conceito jurídico e o conceito econômico são diferentes no que diz respeito à incidência tributária, esta descrita pelos

autores como a proporção do imposto paga por produtores e consumidores que evidencia sobre quem recai de forma efetiva o ônus do tributo (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 56).

Expõem que, “do ponto de vista legal, a incidência refere-se a quem recolhe o imposto aos cofres públicos; do ponto de vista econômico, diz respeito a quem arca efetivamente com o ônus” (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, p. 57).

Vasconcellos;Garcia (2008, p. 56-57) explicitam, sob o enfoque microeconômico, a dinâmica e o nível dos impactos da tributação sobre a renda destinada ao consumo:

No ato do recolhimento, um aumento de impostos representa um aumento de custos da produção para a empresa. Se ela quiser continuar vendendo as mesmas quantidades anteriores, terá de elevar o preço de seu produto, ou seja, procurará repassar o imposto para o consumidor. Caso contrário, terá de deduzir seu volume de produção. [...] O produtor procurará repassar a totalidade do imposto ao consumidor. Entretanto, a margem da manobra de repassá-lo dependerá do grau de sensibilidade desse a alterações do preço do bem. E essa sensibilidade (ou elasticidade) dependerá do tipo de mercado. Quanto mais competitivo ou concorrencial o mercado, maior a parcela do imposto paga pelos produtores, pois eles não poderão aumentar o preço do produto para nele embutir o tributo. O mesmo ocorrerá se os consumidores dispuserem de vários substitutos para esse bem. Por outro lado, quanto mais concentrado o mercado – ou seja, com poucas empresas –, maior o grau de transferência do imposto para os consumidores finais, que contribuirão com maior parcela do imposto.

Essas considerações evidenciam que a arrecadação de um tributo tem o condão de provocar reflexos econômicos sobre os diversos segmentos privados e sobre as diversas camadas da sociedade, sendo de todo relevante a identificação dos afetados diretamente pela tributação, assim como a mensuração do impacto efetivo do tributo sobre a renda, informações estas que são de grande relevância para o governo, dada a necessidade de se promover uma distribuição equânime da carga tributária.

No entender de Pellizzari (1990, p. 73-74), seria socialmente mais justo que a tributação recaísse sobre as camadas da população com rendas mais elevadas e, portanto, com maior poder contributivo. Por essa lógica, para o referido autor, os tributos indiretos contribuem

sobremodo para a concentração de renda (PELLIZZARI, 1990, p. 74).

Ao discorrer sobre a diferença básica entre os tributos diretos e os indiretos, Riani (1997, p. 110) aduz que os primeiros incidem sobre os rendimentos, enquanto que os classificados como indiretos são cobrados normalmente com base nos bens e serviços que satisfazem as necessidades dos indivíduos.

Garcia (2004, p. 523) salienta que no imposto direto, a pessoa que recolhe o imposto arca com o seu ônus, tal como ocorre no imposto de renda. Já no caso dos impostos indiretos, o responsável pelo recolhimento dessa espécie tributária não necessariamente arca com o seu ônus, que pode ser repassado a terceiros, como ocorre, por exemplo, nos impostos sobre a venda de mercadorias (GARCIA, 2004, p. 524).

De acordo com Riani (1997, p. 111), a distribuição dos tributos nessas duas categorias, conquanto seja aparentemente simples, possui uma relevância salutar para a estrutura tributária do país, posto que “o peso de cada um deles mostra a maneira pela qual os tributos atingem os indivíduos na sociedade” (RIANI, 1997, p. 111).

Por um lado, quanto maior a participação relativa dos impostos indiretos, maior será a abrangência do imposto, à medida que esses tributos recaem, sobretudo, no consumo de bens e serviços, atingindo indiscriminadamente todos na sociedade. Por outro lado, quando os impostos diretos são mais representativos, significa que o sistema de tributação está retirando maiores recursos das fontes de rendas provenientes dos lucros, salários, honorários etc. Dependendo das participações relativas dos tributos diretos e dos indiretos no total da arrecadação fiscal, o sistema tributário estará penalizando mais determinada camada da população. Caso os impostos diretos tenham participação relativa maior, significa que o sistema de tributação estaria sendo utilizado com base na capacidade de pagamento, ou seja, ele estaria obtendo maior volume de receitas das camadas mais ricas da população. Caso contrário, as camadas mais pobres estariam dando maior contribuição para o bolo tributário. De certa forma, o peso de cada um desses impostos afeta diretamente a eficácia do sistema de tributação como um instrumento de correção das desigualdades na distribuição da renda (RIANI, 1997, p. 111-112).

Para Sidou (1978, p. 37), o tributo indireto contribui para a injustiça social, na medida em que homenageia a desatenção aos desníveis das fortunas, sendo desproporcional, gravando, indistintamente, tanto o rico como o miserável.

Cumpre salientar que a tributação tem o potencial de servir como um relevante instrumento para melhorar a distribuição da renda e da riqueza do país, a depender do modo pelo qual é repartido o ônus tributário (RIANI, 1997, p. 142).

Se, por um lado, uma maior participação dos impostos indiretos induz o sistema tributário a ser mais progressivo, fazendo com que as rendas mais elevadas suportem um ônus tributário mais pesado, por outro, “quanto maior a parcela dos impostos diretos no total da tributação, mais justa tende a ser a contribuição da sociedade para o pagamento dos bens e serviços oferecidos e prestados pelo governo” (RIANI, 1997, p. 142).

Feitas essas considerações acerca da segunda ponderação apresentada no início deste tópico, cabe destacar que o terceiro ponto fundamental acerca das questões atinentes às políticas tributárias, por envolver métodos eficientes de se obter recursos, diz respeito às técnicas de arrecadação, que podem estar baseadas tanto no recolhimento direto do tributo pelo próprio contribuinte, como na retenção e no desconto por terceiros, cabendo essa opção ao legislador.

Registre-se apenas que o mais razoável é que a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do tributo não venha a constituir um martírio na vida do responsável por essa incumbência, dada a complexidade da legislação tributária, que muitas vezes estabelece obrigações as quais demandam tempo e dinheiro para serem cumpridas de forma regular.

Essa temática encontra relação direta com os corolários da simplicidade. Ao discorrer sobre o assunto, Schoueri (2011, p. 39) prescreve o que se segue:

Tema atualíssimo para a tributação, que já era objeto de alerta por parte de Adam Smith: a tributação não pode implicar custos para o contribuinte. A simplicidade passa pela busca da redução do número de tributos no sistema, pela simplificação em sua legislação e, não menos importante, dos custos burocráticos concernentes à tributação. A ideia é de que, se ao contribuinte já é penoso arcar com os tributos, muito maior revolta lhe causam os custos administrativos relacionados à cobrança. A ideia de "pagar para pagar um tributo", que resume os custos indiretos da tributação, é a antítese da simplicidade administrativa.

Conforme Krugman;Wells (2007, p. 429), "o custo administrativo mais conhecido do sistema tributário é o tempo que os indivíduos gastam preenchendo seus formulários de imposto ou o dinheiro gasto com contadores para que preparem os impostos para eles".

Zottmann (2008, p. 42), ao discorrer acerca dos agentes econômicos que integram a informalidade, expõe que estes, muitas das vezes, têm a pretensão de se enquadrarem na categoria de agentes formais, cumpridores das responsabilidades tributárias a eles atribuídas, mas que assim não o fazem ante o custo extremamente alto que envolve a responsabilidade pela administração e pelo pagamento de tributos.

Conforme Tanzi (2009, p. 45),

A economia subterrânea traz implicações para o sistema tributário. Quando uma porção considerável da economia de um país passa para a economia subterrânea e, portanto, não cumpre com suas obrigações fiscais, mas, ainda assim, usa os serviços do governo, isso força o governo a aumentar as alíquotas dos impostos para aqueles que as pagam, tornando sua vida ainda mais difícil. O governo também pode arrecadar menos receitas fiscais do que o necessário para evitar dificuldades macroeconômicas. Por se tornar menos neutro, o sistema fiscal também impõe distorções à economia.

Diante disso, é possível afirmar que a implementação do Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foi uma excelente opção de política tributária, porquanto, ao estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, possibilitou o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação (regime unificado), de diversos impostos e contribuições devidos por aquelas empresas (além de ter reduzido a carga tributária por elas suportada), o que acaba por facilitar sobremodo o cumprimento regular das obrigações estabelecidas pela legislação tributária para o contribuinte, criando um ambiente favorável ao ingresso na formalidade.

Finalmente, é interessante notar que, sob determinada ótica, conciliam-se os princípios da simplicidade e da economicidade quando pequenas rendas são beneficiadas com isenções, medida esta que, conforme Baleeiro (2000, p. 297) é adotada “[...] não só em atenção à necessidade de preservar-se o mínimo de exigência, mas ainda para evitar-se o congestionamento das estações arrecadoras com processos de insignificante produtividade”.

Tecidas as considerações gerais que versam sobre o planejamento das políticas de tributação e de arrecadação, passa-se ao exame do planejamento das ações voltadas à fiscalização do cumprimento regular das obrigações tributárias impostas pela legislação.

3.3.2 Fiscalização e estabelecimento de obrigações acessórias ou instrumentais

O planejamento da política tributária também envolve o estabelecimento de ações estratégicas, voltadas à implementação de obrigações instrumentais e à realização de atividades fiscalizatórias, que têm como principal objetivo, em última análise, combater e prevenir os atos de sonegação fiscal, tendentes a provocar lesão aos cofres públicos, ante o não pagamento dos tributos devidos regularmente aos cofres públicos pelo contribuinte.

Conforme Machado e Machado (2011, p. 86), "a palavra fiscalização designa o conjunto das atividades desenvolvidas pela Fazenda Pública para controlar o cumprimento das obrigações tributárias".

De acordo com Eckstein (1971, p. 86), para que funcione bem um sistema em que as pessoas respeitem as leis tributárias e paguem os seus tributos de forma voluntária, faz-se necessária à transmissão de confiança ao povo de que os impostos são justos e que todos contribuem para ele.

Quando se generaliza o sentimento de que o sistema tributário é simplesmente uma sucessão de brechas e evasões, e as pessoas veem seus vizinhos igualmente prósperos pagando substancialmente menos ou vivendo à base de contas de despesas livres de impostos, o moral do contribuinte baixa. A apresentação de uma declaração de impostos honesta deixa, então, de ser um ato moral. Em muitos países do mundo,

tanto ricos como pobres, a ética relativa aos impostos se distingue da ética em outras esferas. (ECKSTEIN, 1971, p. 86-87)

Nabais (2005, p. 135), ao discorrer sobre os aspectos da cidadania fiscal, expõe que, se, por um lado, aos indivíduos de uma sociedade não é dado o distanciamento do dever de contribuir para o suporte financeiro do Estado-nação, observada a capacidade contributiva de cada um, por outro, a eles é conferido o direito de exigir daquele ente tributante que obrigue a todos a cumprirem com o referido dever.

A fiscalização, que, diga-se, constitui atividade que integra especificamente a área de gestão da política tributária (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 55), representa justamente a principal forma de que dispõe o Estado para averiguar a regularidade fiscal das pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não venham a se enquadrar na figura de contribuintes, mas que são obrigadas a cooperar com a atividade fiscalizatória, por força da legislação tributária.

Conforme Amaro (2008, p. 480),

[...] são passíveis de fiscalização tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, contribuinte ou não, mesmo que se trate de entidade imune ou isenta. Obviamente, há de haver pertinência entre o trabalho da fiscalização e a situação da pessoa fiscalizada. Se se trata de pessoa que, dada sua condição, natureza, atividade etc., não está nem pode estar no pólo passivo de uma relação jurídica em razão da qual se possa dela exigir alguma prestação (pecuniária ou não), a fiscalização, além de inútil, poderá configurar abuso.

A atividade de fiscalização pode ser de cunho repressivo, quando busca identificar as condutas ilícitas praticas pelos contribuintes, a fim de permitir a reparação das perdas sofridas pelo erário público, dando margem inclusive à aplicação das eventuais penalidades cabíveis (PELLIZZARI, 1990, p. 113).

Pode, ainda, ser de cunho preventivo. Sobre o tema, Pellizzari (1990, p. 112-113) explica que a fiscalização preventiva é realizada de diversas formas: i) pela formação da consciência tributária; ii) por meio da prestação de orientações e esclarecimentos precisos aos

contribuintes; e iii) através da criação de mecanismos de acompanhamento e de checagem das atividades ou situações sobre as quais possam incidir tributos, fazendo com que a evasão seja indiretamente controlada e tornando cada vez mais arriscada a sua prática.

Baleeiro (2000, p. 196-197), ao discorrer sobre a necessidade de haver a formação da consciência fiscal no cidadão-contribuinte, explicita que,

Os escritores de língua inglesa chamam de *tax consciouness*, que se pode traduzir pela expressão “consciência fiscal”, o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos. Em uma democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado, é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental. O grosso da população, sob o peso regressivo de impostos de venda, consumo [...], supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras. Curioso, porém, é que os contribuintes de direito – os industriais e comerciantes, que a lei chama ao recolhimento do tributo, permitindo-lhes e até prevendo a repercussão sobre os consumidores -, sofrem do engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela. [...] A dificuldade de serem previstos os efeitos econômicos da tributação em todos os casos não constitui razão que se descure o possível e realizável, isto é, implantar-se a “consciência fiscal” no maior número possível de indivíduos quando o legislador dispuser sobre os tributos. Por infelicidade, os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais, como o sobre a renda, sobre a herança, sobre a propriedade, elementos seguros de capacidade contributiva. Em contraste, a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais.

Pellizzari (1990, p. 108) afirma que o sistema tributário brasileiro é pouco divulgado. A população tem dificuldade em receber esclarecimentos concernentes a quem paga os tributos, de que forma paga, quanto paga, onde são aplicados, quem os recebe, de que forma são distribuídos, enfim, é pouco esclarecida quanto ao processo de arrecadação e de aplicação dos tributos como um todo.

Schoueri (2011, p. 43) argumenta que a ideia de responsabilidade política dentro do contexto de um sistema tributário ideal envolve justamente a necessidade de se exigir por parte dos governos uma transparência em matéria tributária, que implica saber quem está

arcando com o pagamento dos tributos e quem está se beneficiando com a aplicação dos recursos.

A relevância da responsabilidade política toma vulto, por exemplo, quando se percebe que o sistema tributário é dotado de tributos indiretos, os quais levam a crer que são as empresas, não os indivíduos, que arcam com o ônus deles decorrentes. Do mesmo modo, esse tipo de tributação permite esconder do indivíduo o valor que está sendo pago por ele (SCHOUERI, 2011, p. 43).

Schoueri (2011, p. 43) assevera que a responsabilidade política aparece como exigência no § 5º do art. 150 da Constituição Federal, posto que a referida norma determina que a lei crie condições para que o consumidor conheça a carga tributária a que se sujeita.

A propósito, registre-se que coube à Lei Federal nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, disciplinar o comando constitucional em questão, norma esta que tornou obrigatório o registro nos documentos fiscais ou equivalentes da totalidade dos valores aproximados dos tributos incidentes sobre as vendas ao consumidor ou sobre os serviços a ele prestados.

Trata-se de medida que, mesmo tendo sido adotada com bastante atraso (considerando que o comando constitucional data de 1988), indubitavelmente se coaduna com uma adequada política tributária, porque estimula a formação da consciência fiscal nos cidadãos, permitindo que estes venham a conhecer, ainda que de forma aproximada, a carga tributária embutida nos preços relativos às mercadorias por eles adquiridas e nos serviços tomados.

Também guardando relação com a temática – fiscalização preventiva pela formação da consciência tributária tem-se a Campanha denominada "Sua Nota Vale Dinheiro", instituída pelo Governo do Estado do Ceará, por meio do Decreto nº 27.797, de 20 de maio de 2005, cujo art. 2º elenca como seus objetivos: i) a conscientização da população quanto à importância do tributo e sua função social; ii) contemplar a concessão de prêmios, bônus e realizações de sorteio e outros instrumentos promocionais e de motivação à participação da

sociedade na exigência do documento fiscal, quando da aquisição de bens e serviços alcançados pela incidência do ICMS; iii) combater a sonegação e a evasão fiscal, mediante o estímulo à emissão da nota e do cupom fiscal pelos contribuintes do referido imposto.

Consubstancia desta forma, outro exemplo emblemático de ação fiscalizatória de caráter preventivo, posta ao lado das demais medidas que se conciliam com a responsabilidade política que deve inspirar a construção de um sistema tributário ideal.

No que concerne à fiscalização preventiva realizada por meio da prestação de orientações e de esclarecimentos aos contribuintes, Cisne (2002, p. 150) explica que,

Nos países desenvolvidos economicamente, percebe-se uma integração maior do fisco com o cidadão-contribuinte. São diversos os motivos para que essa relação seja amistosa. Do lado do fisco, há, dentre outras providências, uma preocupação em orientar o cidadão-contribuinte quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias; há também o livre acesso do cidadão às informações públicas de interesse coletivo (*open government*), a percepção clara da aplicação dos recursos públicos em obras de interesse comum; um nível de corrupção menor, punição rigorosa a quem infringe as leis, etc. Por outro lado, o cidadão tem a consciência de sua responsabilidade social e sabe que, ao pagar seus tributos, está exercendo o seu papel de cidadão, que cumpre com suas obrigações, razão por que tem força para exigir seus direitos. Nesses países, há maior integração do Estado com a sociedade.

Finalmente, no que tange às ações relacionadas com a fiscalização preventiva realizada por meio da criação de mecanismos de acompanhamento e de checagem das atividades ou situações sobre as quais possam incidir tributos, fazendo com que a evasão seja indiretamente controlada e tornando cada vez mais arriscada a sua prática, destaca-se, no âmbito cearense, o "Programa de Cooperação Técnico-Fiscal visando ao aperfeiçoamento do Planejamento e Execução da Fiscalização e Cobrança dos Tributos Federais e Estaduais", diretamente relacionado com a Nota SRF/Asesp nº 04, de 2007, e com convênio celebrado entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, que tem por escopo viabilizar a prestação mútua de assistência para a fiscalização de tributos.

O programa em alusão permite que a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará tome ciência das doações informadas pelos contribuintes através da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física, o que vem viabilizando uma fiscalização mais efetiva dos fatos que possam fazer surgir à obrigação de pagamento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos, referido na Lei cearense nº 13.417, de 30 de dezembro de 2003, contribuindo, sobretudo, para o aumento contínuo da receita proveniente da arrecadação desse tributo de competência estadual.

Dito isso, ressalte-se que as fiscalizações em geral são desenvolvidas fundamentalmente por meio do exame aprofundado dos livros e dos documentos fiscais e contábeis de que dispõem os contribuintes, os quais devem conter os registros pormenorizados dos dados econômico-fiscais pertinentes às atividades econômicas que exploram.

Note-se que a legislação tributária pode impor aos contribuintes o cumprimento de várias obrigações instrumentais, ditas acessórias, que objetivam justamente conferir meios à fiscalização para que esta investigue e controle o recolhimento dos tributos (AMARO, 2008, p. 249).

Como exemplos de obrigações acessórias, tem-se a obrigatoriedade de emissão de notas fiscais, de manutenção de uma inscrição no cadastro de contribuintes do ente tributante, a entrega de declarações específicas ao Fisco, dentre outras.

Um dos principais instrumentos de política tributária relacionado com o estabelecimento de obrigações instrumentais fora concebido por meio do Ajuste SINIEF nº 07, de 2005, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, que instituiu, em âmbito nacional, a Nota Fiscal Eletrônica, documento este que, além de diminuir os custos relacionados com o cumprimento das obrigações acessórias por parte do contribuinte, favoreceu o combate à sonegação do ICMS, por conferir um maior controle das atividades dos contribuintes.

O planejamento e a implementação de medidas desse jaez são de extrema relevância tanto para o governo como para a sociedade, porque permitem o incremento da arrecadação, sem que haja a necessidade de criação ou de aumento dos tributos já existentes.

Não obstante, o estabelecimento desses mecanismos de controle utilizados pela administração tributária deve ser idealizado com base em parâmetros razoáveis, que permitam ao contribuinte cumprir adequadamente com as suas obrigações tributárias sem que essa conduta venha a representar um ônus insuportável, prejudicando o exercício da atividade econômica.

Machado Segundo e Machado (2004, p. 192), ao discorrerem sobre o razoável e o proporcional em matéria tributária, aduzem que as obrigações acessórias devem consubstanciar deveres racionais, coerentes com o senso comum, devendo, ainda, serem adequadas, necessárias e proporcionais, tornando possível, desta forma, que a Administração Tributária possa “[...] aferir o cumprimento das obrigações tributárias principais, otimizando assim o atendimento aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva”.

Ocorre que, segundo Pontes (2004, p. 142), no Brasil, o custo de conformidade (*compliance cost*) com as regras que impõe as obrigações acessórias tornou-se um relevante item na planilha de custos das empresas.

Enquanto no mundo inteiro a simplicidade dos deveres acessórios constitui meta de uma adequada política tributária, do ponto de vista da economicidade e da eficiência, no Brasil a legislação caminha no sentido oposto, elevando o custo de conformidade a patamares talvez nunca vividos neste país (PONTES, 2004, p. 142).

Diante dessa problemática, tem-se que os gestores da política tributária devem empreender esforços no sentido de racionalizar o cumprimento das obrigações acessórias por parte do contribuinte, viabilizando, por um lado, a realização da atividade fiscalizatória, mas evitando, por outro, que elas venham a representar um ônus excessivo, implicando em custos

elevados e pouco razoáveis para os contribuintes.

3.4 FINALIDADES da POLITICA TRIBUTÁRIA e SUAS INTER – RELAÇÕES COM AS DEMAIS POLITICAS PÚBLICAS

É, sem dúvida, inadequado enxergar a política tributária como mero instrumento preordenado à arrecadação de mais recursos aos cofres públicos. Ter essa visão é não compreender o seu papel no contexto que envolve o processo de desenvolvimento econômico e social do país.

Não se pode conceber o Estado Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que se resumem na mera fiscalidade (SPAGNOL, 2002, p. 17), e é tão importante reconhecer a relevância crucial das suas implicações e potencialidades quanto entender a relevância dos recursos que se arrecada.

Vistas à luz adequada, as políticas tributárias podem inclusive contribuir sobremodo para a resolução, ou pelo menos para a amenização, de problemas cuja solução fica a cargo do Poder Público, e que demandam a sua atuação firme, por meio de processos decisórios que são desenvolvidos fundamentalmente no âmbito das demais áreas de políticas públicas.

Desse argumento, deflui-se que a política tributária não é isolada das demais políticas. Com elas se inter-relaciona, sobretudo porque, por um lado, e este é o seu laço de união mais singelo, é através dela que são angariados os recursos utilizados para o custeio das demais políticas públicas, enquanto que, por outro, observa-se que, não raro, o finalismo extrafiscal predomina em determinadas políticas tributárias.

De início, registre-se que, examinada sob dupla perspectiva, a finalidade de uma política tributária pode se revestir tanto de uma roupagem eminentemente fiscal como de uma roupagem extrafiscal, conforme variem as pretensões da Administração Tributária quando da formulação e da implementação da política.

Na primeira hipótese, a sua finalidade liga-se, primordialmente, à necessidade que o Estado-nação tem de angariar recursos para a satisfação das necessidades coletivas, tendo em

vista a função arrecadadora da tributação.

Ao discorrer sobre o assunto, Schoueri (2011, p. 32) argumenta que

Quando se cogita da função arrecadadora da tributação, tem-se em mente que o Estado precisa de meios para o exercício de suas atividades. [...] A paulatina diminuição da atuação direta do Estado sobre a economia, inicialmente por conta do liberalismo e mais recentemente na modelagem do Estado do Século XXI, aponta para a necessidade de que o Estado se aproprie de riquezas que não foram por ele geradas. Daí a tributação, em sua função arrecadadora.

Porém, não se ignora que as finalidades da política tributária podem estar atreladas essencialmente ao favorecimento da consecução de transcendentais objetivos políticos, sociais e econômicos, hipótese em que estarão apoiadas nos aspectos de extrafiscalidade da tributação (CARRAZZA, 2008, p. 688).

Dessa circunstância, denota-se ser imperiosa a realização de uma dicotomia entre as políticas voltadas à arrecadação e aquelas que não têm por escopo, prioritariamente, prover o Estado de recursos financeiros para o custeio da sua manutenção e dos serviços públicos por ele prestados, mas sim a produção de efeitos diversos da simples arrecadação de recursos financeiros.

Para uma primeira concepção do conteúdo extrafiscal das políticas tributárias, buscamos apoio na seguinte lição de Gomes e Castro (1987, p. 4)

Como resultado dos novos tempos, o Estado passou a utilizar o tributo além do seu caráter fiscalista, isto é, com o propósito de obter e aplicar recursos para custeio dos serviços públicos. O tributo é, hoje, meio de correção de distorções econômicas e do equilíbrio social; influi assim em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais; é o que se convencionou chamar de *extrafiscalidade*. São funções extrafiscais do tributo: reprimir a inflação; evitar o desemprego; distribuir a riqueza; proteger e estimular a indústria nacional; promover o desenvolvimento econômico; provocar o nivelamento da economia das diversas regiões por meio de concessão de incentivos fiscais; imposição da carga tributária segundo a essencialidade do bem adquirido ou do serviço prestado, entre outras. Todos esses elementos constituem subsídios valiosos para a condução da política

fiscal de um Estado, podendo sofrer as mutações que a técnica impõe conforme a conjuntura econômica atravessa.

Becker (2002, p. 587-588), numa visão futurista para seu tempo, e despertando a crença no potencial da extrafiscalidade, afirmara que,

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um 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. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

Carrazza (2009, p. 457) leciona que, em geral, os tributos são instituídos com o objetivo de prover de dinheiro os cofres públicos, vale dizer, a tributação, no mais das vezes, tem finalidade arrecadatória (fiscal)

Porém, a tributação também é utilizada para estimular ou desestimular condutas tidas por convenientes ou nocivas ao interesse público, fenômeno este que se convencionou chamar de extrafiscalidade, descrita pelo autor (CARRAZZA, 2009, p. 457) como sendo “[...] o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas *ordinatórios*, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”.

Falcão (1981, p. 48) define a extrafiscalidade como “[...] a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim *precípua* de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”.

Sobre o tema, Machado (2009, p. 67-68) argumenta que

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, como a finalidade de interferir nas atividades econômicas; os

autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de *função extrafiscal*.

Gouvêa (2006, p. 46) entende que “a extrafiscalidade impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatários, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição”.

Segundo José Souto Maior (1966, p. 33, *apud* FALCÃO, 1981, p. 45), a base doutrinária da extrafiscalidade entende que, por meio da tributação, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais, sendo, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica socioestrutural, e não apenas um simples instrumento ou meio para se obter receita.

Cursi (2011, p. 36) argumenta que a existência de objetivos político-estratégicos voltados a desenvolver positivamente a realidade social repercute exogenamente na gestão tributária, que é afetada pelas condicionantes estruturais relativas ao desenvolvimento econômico-social e à estabilidade estatal. Referidas condicionantes são consideradas no processo de geração de receitas públicas a partir da exploração de bases tributárias. Daí porque é equivocado o entendimento de que a administração tributária é sinônimo de simples imposição da relação jurídico-tributária, haja vista tratar-se de algo muito mais complexo do que isso.

O autor (CURSI, 2011, p. 36-37) não nega, portanto, a existência de um viés estrutural na gestão tributária, que é geneticamente extrafiscal e metajurídico. Esse viés restaria evidente, por exemplo, quando se define a calibração de uma adequada tributação, estabelecida de maneira justa e da melhor forma possível, mas que, ao mesmo tempo, não perde de vista o objetivo de financiar a esfera pública conforme as necessidades de desenvolvimento socioeconômico.

Assim, quando a gestão tributária toma para si tais elementos de desenvolvimento social ou econômico para definir a calibração nula, positiva ou negativa na geração

de renda à esfera pública, ela está organizando os meios e os processos a partir de uma consideração extrafiscal e metajurídica, os quais repercutem no modo de exploração da base tributária (CURSI, 2011, p. 37).

Gouvêa (2006, p. 47) adverte que fiscalidade e extrafiscalidade estão sempre e necessariamente juntas, sendo separadas hipoteticamente apenas para fins de conferir maior clareza ao entendimento da matéria, muito embora, eventualmente, a experiência demonstre que pode haver a prevalência de uma dessas finalidades, mas sem que isso importe na exclusão total da outra.

Tipke (2012, p. 62) observa que os tributos com finalidades extrafiscais são dotados, substancialmente, de uma finalidade dirigista, e, conquanto não tenham por objetivo imediato arrecadar recursos, possuem uma fiscalidade acessória, tendo em vista que, caso assim não fosse, não seriam em absoluto enquadrados como tributos.

Becker (2002, p. 597), ao tratar da coexistência do finalismo fiscal com o extrafiscal em cada tributo, preconiza que

Da observação de que os tributos extrafiscais estão continuamente crescendo em variedade e importância econômica, não se deve concluir que se chegará a uma fase em que a tributação extrafiscal sobrepujará a fiscal. O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar. Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo *consciente e desejado* - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento *cíclico*.

Machado (2009, p. 68) assevera que, "no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único"⁸

A dinâmica que explica a função dirigista dos tributos extrafiscais pode ser evidenciada pela circunstância de que quem vier a realizar o pressuposto fático necessário e suficiente para originar o cumprimento de certas obrigações tributárias irá se sujeitar ao pagamento de um valor substancialmente maior a título de tributo, hipótese em que o agente estará se comportando de maneira contrária ao que era esperado pelo Estado (TIPKE, 2012, p. 62).

Contudo, considerando que a maioria dos tributos extrafiscais consubstanciam favores fiscais, tem-se que, nesses casos, há um incentivo para que o comportamento dos agentes se adeque ao que é esperado pelo Estado soberano, o que é feito, em última análise, por meio da redução do tributo referente à realização do pressuposto fático que origina a obrigação tributária respectiva (TIPKE, 2012, p. 62).

Daí porque, em princípio, os tributos eminentemente extrafiscais não são orientados pela imposição uniforme inspirada pelo critério da capacidade contributiva, porquanto, quem se comporta de conformidade com o que é esperado pelo Estado, paga menos tributo do que teria de pagar de acordo com o referido princípio (TIPKE, 2012, p. 62).

Ao discorrer sobre o assunto, Frey (1987, p. 245) explicita que

As atividades e/ou bens não-desejados podem ser taxados de modo a sofrerem um

⁸ Frey (1987, p. 248) cita alguns exemplos históricos de tributação onde restava nítida a prevalência absoluta da finalidade extrafiscal sobre a fiscal, como ocorreu nos casos da tributação sobre o luxo, introduzida na Roma antiga pelo censor Catão, eleito em 184 a.C., num esforço para defender as tradições romanas contra a influência do culto ao luxo dos gregos; da tributação romana sobre os solteiros, criada pelo imperador Augusto, que buscava incentivar casamentos e a procriação, diante do fato de que as baixas taxas de natalidade estavam ameaçando a sobrevivência do império; e da tributação sobre as barbas, determinada pelo czar Pedro, o Grande, que tinha por escopo acelerar o processo de adoção dos costumes europeus na Rússia, considerando que, naquela época, não usar barbas era considerado um símbolo dos progressistas.

aumento dos preços relativos. A mudança nos preços relativos dá um incentivo à redução do consumo e/ou das atividades em questão. O objetivo da taxação de incentivo não é aumentar a receita tributária, mas, sim de *mudar os preços relativos* e, assim, motivar os indivíduos e empresas a mudarem o seu comportamento.

Segundo Baleeiro (2000, p. 189), quando um tributo é empregado como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal desse tributo é sobrepujada pela função extrafiscal, sendo a sua técnica adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz.

Falcão (1981, p. 46) assevera que, em decorrência da extrafiscalidade, tem-se procurado utilizar o instrumental tributário para a obtenção de deliberados resultados econômicos e políticos, tais como a repressão à inflação, o combate ao desemprego e à recessão, o desaquecimento da atividade econômica, a proteção da indústria nacional, a promoção da redistribuição de renda, o nivelamento das fortunas, atuação sobre a densidade demográfica ou sobre a distribuição espacial da população, dentre outros fins.

Tipke (2012, p. 62) assevera que as prescrições especiais que consubstanciam as normas relativas aos tributos dirigistas têm por finalidade primordial servirem de instrumentos de manipulação das políticas financeira, econômica, social, habitacional, cultural, de trânsito, de saúde ou de meio ambiente.

Gouvêa (2006, p. 81) salienta que a Constituição Federal de 1988 é rica em disposições prescritivas dessa natureza, ou normas programáticas, e, por vezes, reconhece explicitamente a possibilidade de utilização dos instrumentos tributários nas demais políticas públicas, como no art. 153, § 4º, inciso I, que determina o estabelecimento de alíquotas progressivas e diferenciadas para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, e no art. 182, § 4º, que faculta aos Municípios estabelecerem a progressividade das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, com vistas a um adequado aproveitamento do solo urbano não edificado,

subutilizado ou não utilizado.

Atuando no campo das políticas públicas de saúde, as políticas tributárias podem ser manejadas, por exemplo, de forma a desincentivar o consumo de substâncias que, pela sua toxicidade, trazem riscos à saúde da população, como ocorre com o uso do cigarro.

Conforme Castro (2008, p. 46), nessas situações,

É claro que o objetivo de carrear recursos aos cofres públicos faz-se presente, mas de forma imediata e direta o que se almeja é uma política de saúde pública que, pelo menos, limite o consumo de tais mercadorias, restringindo, em decorrência, os malefícios daí decorrentes.

Segundo estudo recentemente divulgado em Boletim da Organização Mundial da Saúde⁹, o encarecimento do preço dos cigarros por meio do aumento de impostos representa a estratégia mais eficiente para a redução do número de mortes prematuras decorrentes do tabagismo. Os autores do referido estudo estimam que essa medida, em três anos, foi diretamente responsável por evitar a morte de 3,5 milhões de pessoas nos 41 países que tiveram as políticas antitabaco examinadas, onde a tributação equivale a 75% do preço do fumo¹⁰.

A política tributária se insere no campo das políticas de desenvolvimento econômico quando, por exemplo, são concedidos às empresas benefícios fiscais relativos ao ICMS (isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, dentre outros), que vêm sendo

⁹ LEVY, David T. *et al.* Smoking-related deaths averted due to three years of policy progress. **Bulletin of the World Health Organization**, v. 91, n. 7, p. 509-518, jul. 2013. Disponível em: <<http://www.who.int/bulletin/volumes/91/7/12-113878.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2013.

¹⁰ De acordo com a publicação da OMS que consolida as informações sobre o tabaco, uma tributação que eleve os preços do produto em 10% faz decair o seu consumo em cerca de 4% em países de alta renda e em até 8% nos países com baixa ou média renda. Publicação disponível em: <<http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs339/en/>>. Acesso em: 12 jul. 2013.

cada vez mais utilizados de forma ampla pelos governos estaduais, como forma de atrair investimentos privados, de modo a gerar emprego e renda, sobretudo para as camadas mais pobres da população.

Schoueri (2011, p. 43), ao discorrer acerca da flexibilidade de que deve ser dotado um sistema tributário, apresenta outros exemplos de como a extrafiscalidade pode servir de instrumento de política econômica:

Reconhecido o efeito indutor dos tributos, redobra a importância de o sistema ser dotado de mecanismos que lhe confirmem agilidade, para reagir a necessidade conjunturais. Por esta razão é que diversos sistemas tributários preveem facilidade para alteração das alíquotas dos tributos aduaneiros. Afinal, por meio deles pode-se desestimular a importação (protegendo a indústria nacional) ou até mesmo a exportação. Assim, por exemplo, na hipótese de desabastecimento interno de álcool, em virtude de um aumento internacional do açúcar, pode o formulador de política tributária reagir, fazendo incidir um imposto sobre a exportação, de modo a assegurar o fornecimento interno; de igual modo, para reagir a alta de preços internos, pode o formulador de política tributária reduzir os tributos sobre a importação, de modo a ampliar a concorrência.

Os exemplos são inúmeros, mas todos eles evidenciam, indubitavelmente, que essa orientação da política tributária traduz importante mecanismo gerenciador de questões ligadas aos aspectos mais intrínsecos das demais políticas públicas, atuando de forma complementar as ações próprias dessas últimas.

Em outras palavras, há uma firme integração entre a política tributária e as demais políticas públicas quando a tributação é utilizada com finalidades extrafiscais, considerando a possibilidade de os tributos serem empregados como instrumentos estratégicos, voltados à consecução de transcendentais objetivos políticos, sociais e econômicos.

4. AS DESONERAÇÕES DE ICMS SOBRE AS EXPORTAÇÕES E OS PROBLEMAS DECORRENTES DAS TRANSFERÊNCIAS DE SALDOS CREDORES ACUMULADOS POR CONTRIBUINTE CEARENSES EXPORTADORES

Nos capítulos anteriores foram colocadas as premissas teóricas gerais que permeiam o contexto onde está inserida a temática central do presente estudo, o qual versa acerca da avaliação da política fiscal do Estado do Ceará de aquisição de créditos de ICMS acumulados por contribuintes em decorrência de operações e prestações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior.

Contudo, antes de ser promovido o estudo concentrado da aludida política, faz-se necessária uma análise prévia de alguns dos fatores determinantes da sua formulação e implementação, os quais têm o condão de permitir uma adequada compreensão da problemática que gira em torno das transferências daquele saldo credor, realizadas entre contribuintes cearenses.

Adverta-se que o presente capítulo evita adentrar em questões polêmicas, que motivam acaloradas discussões no meio jurídico, razão pela qual serão tratadas, tão somente, algumas das particularidades apresentadas pelo imposto, haja vista serem de fundamental relevância para este estudo, por encontrarem relação direta com a sua temática central, começando pela abordagem da não-cumulatividade do ICMS, técnica de tributação que consubstancia uma diretriz de política fiscal que atende a fins estritamente econômicos (BALEIRO, 1977, p. 7 *apud* FERRAZ JR., 1989, p. 16), cujas especificidades serão detalhadas no tópico a seguir.

4.1 A NÃO – CUMULATIVIDADE DO ICMS

O ICMS é um imposto cuja instituição é da competência dos Estados-membros, encontrando a sua matriz no inciso II do art. 155 da Constituição Federal¹¹, tendo sido

¹¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

disciplinado, fundamentalmente, pela Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), cujos respectivos dispositivos estão em harmonia com os princípios básicos assentados na Carta Magna para o seu disciplinamento.

No âmbito da legislação cearense, coube à Lei Ordinária nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996 (Lei do ICMS), dispor acerca do referido imposto, diploma legal este que fora regulamentado pelo Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997 (Regulamento do ICMS do Estado do Ceará - RICMS)

Cassone (2008, p. 713) explica que a regra de incidência do ICMS, versada no art. 155 da Constituição Federal, é composta de três materialidades, a saber: i) a prática de operações relativas à circulação de mercadorias (ainda que as operações se iniciem no exterior; bem assim a importação de mercadorias ou bens por pessoas físicas ou jurídicas, mesmo que não pratiquem com habitualidade o comércio de mercadorias); ii) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ainda que as prestações de serviços se iniciem no exterior), e iii) a prestação de serviços de comunicação (ainda que as prestações de serviços se iniciem no exterior)

O imposto em comento tem por um de seus traços característicos o fato de ser devido a cada vez que ocorrer a circulação de mercadorias (plurifásico), havendo mudança de sua titularidade, que pode ser atribuída, inicialmente, ao fabricante, passando pelo comerciante revendedor e chegando até o consumidor final, o que normalmente traduz o ciclo econômico de circulação de uma mercadoria.

Caracteriza-se, ainda, por ser não cumulativo, uma vez que, conforme o comando constitucional disposto no art. 155, § 2º, inciso I, é possível a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação da mercadoria ou prestação de serviço com o montante do imposto cobrado pelo mesmo ou por outro Estado-membro nas operações ou prestações anteriores, vale dizer, o valor do tributo pago nas operações ou prestações antecedentes

representa um crédito a ser utilizado no abatimento do débito advindo da operação ou prestação subsequente.

De acordo com Furlan e Velloso (2009, p. 26), entende-se por tributo não cumulativo "[...] aquele que não incide sobre bases por si gravadas anteriormente (seja por ser monofásico, seja por incidir apenas sobre o valor agregado) ou, se incide, é compensável com o montante integral devido nas operações anteriores".

Discorrendo sobre o assunto, os mesmos autores (FURLAN; VELLOSO, 2009, p. 26) explicam que

A ideia de tributos não cumulativos surgiu de estudos de economistas e financistas que buscavam soluções para evitar os malefícios causados pela tributação em cascata. O primeiro imposto não cumulativo de que se tem notícia foi criado em 1954, na França, quando se instituiu o imposto sobre o valor agregado (*Taxe a la valeur ajoutée*) em substituição ao antigo imposto sobre o volume de negócios (*Taxe sur le chiffre d'affaire*). Depois se estendeu aos demais países integrantes do Mercado Comum Europeu, por decisão deste de homogeneizar a tributação das vendas, de modo a assegurar a neutralidade da tributação e evitar a guerra fiscal. No Brasil, a técnica da não-cumulatividade foi prevista em nível constitucional já em 1965, pela Emenda Constitucional 18, a qual determinou a sua aplicação tanto para o IPI (art. 11, parágrafo único) quanto para o ICM (art. 12, parágrafo 2º), ao impor que se abatesse “em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”.

A técnica da não-cumulatividade, que se contrapõe à tributação cumulativa, é de todo relevante para o ICMS, por representar um direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte e tendo em vista a própria natureza multifásica do tributo, que incide sobre cada etapa de circulação da mercadoria.

Furlan;Velloso (2009, p. 25-26), ao discutirem as especificidades de uma tributação cumulativa, verberam o seguinte:

A cumulatividade ocorre quando há tributação plurifásica e não se adotam técnicas para evitar a incidência "em cascata" (*cascading taxation, imposizione a cascata*), isto é, sobre bases já gravadas anteriormente. Em cada etapa do ciclo econômico, o tributo incide sobre o valor total da operação, sem que se possam abater os custos das mercadorias ou insumos já onerados e tampouco os valores pagos ao Fisco. Destarte, os tributos cumulativos são invariavelmente plurifásicos, incidindo em mais de uma fase da cadeia econômica (produtiva ou comercial). Os monofásicos jamais serão cumulativos, pois somente incidem numa etapa do ciclo econômico e,

assim, não gravam bases que já oneraram previamente. Sem superposição de um mesmo tributo, não há cumulatividade.

De acordo com Ferraz Jr. (1989, p. 14-24), a cumulatividade dos impostos multifásicos dá margem ao surgimento de graves problemas, no que concerne aos efeitos econômicos de uma política tributária.

Segundo o autor (FERRAZ JR., 1989, p. 14-24), o primeiro desses problemas decorre do fato de que o imposto cumulativo, por incidir repetidas vezes em várias etapas do ciclo econômico produtivo ou comercial, acaba por gravar bases de cálculo oneradas previamente pelo imposto, havendo uma superposição em cascata da exação (imposto sobre imposto). Nesse cenário, as bases vão se tornando cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, assim como do próprio valor do imposto incidente sobre as operações posteriores, provocando um inchaço artificial nos preços das mercadorias.

Bergamini (2012, p. 352), tratando acerca da não-cumulatividade do ICMS, tece as seguintes considerações:

A veiculação do regime não cumulativo tem o fim único e específico de inviabilizar o efeito cascata do ICMS incidente sobre cada uma das etapas mercantis de uma determinada cadeia. Não fosse assim, os preços finais de bens e serviços estariam artificialmente inflados e, logicamente, impediriam a fluidez comercial. Realmente, [...] por integrar a sua própria base de cálculo, o ICMS em verdade integra o próprio preço de venda da mercadoria. Assim, não fosse o regime não cumulativo, o custo de uma mercadoria adquirida seria contabilizado em estoque por seu valor bruto, equivalente ao valor líquido da mercadoria somado ao ICMS que incidiu na operação de venda. O efeito econômico disso é simples: pelo fato de o custo ser o ponto de partida à formação de preços, o valor de revenda dessa mercadoria seria composto indiretamente do ICMS da operação anterior. Este valor, por sua vez, seria base de nova incidência do ICMS devido pelo contribuinte que levará a cabo esta revenda, e assim sucessivamente. Logo, haveria incidência de imposto sobre imposto ao longo de uma cadeia mercantil, resultando, portanto, em uma cumulatividade que implicaria em um preço artificial, composto em grande parte de ICMS.

Conforme Ferraz Jr. (1989, p. 14-24), a opção por um imposto multifásico cumulativo apresenta, ainda, o inconveniente de estimular a integração vertical das empresas, haja vista

que esta forma de estruturação permite que elas suportem um ônus tributário menor pelas operações que vierem a praticar.

Sobre o assunto, Carvalho (2009, p. 78) expõe que, "se o tributo é pago em cada operação de que resulta a passagem da mercadoria de uma empresa para outra, até a entrega ao consumidor, quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto menor será o ônus a que ficarão sujeitas as mercadorias por ela vendidas".

No tocante à técnica da não-cumulatividade, ao obstaculizar a incidência em “cascata” do imposto, uma vez que o montante a recolher resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre o débito e o crédito apurados, acaba por repartir, pelo menos teoricamente, o ônus financeiro decorrente de seu pagamento entre todos os contribuintes que porventura vierem a participar da cadeia de circulação da mercadoria, até que ela venha a alcançar o consumidor final.

A propósito, assinala Marques (2009, p. 327) que

O princípio da não-cumulatividade permite encontrar a neutralidade econômica ao longo da cadeia de circulação de bens. Isso repercute favoravelmente porque não prestigia a concentração das fases produtivas numa mesma empresa. Quando vigora a cumulatividade, tende-se à unificação do processo produtivo porque quanto maior o número de etapas, maior é a carga tributária, e, por decorrência, mais elevado é o preço do produto a ser alienado. Logo, a inexistência de um mecanismo de compensação prejudica os contribuintes dedicados a etapas isoladas do ciclo. No regime não-cumulativo, o número de fases produtivas não interfere, sob o enfoque do ônus fiscal, na quantificação do preço final do bem, uma vez que [...] o valor do tributo devido em toda a cadeia será aquele equivalente a uma única imposição fiscal incidente na última operação.

No mesmo sentido, são as considerações de Carrazza (2009, p. 498-499), para quem o princípio da não-cumulatividade cumpre eficientemente o papel de não estimular a união de empresas que se dedicam a diferentes fases do processo de circulação e de produção.

Bem assim, diversamente do que ocorre com a tributação cumulativa, “[...] não distorce a formação dos preços, já que o montante total do tributo, independentemente do número de

operações ou prestações realizadas, sempre será o resultado da multiplicação da alíquota pelo preço da última operação ou prestação” (CARRAZZA, 2009, p. 498-499).

Ferraz Jr. (1989, p. 14-24) aponta para outro problema da tributação cumulativa: a falta de uniformidade da carga tributária para todos os consumidores, que são as pessoas sobre as quais recai, efetivamente, o ônus financeiro dela resultante. Esse efeito será mais expressivo nas situações em que forem mais extensos os ciclos de produção e de comercialização de determinada mercadoria, dando origem a uma espécie de perversão da justiça fiscal, fazendo com que seja menor a carga de alguns produtos supérfluos e mais onerosa a de determinados produtos essenciais.

Como forma de ilustrar esse indesejável efeito da cumulatividade, o autor compara o ciclo de produção e de comercialização de joias com o da carne. No exemplo apresentado, sabe-se que o ciclo de produção e de comercialização de joias, por natureza, é mais curto do que o ciclo da carne, situação em que resta evidente uma maior oneração desse produto essencial, posto que a sua essencialidade não guarda relação alguma com a extensão do seu ciclo, que culmina na chegada do produto ao consumidor final.

Ferraz Jr. (1989, p. 14-24) elenca, também, uma desvantagem de ordem político-econômica da cumulatividade, proveniente da circunstância de que esta forma de tributação, além de não permitir uma completa desoneração dos produtos destinados à exportação, faz com que os produtos importados e vendidos diretamente ao consumidor final levem vantagem na concorrência com os produtos produzidos nacionalmente.

Seguindo orientação idêntica, Carvalho (2009, p. 78) adverte que um imposto multifásico cumulativo “[...] torna praticamente impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. Por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no País”.

Isso porque, enquanto a importação desse produto é onerada apenas uma vez pelo imposto, os produtos nacionais são tributados de forma cumulativa ao longo de todo o seu ciclo econômico, que vai da produção à comercialização.

A esse respeito, Derzi (2004, p. 343) observa que "[...] o princípio da não-cumulatividade destina-se a conferir neutralidade aos tributos, que não devem ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, norteadoras dos mercados".

Para Bomfim (2012, p. 34),

O princípio da neutralidade tributária deve ser entendido como um delineamento do exercício da competência tributária com anseios fiscais, impondo a realização da neutralidade concorrencial do Estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos alocados numa mesma situação, não gerando, portanto, por meio de seus tributos, privilégios desarrazoados que possam ferir o princípio da livre concorrência, tomado aqui como princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômicos, competidores de um mesmo mercado.

Carraza (2009, p. 498-499) assevera que a neutralidade do ICMS, ou *princípio da neutralidade do ICMS*, visa justamente assegurar o equilíbrio econômico-financeiro e a livre concorrência das empresas.

Rolim (2009, p. 258) destaca a integração existente entre a neutralidade tributária e os princípios e objetivos da política fiscal do país:

A neutralidade fiscal, que é uma das finalidades principais da não-cumulatividade, visa inclusive impedir que impostos sobre o consumo introduzam distorções nos elementos da concorrência [...] Não há como negar que a tributação pode afetar as decisões econômicas dos consumidores, uma vez que pode interferir no custo da produção e na formação dos preços. Por essa razão, a tributação sobre o consumo deveria se estruturar da forma mais neutra possível, sendo injustificável qualquer restrição a créditos de operações anteriores que afete substancialmente a neutralidade do imposto.

As proposições que exsurtem do princípio da neutralidade tributária são válidas tanto para o circuito concorrencial do mercado interno como também àquelas relações travadas entre agentes econômicos que competem no âmbito do mercado internacional, pois o Estado-

nação também deve assegurar condições de igualdade ou a planificação dos agentes econômicos envolvidos, eliminando tendências que possam enfraquecer a concorrência, decorrentes de uma tributação que venha a onerar os contribuintes estabelecidos em seu território, atribuindo, desta forma, injusta vantagem aos concorrentes externos.

Com efeito, estando às exportações dos demais países, em geral, exoneradas de todos os tributos que oneram o consumo, é imperioso que as importações das mercadorias que aqui chegam livres de encargos sejam oneradas pelos mesmos tributos que incidem sobre os produtos fabricados nacionalmente, por razões de neutralidade e de equidade, porquanto não se pode tolerar um tratamento mais vantajoso para os produtos importados, em detrimento dos produtos nacionais (DERZI, 2004, p. 348).

Porém, a lógica decorrente das proposições do princípio da neutralidade não se aplica àquelas situações em que o governo desenvolve políticas tributárias com finalidades extrafiscais, porquanto, conforme Bomfim (2012, p. 36), a existência de normas tributárias indutoras "[...] pressupõe, pelo menos potencialmente, a discriminação de pessoas, atividades ou bens em função do objetivo almejado, impossibilitando a existência de uma neutralidade tributária".

Por esse motivo, o sistema tributário, ao prever a facilidade de alteração das alíquotas dos tributos aduaneiros, para, por exemplo, desestimular as importações, protegendo, assim, a indústria nacional, ou ampliar a concorrência, mediante a redução dos tributos incidentes sobre a importação de produto que tenha sido submetido a uma alta de preços no mercado interno, compromete a neutralidade tributária, porém, com vistas à concretização de relevantes interesses econômicos do Estado soberano.

Igualmente, a desoneração de ICMS relativa às operações de exportação de produtos nacionais, concebida com a finalidade de favorecer a prática dessas operações, fazendo com que os preços dessas mercadorias possam competir com aqueles estabelecidos no mercado

externo, também compromete a neutralidade tributária, ante a necessidade da consecução de relevantes e transcendentais objetivos político-econômicos, previstos constitucionalmente.

Acerca dessa afirmação, Bomfim (2012, p. 39) explica que,

[...] quando se está diante de uma tributação voltada à extrafiscalidade (o que pressupõe a existência de fundamentos constitucionais válidos que sustentem tal atuação), não haverá que se falar em igualdade de condições, mas no próprio princípio da livre concorrência, tomado como instrumento de consecução dos fins perseguidos pela ordem econômica [...]

São esses, pois, os reflexos indesejáveis da cumulatividade em cascata, os quais deixam bastante evidentes as razões determinantes para que os tributos não cumulativos sejam preferíveis aos tributos multifásicos cumulativos.

Acresça-se a esses fatores a circunstância de que, consoante a exposição de Derzi (2004, p. 339),

Na era contemporânea, em que se estimulam a abertura de mercado e as integrações regionais, a livre concorrência, como princípio relevante, impõe a desoneração tão ampla quanto possível da produção e dos agentes econômicos envolvidos, por meio da transferência dos ônus da tributação ao consumidor. Em especial os tributos plurifásicos, não cumulativos, têm sido preferidos, tidos como tributos ideais de mercado de forma quase universal, pelos legisladores em toda a parte. A alta produtividade de um tributo que incide em todas as etapas, em que há efetiva operação de circulação, sem exclusão de nenhuma delas, a homogeneidade na incidência sem distorções desequilibradas na formação dos preços e os interesses dos fiscos envolvidos foram as razões que prevaleceram, ditando a adoção de um tributo plurifásico amplo, tanto na União Europeia como na América Latina, depois imitada por outros países nos demais continentes.

Furlan;Velloso (2009, p. 30) elencam, ainda, como uma das vantagens da adoção dessa sistemática em relação a determinado tributo o fato de a não-cumulatividade promover o princípio da transparência da tributação, previsto no art. 150, § 5º, da Constituição Federal, por facilitar o conhecimento da carga tributária suportada por quem de direito, que corresponde, em tese, à última incidência¹².

¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Como se vê, as vantagens da não-cumulatividade podem ser perfeitamente identificadas por meio da análise das desvantagens da modalidade de tributação cumulativa. Sem embargo, é importante frisar que a não-cumulatividade introduzida no sistema tributário brasileiro vem carregando consigo alguns inconvenientes.

Machado (2009, p. 190) afirma que a introdução da técnica da não-cumulatividade propicia um considerável aumento da carga tributária, uma vez que “as autoridades do Fisco valem-se da oportunidade para estabelecer alíquotas mais elevadas, capazes de ensejar aumento da arrecadação, consideradas todas as margens de erro”.

Além disso, na visão do mesmo autor (MACHADO, 2009, p. 190), o contribuinte nunca reage à introdução da não-cumulatividade, por razões de ordem psicológica, calcadas na circunstância de a própria expressão *não-cumulatividade* transmitir a ideia de que esta técnica de tributação viabiliza uma redução do tributo a ser pago, diante da inadvertida conclusão de que aquilo que não se acumula tende a ser menor.

Godoi (2009, p. 358) é categórico ao afirmar que, no Brasil, a complexidade e os custos inerentes à administração do tributo, tanto por parte do Fisco como do contribuinte, são aumentados em face da implementação dessa sistemática.

Aborda-se, então, como se opera, em termos práticos, a referida sistemática de tributação não cumulativa.

4.2 SISTEMA da NÃO – CUMULATIVIDADE: MECANISMOS DAS DEDUÇÕES

Carrazza (2008, p. 357), ao tratar acerca dos mecanismos de deduções, verbera que o ICMS é não-cumulativo “[...] simplesmente porque em cada operação ou prestação é

[...]

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores”.

Na conformidade com o que preconiza Dias (2005, p. 344), a técnica da não-cumulatividade

[...] consiste, basicamente, em, a cada etapa do ciclo produtivo ou de circulação, se calcular o imposto devido mediante dedução do valor do tributo que incidiu na operação anterior de forma que, ao final do ciclo, o consumidor final seja onerado em montante equivalente à aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (preço final). Assim, pode-se observar que o sistema não-cumulativo brasileiro é método de dedução “imposto sobre imposto” e não “base sobre base”. Isto porque, no momento do cálculo do imposto devido na etapa subsequente, o “abatimento” é feito pelo valor do imposto que incidiu na operação anterior. Na hipótese “base sobre base” o imposto é calculado apenas sobre a diferença de valores de bases de cálculos. No primeiro caso, há dedução de imposto; no segundo, há dedução de base.

Bergamini (2012, p. 351), ao abordar o método de dedução “imposto sobre imposto”, ou “crédito de tributo”, explica que, por essa sistemática, “[...] o exato valor do imposto cobrado na operação anterior, que vai destacado na nota fiscal da operação, servirá de crédito ao adquirente para descontar o imposto devido por ele (adquirente) na revenda da mercadoria, ou em outras atividades tributáveis pelo ICMS”.

Dias (2005, p. 354-355) salienta ser desnecessário que os créditos utilizados na compensação dos débitos registrados na conta gráfica do contribuinte sejam provenientes da mesma mercadoria, bem ou serviço, porque a operacionalização daquele mecanismo compensatório se refere a um conjunto de operações geradoras de créditos e de débitos dentro de um determinado período de apuração.

Sobre o tema, observa Bergamini (2012, p. 411) que

[...] o regime constitucional da não cumulatividade, pelo qual é disciplinada a forma de pagamento do ICMS, não estabelece em momento algum que o crédito apropriado na entrada de determinada mercadoria deva ser utilizado apenas no abatimento do imposto devido pela saída da mesma mercadoria. Logo, não há relação direta entre os créditos apropriados pelo contribuinte quando adquire mercadorias e débitos do ICMS que por ele serão devidos nas saídas tributáveis posteriores daquelas mesmas mercadorias. A única vinculação possível entre

créditos e débitos, porquanto expressamente prevista no texto constitucional, é a saída isenta ou não tributada de mercadorias que tenham ocasionado créditos quando de suas aquisições.

Carrazza (2008, p. 355) lembra que o princípio da não-cumulatividade obriga a que os Estados-membros e o Distrito Federal reconheçam o fato de que a incidência do ICMS em cada operação ou prestação faz surgir uma relação de crédito em favor do contribuinte a quem fora destinada a mercadoria ou prestado o serviço, vale dizer, a unidade da Federação de destino da mercadoria ou do serviço deve assegurar ao contribuinte nele estabelecido o direito à compensação do ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores.

De acordo com o autor, (CARRAZZA, 2008, p. 379), a Constituição Federal

[...] confere ao contribuinte o direito de abater, do montante de ICMS a pagar, tudo o que foi devido por outros contribuintes que lhe prestaram serviços ou lhe forneceram mercadorias e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos etc.). Estabelece, portanto, uma relação de créditos/débitos (as entradas fazem nascer créditos / as saídas, débitos). A não-cumulatividade no ICMS leva em conta as operações ou prestações realizadas num dado período de tempo (no mais das vezes, de 30 dias). Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistente imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração.

No que concerne aos procedimentos relativos à escrituração fiscal dos respectivos créditos, Bergamini (2012, p. 357) explica que,

Do ponto de vista escritural, o contribuinte que receber bens e serviços tributados em seu estabelecimento deve: (i) escriturar as entradas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como crédito no livro Registro de Entradas; (ii) escriturar as saídas e o imposto destacado nas respectivas notas fiscais como débitos no livro Registro de Saídas; (iii) ao final do período de apuração, transportar a totalidade dos créditos ao livro Registro de Apuração para serem confrontados com a totalidade dos débitos relativos às saídas de mercadorias do estabelecimento. Havendo saldo devedor, haverá o recolhimento em dinheiro da diferença; havendo saldo credor, este será transportado ao período subsequente de apuração.

Daí porque Carrazza (2008, p. 380) vem afirmar que a “compensação” a que alude o texto constitucional diz respeito a um cálculo matemático que é realizado periodicamente pelo contribuinte, o qual consubstancia o confronto dos débitos (decorrentes das operações ou

prestações realizadas) com os créditos (provenientes das mercadorias recebidas e dos serviços tomados) registrados na sua conta gráfica, de que resultará, conforme o caso, um valor em dinheiro a ser recolhido aos cofres públicos ou a acumulação de um saldo credor do imposto, a ser utilizado na compensação de eventuais débitos relativos ao período de apuração subsequente.

Segundo a lição do autor (CARRAZZA, 2008, p. 383), “em suma, o princípio da não-cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos, na escrituração fiscal”, ou seja, a aludida compensação é efetivada por meio de simples operação de encontro de contas de créditos/débitos (CARRAZZA, 2008, p. 384).

Dias (2005, p. 356) assevera que o princípio da não-cumulatividade tem por escopo minorar o impacto fiscal sobre os preços dos bens, dos produtos e dos serviços, razão pela qual a sua supressão abalaria profundamente a estrutura econômica do país, no que diz respeito ao consumo de mercadorias ou bens, à produção destes e à prestação de serviços.

Diante dessa afirmação, Dias (2005, p. 355) assevera que a não utilização do crédito,

[...] além de onerar o contribuinte, onerará, também a economia, pois o preço do bem ou serviço se elevará. O ônus do contribuinte, naturalmente, seria repassado ao consumidor final criando-se, assim, um indesejável efeito cumulativo, vedado constitucionalmente.

Contudo, Derzi (2004, p. 341) sustenta que a meta em toda ordem jurídica que adota impostos não cumulativos é alcançar a neutralidade, onerando apenas o consumidor final.

No entendimento da autora (DERZI, 2004, p. 341), “como o único elo da cadeia (desde a produção até o consumo) que não tem crédito relativamente ao mesmo imposto, suportado em compras, é o consumidor, então, supõe-se que esse elo final efetivamente sofra, pelo mecanismo da transferência nos preços, o encargo fiscal”.

Se a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não-cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar com o imposto incidente sobre as operações que realizar o imposto relativo às compras por ele efetuadas, então ela assegura, como de resto o fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Assim, todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto, o princípio, consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor); o ICMS, por licença constitucional, onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto (DERZI, 2004, p. 342-343).

Apresentadas essas colocações, passa-se ao exame da não-cumulatividade sob o enfoque da imunidade conferida constitucionalmente às operações de exportação de mercadorias produzidas no país.

4.3 NÃO – CUMULATIVIDADE DO ICMS e O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO das OPERAÇÕES de EXPORTAÇÃO de MERCADORIAS

Alinhado com o princípio da não cumulatividade encontra-se o comando constitucional versado no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a”, que determina a anulação do crédito relativo à operação ou prestação anterior quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, excetuadas as disposições em contrário da legislação.

Note-se que a Lei Kandir, em seu art. 3º, inciso II, determina expressamente a desoneração das operações e prestações que destinem ao exterior serviços ou mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados.

Contudo, registre-se que, relativamente a essas operações, o mesmo diploma legal assegura a manutenção e o aproveitamento dos respectivos créditos¹³, medida esta que, além

¹³ Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria,

de representar uma exceção à regra geral determinante do seu estorno sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, constitui medida que se alinha com o mandamento constitucional que tem por escopo a desoneração do ICMS nas exportações, reflexo da política tributária que visa assegurar a competitividade das empresas nacionais no mercado mundial, estimulando o comércio internacional com outros países, um dos propósitos do Plano Nacional da Cultura Exportadora, arquitetado pelo Governo Federal, que busca, fundamentalmente, fomentar as exportações do país.

Segundo Rizzieri, 2004, p. 311,

As exportações têm um efeito positivo sobre o nível de renda interna, pois, para atender à demanda dos estrangeiros pelos nossos produtos, os empresários devem aumentar a produção e o emprego dos fatores disponíveis do país. Fenômeno contrário se verifica quando importamos produtos do exterior, pois o efeito multiplicador de renda ocorre nos países de origem das exportações.

De acordo com Kandir (1997, *apud* CARVALHO, 2003, p. 59), a desoneração das exportações propicia: (i) o aumento da competitividade dos produtos nacionais no exterior; (ii) o aumento das vendas externas, e (iii) a geração de movimentos econômicos e de empregos, proporcional ao aumento do volume das exportações.

real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

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

[...]

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

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

[...]

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Carraza (2009, p. 498) assevera que o objetivo da desoneração constitucional do ICMS em comento

[...] é favorecer as exportações de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação a destinatários localizados no exterior, fazendo com que tais mercadorias e serviços tenham bons preços no mercado internacional. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo do ICMS tais operações e prestações. Como é fácil notar, a Constituição Federal, ao desonerar de ICMS as exportações, bem assim ao garantir aos contribuintes o direito à manutenção dos respectivos créditos, refletiu a opção política do País de garantir a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional com - também neste caso - a neutralização do tributo cobrado nas operações anteriores (internas).

No mesmo sentido, são as considerações de Melo (2009, p. 419) acerca da mesma regra constitucional, que tem por escopo “[...] facilitar a exportação diante da competição internacional, constituindo um autêntico instrumento para a realização do comércio exterior e o ingresso de divisas, colimando uma situação positiva na balança de pagamentos”.

LEITÃO; IRFFI; LINHARES (2012, p. 38 - 39) aduzem que as desonerações previstas na Lei Kandir foram

[...] uma tentativa de minorar os efeitos negativos da política de estabilização econômica provocadas pelas âncoras cambial – valorização do real – e monetária – elevação da taxa de juros – que afetavam respectivamente os resultados da balança comercial e o volume dos investimentos produtivos da economia. Dessa forma, pode-se depreender que essa lei teve como mote estimular os setores produtivos voltados à exportação de forma a favorecer o saldo da balança comercial, em função da desoneração fiscal, que poderia ser contabilizada como redução nos custos de produção destes setores; ou seja, uma medida para tornar os bens e serviços comercializados mais competitivos no mercado internacional.

Portanto, do ponto de vista econômico, trata-se, também, de instrumento de gestão da política industrial do país (KON, 1999, p. 180), que toma a forma de incentivo à exportação, vale dizer, corresponde a uma ajuda aos fabricantes de produtos nacionais para que eles possam exportá-los a preços mais baixos e competitivos, o que acaba por estimular a produção nacional e a geração de empregos (MOCHÓN, 2007, p. 214).

Seguindo esse mesmo raciocínio, Castro (2001, p. 146) afirma que “a razão para a adoção dessa sistemática nas vendas externas é a redução que provoca nos custos tributários de exportação, tornando o produto nacional competitivo, sob o aspecto preço”, permitindo, desta forma, que as empresas instaladas no Brasil possam participar do mercado internacional em igualdade de condições com os demais exportadores.

Ainda sobre o tema, Carraza (2009, p. 499) expõe o seguinte:

A imunidade em foco consagra o princípio do destino (também chamado princípio do país do destino), que regula, em matéria de tributos indiretos, as operações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a consequente exoneração das imposições sofridas no país de origem, justamente para que não haja "exportações de impostos".

A partir do advento da Lei Kandir passou a existir previsão no sentido de possibilitar a transferência a terceiros do saldo credor acumulado de ICMS por estabelecimentos que realizam operações e prestações para o exterior, observada à proporção que essas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento detentor dos créditos.

Referida medida fora recepcionada pela legislação tributária estadual, conforme se depreendem da leitura do art. 55 da Lei do ICMS¹⁴, que consolida as disposições legais referentes ao imposto. Consoante o disposto nessa norma, o contribuinte poderá promover o aproveitamento ou a transferência de seu saldo credor a qualquer outro estabelecimento de sua propriedade, desde que localizado no próprio Estado do Ceará, ou a outro contribuinte, também estabelecido em território cearense, no que concerne ao saldo credor remanescente,

¹⁴

Art. 55. Os saldos credores acumulados, a partir de 16 de setembro de 1996, por estabelecimentos que realizem operações e prestações de exportação para o exterior, podem ser, na proporção que essas saídas representem do total das saídas realizadas por estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer outro estabelecimento de sua propriedade neste Estado;

II - havendo ainda saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes deste Estado, mediante prévia manifestação do Fisco, conforme dispuser o regulamento.

desde que, na última hipótese, haja prévia manifestação do Fisco.

Conforme Ribeiro Neto (2012, p. 248-249),

[...] a transferência do saldo credor para outro contribuinte localizado em território cearense somente será permitida se houver saldo remanescente. Com isso, poderão ocorrer três hipóteses: a) o contribuinte possui apenas um único estabelecimento: neste caso, poderá transferir para estabelecimento de outro contribuinte, todo o saldo credor acumulado; b) o contribuinte, embora, possua outro estabelecimento, este não necessita do crédito, porque também possui saldo credor: novamente aqui, o saldo credor poderá ser todo ele transferido para o estabelecimento de outro contribuinte; ou c) o contribuinte possui outro estabelecimento necessitando dos créditos, ocorrendo, todavia, um saldo remanescente após a transferência. Nesta hipótese, o estabelecimento poderá transferir a parcela remanescente para o estabelecimento de outro contribuinte.

A previsão em comento sempre foi de fundamental relevância para as empresas cearenses, sobretudo para aquelas que realizam preponderantemente exportações. Isso porque, nessas empresas, geralmente se observa que os créditos escriturados nas contas gráficas superam os débitos dos períodos de apuração, resultando num acúmulo de saldo credor que muitas vezes não tem como ser aproveitado, o que em regra acontece quando a empresa trabalha exclusivamente com operações de exportação.

Como a manutenção desse saldo credor representa um custo muito alto para os contribuintes, vê-se que a possibilidade de haver uma transferência de créditos visa evitar que o ônus daí decorrente seja repassado para os preços das mercadorias exportadas, tolhendo a capacidade competitiva das empresas de concorrer com os preços praticados no mercado internacional.

Partindo do princípio de que a formação do preço de exportação de um produto fabricado por uma indústria é definido a partir de seus custos, a manutenção dos créditos de ICMS acumulados dará ensejo a uma redução em seu capital de giro, devido à imobilização de recursos em impostos, sem qualquer remuneração e praticamente a fundo perdido. (CASTRO, 2001, p. 149).

As implicações que se seguem à problemática do acúmulo de créditos de ICMS por empresas exportadoras são extensivas, ainda, àquelas empresas que fornecem os insumos utilizados na produção das mercadorias exportadas, ante a consequente queda da demanda na sua produção, o que resulta em efeitos negativos sobre a economia brasileira como um todo.

Disso resulta a preocupação de que a política tributária busque desonerar, efetivamente, as exportações brasileiras, sendo que a possibilidade de ser transferido o saldo credor acumulado em decorrência das operações ou prestações para o exterior se coaduna com a referida política, que, conforme Melo (2009, p. 419) também está voltada ao equilíbrio da balança de pagamentos.

De acordo com Ribeiro Neto (2012, p. 249), "a finalidade da transferência de créditos é estimular as empresas exportadoras, capitalizando-as através da redução de seus custos, de sorte a competir com outras empresas concorrentes localizadas em outros países".

Como bem observam Chiavassa e Simone (2007, p. 674), em verdade, a transferência dos créditos acumulados é, na maior parte das vezes, a única forma de se neutralizar, efetivamente, a carga tributária nas operações de exportação.

Diante da existência de expressa autorização legal nesse sentido, os contribuintes cearenses passaram a negociar os créditos acumulados em decorrência das exportações com outros contribuintes estabelecidos no Estado do Ceará, os quais são vendidos mediante a aplicação de um deságio (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43; RIBEIRO NETO, 2012, p. 251), sendo posteriormente transferidos ao seu adquirente, ato este que é precedido necessariamente de manifestação do Fisco que autorize a respectiva transferência.

No tópico subsequente serão lançadas luzes sobre a operacionalização das transferências de créditos.

4.4 PROCEDIMENTOS RELATIVOS À TRANSFERÊNCIA de SALDO CREDOR de ICMS

Expôs-se que a legislação tributária cearense está alinhada com as disposições da Lei Kandir que estabelecem previsão no sentido de possibilitar a transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, ou para terceiros, do saldo credor acumulado por contribuintes que realizam operações e prestações para o exterior, observada a proporção que essas saídas representem do total das saídas realizadas pelo detentor dos créditos.

Todavia, advirta-se que, consoante a lição de Zanuto (2012, p. 104), o valor dos créditos deverá ser, inicialmente, utilizado na compensação ou mesmo na liquidação dos débitos da própria empresa credora, e que foram originados no período de apuração do imposto.

Uma vez tendo sido efetuada a aludida compensação, caso haja saldo credor remanescente, apenas este poderá, então, ser transferido para outros estabelecimentos da mesma empresa ou para estabelecimentos de terceiros.

Conforme se verá a seguir, foram previstos procedimentos distintos para a efetiva operacionalização da transferência dos créditos acumulados, a depender do seu destinatário.

4.4.1 Transferência para estabelecimento da mesma empresa

No tocante às transferências de créditos para estabelecimento da mesma empresa, conforme se extrai da sistemática implementada no art. 69, § 1º, inciso I, do Regulamento do ICMS, o contribuinte deverá emitir nota fiscal para operacionalizar a efetiva transferência e, após, comunicar o fato ao órgão fiscal de sua circunscrição, até o último dia do mês da ocorrência desse fato.

Nessas hipóteses, feita a comunicação da transferência dos créditos, compete à *Célula de Execução* da Substituição Tributária e Comércio Exterior (CESUT), órgão integrante da estrutura administrativa da SEFAZ, realizar o exame detalhado dos livros e dos documentos fiscais e contábeis relativos ao período em que ocorreu a transferência dos créditos,

objetivando apurar a regularidade da situação fiscal do contribuinte, relativamente ao cumprimento das obrigações tributárias pertinentes.

4.4.2 Transferência para estabelecimento de terceiro

Procedimento diverso ao relatado no tópico anterior deverá ser adotado nas situações em que o saldo credor acumulado tenha por destino estabelecimento de terceiros.

O art. 69 do Regulamento do ICMS disciplina detalhadamente o processo de realização da transferência, que deve ser precedida necessariamente de manifestação por parte do Fisco que a autorize.

Pelos comandos contidos no dispositivo em questão, a transferência de créditos fica condicionada à apresentação de requerimento próprio à SEFAZ, devendo ser acompanhado de cópias dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de Mercadorias, assim como do livro de Registro de Apuração do ICMS.

Ademais, devem ser fornecidos todos os demais documentos fiscais e contábeis, inclusive os inventários inicial e final de mercadorias, a partir da última transferência de crédito efetuada ou, caso não tenha ocorrido nenhuma transferência, a partir do início do saldo credor acumulado.

Coube à Norma de Execução nº 01, de 29 de dezembro de 2003, dispor sobre os procedimentos de análise e de controle dos créditos fiscais acumulados, considerando a necessidade de serem disciplinadas as realizações de auditorias quando da análise de processos que envolvam pedidos de transferência.

A norma em alusão prevê que o saldo credor transferível não poderá ser superior ao valor dos créditos relativos ao material de embalagem, aos insumos efetivamente aplicados no processo produtivo do produto exportado e à mercadoria objeto da exportação.

Contudo, excluem-se do referido saldo os valores referentes aos créditos fiscais

procedentes de entradas de mercadorias, serviços ou insumos cujo imposto destacado no documento fiscal de origem tenha sido contemplado com benefício fiscal pela entidade tributante, salvo se esse benefício obedecer a convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (CONFAZ)

Ainda com fulcro no que dispõe a norma anteriormente referenciada, ficam excluídos, também, os créditos destacados nos documentos fiscais de origem que sejam oriundos de estabelecimentos da mesma empresa, ou de empresa coligada, quando a respectiva operação tenha sido beneficiada por qualquer incentivo fiscal ou financeiro.

A constatação da efetiva saída das mercadorias para o exterior é efetuada por meio de consulta aos dados dispostos no banco de dados do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), de responsabilidade da Receita Federal do Brasil, oportunidade em que o Fisco estadual verifica a ocorrência de eventuais irregularidades nas exportações.

A Instrução Normativa nº 32, de 31 de agosto de 1998, define as operações de saídas não computadas no cálculo da proporção a que se refere o art. 69 do Regulamento do ICMS.

Consoante o seu art. 1º, para fins de realização do cálculo da proporcionalidade, excluem-se do total das saídas realizadas pelo estabelecimento que for promover a transferência dos créditos as seguintes operações internas ou interestaduais: (i) remessa, a estabelecimento de terceiros, de mercadoria ou bem para fins de industrialização, beneficiamento, conserto ou reparo, bem como para demonstração e armazenamento, desde que retornem ao estabelecimento remetente, nos prazos previstos na legislação; (ii) devolução de mercadorias, e (iii) saída de bem do ativo permanente, quando a operação não for tributada.

Uma vez concluídos os procedimentos de auditoria pertinentes, a CESUT emite informação fiscal específica, onde é registrada, se for o caso, a circunstância de que os créditos são legítimos, assim considerados aqueles oriundos de operações tributadas e de

documentos fiscais idôneos.

No mesmo expediente deve ser informado o saldo credor líquido transferível, que corresponderá ao valor do crédito fiscal informado pelo contribuinte em sua conta gráfica do ICMS, excluindo-se os valores de eventuais créditos indevidos, condição esta que poderá vir a ser constatada por ocasião da diligência fiscal, nos termos da Norma de Execução nº 02, de 17 de abril de 2002.

A informação fiscal é anexada ao processo formalizado pela apresentação do requerimento do contribuinte, sendo posteriormente submetida à análise por parte de órgão específico integrante da estrutura da SEFAZ, a Célula de Consultoria e Normas (CECON), que emite parecer técnico quanto ao pedido, a ser homologado, ou não, pelo titular da pasta fazendária.

4.4.3 Dos procedimentos de escrituração do crédito fiscal

Após o ato de homologação, caso seja concessivo da transferência, o transmitente do crédito, a fim de concretizá-la, emitirá documento fiscal que conterá, além dos seus requisitos essenciais, o valor do crédito e a identificação do parecer técnico emitido pela CECOM, fazendo constar como natureza da operação a indicação de que se trata de uma transferência de crédito fiscal.

A referida nota fiscal será escriturada pelo estabelecimento transmitente no livro Registro de Saídas de Mercadorias, que deverá ser registrada na coluna "Documento Fiscal". No campo "Observação" do mesmo livro serão consignados o número e a data do parecer homologatório, seguidos da indicação expressa de que se trata de uma transferência de crédito fiscal.

A nota fiscal deverá, ainda, ser escriturada no livro Registro de Apuração do ICMS, onde será consignado o valor do crédito objeto de transferência, na coluna "Outros Débitos", e anotado, no campo "Observações", o número e a data da nota fiscal em transferência de

crédito, além do número do parecer técnico homologado pelo titular da pasta fazendária.

A nota fiscal emitida pelo estabelecimento transmitente deverá ser escriturada no livro Registro de Entradas de Mercadorias do estabelecimento recebedor dos créditos, que será consignada na coluna "Documento Fiscal" e no campo "Observações", devendo ser anotados o número e a data da nota fiscal em transferência de crédito, assim como do parecer homologatório, os quais serão acompanhados da expressão "*recebimento de crédito fiscal em transferência*".

Na coluna "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS do estabelecimento recebedor serão lançados o valor recebido a título de transferência, devendo ser anotado no campo "Observações" o número e a data tanto da nota fiscal em transferência como do parecer técnico.

Por expressa determinação do § 6º do art. 69 do Regulamento do ICMS, os créditos tributários transferidos deverão ser escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS do destinatário somente a partir do mês subsequente àquele em que a transferência fora efetivada.

Ademais, fora estabelecida uma limitação à apropriação integral dos créditos num só período, ficando limitada, tão somente, a 20% do valor total do ICMS a ser recolhido mensalmente pelo contribuinte recebedor, limitação esta que tem por escopo minorar os impactos negativos sobre a arrecadação estadual, considerando que as transferências de créditos, na maior parte das vezes, envolvem valores bastante elevados.

Não obstante, o mesmo dispositivo prevê que, havendo saldo remanescente dos créditos fiscais recebidos a título de transferência, estes poderão ser transferidos para o mês ou meses subsequentes, até a sua efetiva e total apropriação pelo estabelecimento recebedor, devendo sempre ser respeitada a limitação anteriormente referida.

É de notar que a legislação tributária cearense veda ao contribuinte inscrito no Cadastro de Inadimplentes da Fazenda Pública Estadual (CADINE) a transferência ou o recebimento

dos créditos acumulados, salvo quando destinar-se à quitação de créditos tributários não pagos.

Nessas situações, o que ocorre na prática é que a transferência é precedida de uma análise do valor total dos créditos tributários inscritos na dívida ativa do Estado do Ceará, para que parte do saldo credor a ser transferido ou recebido venha a ser utilizada para o pagamento integral dos débitos existentes, ressalvados aqueles relativos a créditos tributários que estejam com a sua exigibilidade suspensa, na forma do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN)

4.5 AS TRANSFERÊNCIAS DE CRÉDITOS DE ICMS E SUAS IMPLICAÇÕES PARA AS FINANÇAS PÚBLICAS ESTATAIS

Conforme restou observado anteriormente, diante da existência de expressa autorização legal nesse sentido, os contribuintes cearenses passaram a negociar os créditos acumulados em decorrência das exportações com outros contribuintes estabelecidos no Estado do Ceará, que são vendidos mediante a aplicação de um deságio (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43; RIBEIRO NETO, 2012, p. 251), o que representa uma interessante forma de se neutralizar, efetivamente, a carga tributária nas operações de exportação (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674)

Ocorre que a desoneração do ICMS incidente sobre as exportações, prevista na própria Constituição Federal, e que determina a manutenção e o aproveitamento do crédito referente a mercadorias e serviços que tenham sido objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior, impactam diretamente sobre os cofres estaduais, na medida em que dão margem a perdas de arrecadação.

O problema que consubstancia a possibilidade de haver apropriação dos créditos acumulados em decorrência das exportações ocasiona repercussões negativas sobre a arrecadação porque os referidos créditos são utilizados para compensar débitos do mesmo ou, caso venham a ser transferidos, de outros contribuintes estabelecidos no Estado, constituindo

exceção à regra geral determinante do estorno quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou de prestação de serviço não tributada ou isenta.

Por essa razão, tem-se que o aproveitamento desses créditos, seja como for, resulta na diminuição da arrecadação estadual, uma vez que os débitos que dariam origem a determinado volume de receita aos cofres públicos passam a ser compensados com os aludidos créditos, sendo essa a lógica que traduz a diminuição dos recursos provenientes da tributação pelo ICMS.

Esse problema inclusive motivou o estabelecimento de complexas medidas financeiras - como o seguro receita, o fundo orçamentário e o auxílio financeiro, voltadas à minoração desses impactos negativos sobre a arrecadação própria dos Estados-membros.

Pellegrini (2006, p. 25) explica que o seguro receita, cuja essência integrou a versão aprovada da Lei Kandir, consubstanciava previsão no sentido de que cada Estado passasse a receber da União um valor compensatório equivalente à redução do valor real da sua arrecadação de ICMS, tomando-se como base a receita verificada no período anterior ao da vigência da Lei Kandir (julho de 1995 a junho de 1996), compensação esta que ficava limitado às perdas iniciais de arrecadação, estimadas por Estado.

Contudo, esse mecanismo compensatório fora concebido de modo a se sujeitar à aplicação de redutores anuais, que acabariam por afetar negativamente as transferências, culminando na sua cessação definitiva no ano de 2006, uma vez que predominava o entendimento da União de que, no decorrer dos anos posteriores à desoneração, a exemplo do efeito multiplicador do aumento das exportações e dos investimentos, haveria uma ampliação da base tributária do ICMS de tal modo que o impacto negativo líquido sobre a arrecadação tenderia a zero (PELLEGRINI, 2006, p. 27).

Porém, com o advento da Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, e da Lei

Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002, as regras de compensação sofreram profundas mudanças, considerando que houve a instituição de um modelo simplificado, em substituição ao seguro receita, oportunidade em que fora criado um fundo orçamentário com recursos da União, distribuídos aos Estados com base em coeficientes fixos, expressos na própria Lei. Com isso, o montante a ser compensado deixou de se orientar por regras, passando a ser definido com base nas negociações entre os Estados e a União (PELLEGRINI, 2006, p. 32-33).

Acerca desses fatos, Pellegrini (2006, p. 33-34) relata que

A Lei Complementar nº. 115 introduziu, no entanto, uma modificação importante em relação à Lei Complementar nº. 102. A partir de 2004, os montantes transferidos passaram a ser decididos durante a tramitação do orçamento geral da União no Congresso Nacional e não mais, previamente, no próprio texto da Lei Kandir. Quanto à vigência, o último ano previsto da compensação é 2006. Entretanto, cabe aqui comentar a inovação da Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003. Esta determina que a compensação seja feita até que ao menos 80% do ICMS seja arrecadado no destino (art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Portanto, sem fatos novos, as normas atuais vigoram por prazo indeterminado. Outra inovação importante foi a criação de um auxílio financeiro da União aos estados a partir de 2004, destinado exclusivamente a compensar a desoneração das exportações de bens primários e semi-elaborados. O acerto ocorreu no contexto das negociações para a aprovação da reforma tributária que resultou na Emenda Constitucional nº. 42. O montante do auxílio também não deriva de regras, sendo negociado anualmente, durante a tramitação do orçamento geral da União, em conjunto com a compensação prevista na Lei Kandir. O valor é distribuído entre os estados, segundo coeficientes que vêm sendo ratificados ano a ano, desde 2004. Os coeficientes são distintos dos previstos na Lei Kandir, com vistas a compensar distorções apontadas na distribuição entre estados feita com base nesta Lei.

Diante dessas considerações, tem-se que as regras atuais definidoras das medidas compensatórias estão fortemente sujeitas à ação de fatores políticos, o que vem dando margem a controvérsias entre os Estados e a União. Em consequência, os representantes dos Estados se veem compelidos a competir com outras demandas fundamentais presentes durante a tramitação das propostas orçamentárias, a exemplo da correção do salário mínimo, reajuste do vencimento dos servidores públicos, emendas parlamentares (individuais e estaduais), dentre outras, sobretudo diante da alegada insuficiência dos recursos compensatórios (PELLEGRINI, 2006, p. 35-37).

Pellegrini (2006, p. 37) registra o relevante fato de que

[...] a imprevisibilidade da compensação feita com base na Lei Kandir e no auxílio financeiro prejudica o desejado planejamento das políticas públicas. Embora qualquer tipo de receita pública apresente certo grau de imprevisibilidade, no caso em questão, o peso da política na definição anual dos montantes torna este grau muito elevado. Trata-se de algo bastante distinto do tipo de incerteza que envolve a metodologia usual de estimativa de arrecadação que, a partir do histórico da receita, considera os efeitos da alteração da legislação tributária e da evolução esperada das variáveis macroeconômicas e setoriais.

Destaque-se que Albuquerque (2009, p. 70), ao avaliar os impactos sobre a arrecadação do Estado do Ceará decorrentes da desoneração do ICMS relativo às exportações, constatou que houve perdas efetivas oriundas da desoneração dos produtos primários e dos industrializados semielaborados, e todas as estimações apontaram que as compensações propostas pela União foram insuficientes.

Estudos de Leitão, Irffi e Linhares (2012, p.58), apoiados em banco de dados que abrangem os períodos de 1991 a 2007, também apontam que a arrecadação do Estado do Ceará sofreu fortes impactos negativos em decorrência das desonerações das exportações, e os valores estimados também revelaram a insuficiência dos repasses federais na compensação das perdas.

Os autores (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 57-58) concluem o mesmo estudo afirmando o seguinte:

Em relação à Lei Kandir, o Ceará [...] também amargou perdas na arrecadação do ICMS. Pelos resultados apurados nesta pesquisa empírica, pode-se concluir que a perda de arrecadação de ICMS deste Estado com a não incidência do imposto sobre as exportações foi estimada entre 3 e 3,5 vezes os valores transferidos pelo governo federal a título de ressarcimento e de auxílio financeiro como forma de compensação; ou seja, para que o Estado não tivesse sua receita deteriorada, a União deveria ter repassado de 2 a 2,5 vezes os valores efetivamente reembolsados - isto quando se compara a perda de receita estadual estimada com as transferências e os auxílios financeiros federais, excluídas as deduções destinadas ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). [...] Ante os resultados aqui demonstrados, [...] observa-se que os mecanismos de compensações utilizados pelo governo federal se revelaram insuficientes para equilibrar as perdas

na arrecadação do ICMS sofridas pelo Estado do Ceará, além de ineficientes quando se propõem apenas a complementar o nível de arrecadação vigente à época da lei, desestimulando, de certo modo, o esforço próprio pelo aumento das receitas oriundas deste imposto. Por seu turno, a manutenção dos créditos nas compras das empresas exportadoras e a transferência destes para outros contribuintes do imposto abre margem para o surgimento de alocações ineficientes de recursos no mercado.

Note-se que as medidas compensatórias continuam sendo alvos de acaloradas discussões entre a União e os Estados-membros, matéria cuja análise aprofundada extrapola os objetivos deste estudo, dada a vastidão da temática.

Sem embargo, o importante a ser destacado é que os próprios Estados da Federação, paralelamente à celeuma que gira em torno da insuficiência das medidas compensatórias, passaram a estabelecer variadas restrições às transferências de créditos realizadas por contribuintes exportadores, com o objetivo de conter os efeitos negativos delas decorrentes, mas cuja legitimidade é alvo de amplos questionamentos no meio jurídico.

Chiavassa; Simone (2007, p. 674), ao discorrerem sobre essas restrições impostas pelos Estados-membros, e que agravam ainda mais a peculiar situação a que estão submetidas as empresas exportadoras que detêm créditos acumulado de ICMS, destacam que está inserida nesse contexto a publicação do Protocolo ICMS nº 30/05, o qual refletiu acordo firmado entre os Estados e o Distrito Federal no sentido de não autorizar novas transferências de créditos decorrentes da desoneração das exportações.

Extraí-se do conteúdo da própria norma em alusão que a sua gênese estava relacionada, sobretudo, com o fato de que, no período que medeia entre o ano de 1996, quando fora publicada a Lei Kandir, e o ano de 2004, as exportações totais anuais brasileiras cresceram 120%, enquanto que, no mesmo período, os ressarcimentos recebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, que representavam cerca de 50% das perdas decorrentes da desoneração das exportações, foram reduzidas para 23%.

De acordo com Chiavassa e Simone (2007, p. 675),

Em que pese o fato de que o Protocolo ICMS nº 30/05 tenha sido revogado no final de 2005 pelo Protocolo ICMS nº 40/2005, tais medidas adotadas pelos Estados, ao imporem novas restrições ao aproveitamento e à transferência destes créditos, decorrem, segundo declarado pelo CONFAZ, em razão da falta do repasse do Governo Federal dos valores relativos ao ressarcimento das perdas decorrentes da desoneração do ICMS nas exportações, nos termos do artigo 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e do artigo 31 da LC nº 87/96. Conforme destacado pelos Estados no Protocolo ICMS nº 30/05, a situação naquele momento provocaria forte desequilíbrio nas receitas estaduais e os Estados e o Distrito Federal não teriam como continuar suportando unilateralmente o ônus decorrente da desoneração das exportações. Com isso, fica claro que o referido Protocolo foi resultado de uma pressão política que os Estados fizeram contra o Governo Federal para que o repasse referente ao ressarcimento pela perda da arrecadação do ICMS na desoneração das exportações fosse realizado. Desta forma, muitos contribuintes, em razão do grande volume de exportações realizadas, que superam em muito as operações tributadas e aptas a absorverem o valor dos créditos acumulados apurados mensalmente em suas escritas fiscais, vez por outra veem frustrados – de maneira absolutamente inconstitucional e ilegal – o seu legítimo intuito de transferir seus créditos acumulados de ICMS decorrentes da exportação de mercadorias.

Neste ponto, registre-se que a legislação tributária cearense, ao disciplinar os procedimentos relativos às transferências, estabeleceu dois condicionamentos à apropriação do crédito por parte do estabelecimento recebedor, que consubstanciam limitações voltadas a minorar os impactos negativos sobre a arrecadação estadual, considerando que as transferências de créditos, na maior parte das vezes, envolvem valores bastante elevados.

O primeiro condicionamento está previsto no § 6º do art. 69 do Regulamento do ICMS, o qual determina que os créditos transferidos sejam escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS do seu destinatário somente a partir do mês subsequente àquele em que a transferência for efetivada.

O segundo condicionamento, disposto no art. 69, § 6º, inciso I, do mesmo diploma legal, envolve uma limitação à apropriação integral dos créditos num só período de apuração do imposto, que fica limitada, tão somente, a 20% do valor total do ICMS a ser recolhido mensalmente pelo contribuinte recebedor.

Todavia, o mesmo artigo prevê que, havendo saldos remanescentes dos créditos fiscais

recebidos a título de transferência, estes poderão ser transferidos para o mês ou meses subsequentes, até a sua efetiva e total apropriação pelo estabelecimento recebedor, devendo sempre ser respeitada a limitação anteriormente referenciada.

Ao lado das medidas anteriormente apresentadas, a legislação tributária cearense, com a publicação da Lei estadual nº 14.143, de 25 de junho de 2008, criou uma nova sistemática de aproveitamento dos créditos, opcional à regular transferência, prevista no art. 55 da Lei do ICMS, e que será analisada a fundo no capítulo subsequente.

5 A POLÍTICA FISCAL DO ESTADO DO CEARÁ DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES PARA O EXTERIOR

No capítulo anterior fora discutido que a legislação tributária cearense é dotada de previsão no sentido de possibilitar a transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, ou para terceiros, do saldo credor acumulado por contribuintes que realizam operações e prestações para o exterior, medida esta que impacta de forma negativa sobre a arrecadação própria do Estado do Ceará, o que inclusive motivou a adoção de algumas medidas tendentes à minoração desses efeitos adversos.

Encontrando relação direta com essa problemática, tem-se a política fiscal de aquisição, pelo próprio Estado do Ceará, desses saldos credores acumulados, política esta que demanda uma avaliação crítica e aprofundada, a fim de que se torne possível vislumbrar alguns de seus reflexos para as finanças públicas estatais, assim como as repercussões tributárias dela decorrentes para o segmento exportador cearense.

Porém, preliminarmente, é salutar que sejam lançadas luzes sobre os contornos e as especificidades da aludida política fiscal, para uma melhor compreensão das conclusões a serem esposadas ao final deste estudo.

5.1 O LEILÃO REVERSO PARA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS

A negociação de saldos credores acumulados por contribuintes cearenses exportadores deu margem ao surgimento de um verdadeiro mercado paralelo de compra e venda de créditos de ICMS, onde o objeto negociado é vendido mediante a aplicação de um deságio (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43; RIBEIRO NETO, 2012, p. 251), o que traduz um negócio bastante vantajoso tanto para o cedente dos créditos como para o seu cessionário.

Note-se que o mercado em questão representa uma forma efetiva de neutralizar a carga tributária nas operações de exportação (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674), sendo de todo relevante para aquelas empresas que destinam preponderantemente sua produção para o comércio internacional, haja vista que, em geral, esses contribuintes acumulam significativo volume de créditos escriturados nas suas contas gráficas, os quais superam os débitos dos períodos de apuração do imposto, resultando num saldo credor que muitas vezes não tem sequer como ser aproveitado, o que não raro acontece naqueles casos em que a empresa trabalha exclusivamente com produtos a serem exportados.

Ocorre que o aproveitamento desse saldo credor por terceiros (cessionários) origina perdas de arrecadação, haja vista que os respectivos créditos são utilizados para compensar débitos que não mais darão origem a determinado volume de receita ao erário público estadual.

Leitão, Irffi e Linhares (2012, p. 43) ressaltam que o mercado de créditos aumenta ainda mais o montante da perda de arrecadação do Estado. Bem assim, introduz

[...] no ambiente econômico uma perda social (peso morto) e uma consequente redução do bem-estar da comunidade, haja vista que uma parcela desta receita, que seria usada pelo governo para a satisfação das demandas coletivas, se transforma em excedente para o setor privado (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43).

Diante desse problema, a administração tributária cearense, por meio de seu planejamento estratégico, vislumbrou a oportunidade de o Estado do Ceará adquirir diretamente o saldo credor acumulado pelos contribuintes exportadores, de modo a absorver o deságio que iria ser assegurado pela empresa tomadora dos créditos, numa tentativa de evitar o surgimento de maiores repercussões negativas sobre a receita pública estadual.

A referida ideia fora materializada por meio da publicação da Lei cearense nº 14.143, de 25 de junho de 2008, diploma legal este que, ao incluir o art. 55-B na Lei do ICMS, possibilitou a aquisição, pelo próprio Estado, e mediante a aplicação de um deságio mínimo de 6%, dos saldos credores dos contribuintes nele estabelecidos, acumulados em decorrência de operações e prestações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior.

A previsão introduzida pelo art. 55-B fora concebida de forma opcional à sistemática ordinária de transferência de créditos corriqueiramente realizada entre contribuintes cearenses, e que fora disciplinada pelo art. 55 da Lei do ICMS.

Ribeiro Neto (2012, p. 251), ao discorrer sobre o assunto, assevera que,

A bem da verdade, trata-se de uma alternativa à transferência de créditos de ICMS para outros contribuintes. Como é notório, sempre que ocorre a transferência de tais créditos, ocorre um grande deságio, com o contribuinte transferidor dos créditos percebendo valores bem inferiores ao da face. No intuito de substituir os contribuintes que costumam comprar os créditos de ICMS, o Estado do Ceará decidiu, então, ele mesmo adquirir tais créditos, desde que haja um deságio mínimo de 6% (seis por cento).

Coube ao Decreto nº 20.767, de 01 de junho de 2009, dispor acerca dos procedimentos relativos ao processo licitatório para aquisição pelo Estado do Ceará dos créditos acumulados do imposto.

A referida norma estabeleceu procedimentos que proporcionem a seleção da proposta mais vantajosa para a aquisição de crédito do ICMS, com o menor desembolso financeiro efetivo. Para tanto, estabeleceu que a modalidade licitatória mais adequada seria o leilão

reverso, cujos procedimentos serão examinados no tópico a seguir.

5.2 LEILÃO REVERSO: ANÁLISE JURIDICA E PROCEDIMENTAL

Da análise do teor do art. 1º do Decreto nº 20.767, de 2009, deflui-se que a legislação tributária cearense autorizou o próprio Estado do Ceará a adquirir o saldo credor das empresas nele situadas mediante a realização de leilão, cuja periodicidade deve ser definida pela SEFAZ, de acordo com um juízo de conveniência e oportunidade, devendo as condições de realização do certame serem estabelecidas em edital previamente publicado¹⁵

Vale salientar que o art. 7º do Decreto nº 29.817, de 06 de agosto de 2009, acrescentou o § 2º ao art. 1º do Decreto nº 20.767, de 2009. Segundo o referido dispositivo, “entende-se por leilão reverso o pregão presencial ou eletrônico”. Trata-se de comando normativo cuja incompatibilidade com o ordenamento jurídico é patente, ilação a que se chega da simples leitura da sua redação.

Como é cediço, toda licitação deve estar em consonância com as disposições que emanam do contexto normativo onde está inserida. Desta forma, com vistas à construção do raciocínio que fundamenta a afirmação anteriormente apresentada, faz-se necessário, portanto, o cotejo do que se encontra prescrito nas normas anteriormente referenciadas com os regramentos da Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, instituindo normas para licitações e contratos da

¹⁵ Art. 1º A Administração Pública do Estado do Ceará, mediante leilão reverso, poderá adquirir os saldos credores do ICMS acumulados a partir de 16 de setembro de 1996, por contribuintes do imposto estabelecidos no Estado que realizem operações e prestações de exportação para o exterior, com deságio mínimo de 6% (seis inteiros por cento).

§ 1º A aquisição a que se refere o “caput” obedecerá ao seguinte:

I - será realizada mediante a modalidade de licitação leilão reverso;

II - a periodicidade do leilão reverso será definida pela Secretaria da Fazenda do Estado de acordo com conveniência e oportunidade;

III - as condições de realização do leilão reverso serão estabelecidas em edital o qual será publicado no DOE, na internet e jornal de grande circulação no Estado, contendo:

a) a definição precisa, suficiente e clara do objeto;

b) a indicação dos locais, dias e outras informações serão definidas em edital;

Administração Pública, e da Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002, que institui, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns.

Inicialmente, faz-se o registro de que o exame da redação conferida ao §2º do art. 1º do Decreto nº 20.767, de 2009, leva o intérprete a um esforço hermenêutico concentrado para buscar compreender a intenção do legislador decorrente da mescla entre modalidades de licitação que não se confundem, quais sejam, o leilão e o pregão.

A primeira modalidade, qual seja, o leilão, encontra previsão no art. 22, inciso V, da Lei Federal nº 8.666, de 1993¹⁶, e, conforme Gasparini (2006, p. 560),

É modalidade de licitação aberta com ampla publicidade, precipuamente indicada para a venda de bens móveis inservíveis, produtos legalmente apreendidos, bens dado em penhor e bens imóveis adquiridos judicialmente ou mediante dação em pagamento, que admite qualquer interessado, independentemente, como regra, de habilitação, em que o vencedor é o que oferecer o maior lance, desde que igual ou superior à avaliação.

Maiores discussões em torno da adequabilidade do leilão se encerram na circunstância de que a modalidade em questão envolve a alienação de bens móveis ou imóveis pela própria Administração Pública, mas não a aquisição de bens.

No que tange ao pregão, este representa a sexta modalidade de licitação, instituída pela Lei nº 10.520, de 2002, pondo-se ao lado das demais modalidades de que trata o art. 22 da Lei nº 8.666, de 1993. O pregão presencial encontra previsão justamente naquele diploma legal, que remete a regulamento a disciplina relativa ao pregão eletrônico, estando toda ela prevista

¹⁶ Art. 22. São modalidades de licitação:

[...]

V - leilão.

§ 5º Leilão é a modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis prevista no art. 19, a quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação.

no Decreto nº 5.450, de 31 de maio de 2005.

Atente-se para o fato de que ambas as modalidades se prestam à aquisição de bens e serviços comuns. Nos termos do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 10.520, de 2002, “consideram-se bens e serviços comuns, para os fins e efeitos deste artigo, aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado”, enquanto que o Decreto nº 5.450, de 2005, prescreve que são considerados bens e serviços comuns “aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais do mercado”.

Conforme Carvalho Filho (2009, p. 292),

O objeto do pregão não tem a amplitude das modalidades gerais previstas no Estatuto. Destina-se a nova modalidade apenas **à aquisição de bens e à contratação de serviços comuns**, como dispõe o art. 1º da Lei nº 10.520/2002. Estão fora, por conseguinte, as hipóteses de contratação de obras públicas e de bens e serviços não qualificados como comuns. (grifo do autor).

O mesmo autor (2009, p. 292) admite a imprecisão da norma ao estabelecer a definição do que se deve entender por bens e serviços comuns, posto que as expressões constantes da lei são plurissignificativas.

Sem embargo, mais uma vez aqui cabe o questionamento quanto à adequabilidade da referida modalidade de licitação para a aquisição de créditos fiscais de ICMS referentes às operações e prestações de exportação realizadas por contribuintes estabelecidos no Estado.

Isso porque a natureza jurídica do crédito fiscal, que é meramente escritural, de índole financeira, representando um direito constitucionalmente assegurado frente ao Estado, não permite enquadrá-lo como bem ou serviço comum.

Demais disso, os padrões de desempenho e qualidade de que trata a legislação acerca do pregão nunca poderiam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais do mercado, justamente porque não há que se falar em “mercado” de venda de créditos propriamente dito.

É bem verdade que há a negociação dos créditos entre as empresas para a transferência e o recebimento dos créditos, mediante a aplicação de um deságio incidente sobre o valor de venda. Todavia, o conjunto desses negócios jurídicos nunca poderia ser confundido com o mercado que gira em torno dos bens e serviços comuns de um sistema capitalista.

Neste ponto, é de bom alvitre ressaltar que própria legislação do Estado do Ceará, ao regulamentar o leilão no âmbito da Administração Pública Estadual, o que ocorreu por meio do Decreto estadual nº 28.089, de 10 de janeiro de 2006, fez constar de seu anexo único exemplos de bens e serviços comuns, enquadrando na categoria “bens de consumo” produtos como água mineral, combustível, lubrificantes, gás, gêneros alimentícios e material de expediente, dentre outros, enquanto que bens como mobília, equipamentos em geral, inclusive bens de informática, utensílios de uso geral e veículos automotivos em geral foram enquadrados na categoria “bens permanentes”.

Com efeito, à vista dos exemplos dados, a pretensão de se enquadrar os créditos fiscais de ICMS na categoria bens e serviços comuns para os efeitos da legislação aplicável ao pregão, seja o presencial, seja o eletrônico, somente poderia vir a ocorrer mediante uma interpretação distorcida das definições prescritas nas normas aplicáveis às referidas modalidades de licitação.

Por tudo isso, pode-se afirmar que o leilão de que trata o art. 55-B da Lei do ICMS, regulamentado pelo Decreto nº 20.767, de 2009, o qual acabou por criar confusão entre modalidades distintas de licitação, além de ter sido concebido e disciplinado com base numa técnica legislativa sofrível, é, de todo, ilegal, considerando que a lei utilizou modalidade de

licitação que é incompatível com o objeto do certame, em afronta às normas gerais sobre a matéria, regradas de forma privativa pela União, conforme o quanto disposto no art. 22, inciso XXVII.

Tal fato está diretamente relacionado com o surgimento de uma situação inteiramente nova, concebida diante de uma pretensão do Estado que não encontra amparo no mundo jurídico, qual seja a aquisição de créditos fiscais de contribuintes. A tentativa de conferir legitimidade ao processo de aquisição dos referidos créditos por meio de procedimento licitatório de modo algum contribuiu para legitimar a medida adotada pelo poder público para fazer em face de um problema relacionado com a sua política fiscal.

Não obstante essas considerações, e postas de lado outras discussões jurídicas acerca da compatibilidade do leilão reverso com o ordenamento pátrio, tem-se que uma revisão dos editais referentes às licitações realizadas faz denotar que a escolha da proposta mais vantajosa para o Estado - a ser obtida durante o desenvolvimento dos pregões, ocorre, em suma, da forma que se segue.

A abertura da sessão de processamento do pregão se inicia com o credenciamento prévio dos interessados em participar do certame, fase que é sucedida pela entrega de alguns documentos, tais como a declaração de pleno atendimento aos requisitos de habilitação, o envelope contendo a proposta do licitante, além de outros documentos exigidos pelo edital com base na legislação pertinente.

Os créditos objeto do certame são divididos em lotes de diferentes valores, sendo que a proposta do interessado em participar da licitação deve indicar o percentual de deságio ofertado sobre os respectivos lotes, não podendo ser inferior a 6%, consoante o disposto no art. 55-B da Lei do ICMS, sob pena de desclassificação. Por outro lado, as propostas não desclassificadas serão selecionadas para a etapa de lances, com observância de alguns critérios específicos.

As propostas que contemplem o maior deságio, assim como as inferiores a ela, serão selecionadas, mas, no caso de haver um empate nos percentuais, serão admitidas todas as propostas empatadas, independentemente do número de licitantes.

O Pregoeiro convidará individualmente os autores das propostas selecionadas a formular lances de forma sequencial, a partir do autor da proposta de menor percentual de deságio, e os demais em ordem crescente do percentual de deságio, decidindo-se por meio de sorteio para o início da oferta de lance no caso de empate dos percentuais de deságio.

A empresa licitante sorteada em primeiro lugar poderá escolher a posição na ordenação de lances em relação aos demais empatados, e assim sucessivamente, até a definição completa da ordem de lances, os quais deverão ser formulados em percentuais distintos e crescentes, superiores à proposta de maior percentual. A etapa de lances será considerada encerrada quando todos os participantes dessa etapa declinarem da formulação de lances.

Após o encerramento da etapa anterior, serão classificadas as propostas selecionadas e não selecionadas para aquela fase, na ordem decrescente dos percentuais ofertados, considerando-se para as selecionadas o último percentual ofertado.

O Pregoeiro poderá, então, negociar com o autor da oferta de maior percentual, com vistas a melhorar a oferta. Sendo aceitável a proposta final classificada em primeiro lugar, será aberto o envelope contendo a documentação de habilitação da licitante que a formulou, para confirmação das suas condições de habilitação.

Constatado o atendimento das exigências fixadas no edital, o Pregoeiro declarará o licitante vencedor e lhe adjudicará o objeto do certame. Entretanto, se a oferta não for aceitável ou se o licitante desatender as exigências para a habilitação, o Pregoeiro examinará a oferta subsequente de maior percentual de deságio, negociará com o seu autor, decidirá sobre a sua aceitabilidade e, em caso positivo, verificará as condições de habilitação, e assim sucessivamente, até a apuração de uma oferta aceitável do proponente que atenda aos

requisitos de habilitação, caso em que será declarado vencedor.

Uma vez homologada a licitação pela autoridade competente, o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico (CEDE) emitirá Nota de Empenho em nome do proponente vencedor do lote, para que possa ser providenciado o pagamento da aquisição dos créditos, que é realizado no prazo de 30 dias, a contar da homologação do certame, por meio de depósito na conta bancária indicada pelo contribuinte participante que realizou a venda.

O vencedor do certame fica obrigado a emitir nota fiscal específica, indicando como destinatário dos créditos o Estado do Ceará, documento este que deverá conter, além dos requisitos essenciais, alguns dados importantes, a saber: (i) o valor do crédito, sem a incidência do deságio; (ii) a identificação do certame, e (iii) no campo “Natureza da Operação”, a expressão “Transferência de Crédito Fiscal”.

A referida nota fiscal deve ser escriturada no livro Registro de Saídas de Mercadorias, na coluna “Documento Fiscal”, devendo constar no campo “Observações”, a indicação do pregão presencial, seguida da expressão: “Transferência de Crédito Fiscal”.

Demais disso, no livro Registro de Apuração do ICMS será consignado o valor do crédito objeto da transferência na coluna “Outros Débitos”, para que haja o efetivo aproveitamento do crédito consignado na conta gráfica do contribuinte, que não mais passará a existir na conta gráfica do contribuinte.

5.3 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES RELEVANTES

Uma pesquisa à legislação nacional faz denotar o fato de que a política fiscal em foco consubstancia uma ação totalmente inovadora, tendo sido concebida sem amparo em qualquer medida similar que tenha sido experimentada anteriormente pelos demais entes da Federação, razão pela qual praticamente inexistente literatura que aborde o tema.

Examinadas a fundo as suas proposições, ver-se-á que a política em comento representa uma intervenção direta do Estado no “mercado” que envolve a negociação de créditos de ICMS, no qual figuravam como cedentes e cessionários, até então, apenas os contribuintes do

imposto estabelecidos em território cearense.

Trata-se de uma política *sui generis*, na medida em que gira em torno do dispêndio de vultosos recursos públicos para a aquisição de bens que, a rigor, não possuem utilidade prática para o Estado, mas tão somente para aquelas pessoas às quais as regras da não cumulatividade são direcionadas.

Em outras palavras, o saldo credor acumulado pelas empresas exportadoras passou a representar objeto de especial atenção para os gestores da política fiscal, não obstante o fato de aqueles bens serem imprestáveis ao emprego em qualquer atividade estatal específica e concreta que possa vir a ser prestada em prol da coletividade.

Isso porque os créditos do imposto acumulados pelos contribuintes possuem natureza financeira (MELO, 2009, p. 280), e consubstanciam um mero artifício contábil, voltado exclusivamente à operacionalização da não-cumulatividade, vale dizer, os créditos de ICMS não existem como realidade patrimonial autônoma, estando necessariamente associados à escrituração contábil do contribuinte.

Sob essa perspectiva, a política fiscal representa um dispêndio de recursos planejado com o escopo de minorar os impactos negativos sobre as finanças públicas do Estado, decorrentes da desoneração constitucional das operações de exportação.

Passa-se, então, à exposição dos resultados obtidos com os leilões realizados.

5.4 RESULTADOS DOS LEILÕES

Conforme a Tabela 1, durante o período que medeia entre julho de 2008 (mês subsequente àquele em que fora publicada a lei que instituiu a possibilidade de ser licitada a aquisição dos créditos) e agosto de 2013, foram realizados, no total, quatro leilões de créditos, todos na modalidade pregão presencial, a despeito de haver previsão normativa no sentido de que o leilão poderá ser realizado na modalidade pregão eletrônico.

TABELA 1 – Datas e registros das licitações concluídas para aquisição de créditos de ICMS referentes às operações e prestações de exportação realizadas por contribuintes inscritos no Cadastro Geral da Fazenda do Estado do Ceará.

Nº da licitação	Modalidade	Data da realização	Nº SPU do processo
2009001	Pregão Presencial	27/08/2009	093614462
20100001	Pregão Presencial	23/03/2010	100015441
20100002	Pregão Presencial	07/06/2011	106599593
20120001	Pregão Presencial	11/07/2012	120676761

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: Secretaria do Planejamento e Gestão, do Governo do Estado do Ceará, 2013.

A Tabela 2 detalha, por licitação, o valor total estimado dos créditos, que corresponde ao somatório de todos os lotes licitados em cada leilão. Na mesma tabela são detalhados, ainda, os valores efetivamente contratados (sobre os quais incidirá o deságio) e a economia de receita advinda da realização dos certames para a aquisição dos créditos de ICMS.

TABELA 2 – Discriminação das despesas orçamentárias e da economia de receita decorrentes da realização das licitações para aquisição de créditos de ICMS.

Nº da licitação	Valor total estimado dos créditos (R\$)	Valor contratado (R\$)	Economia (R\$)	Deságio (%)
2009001	25.000.000,00	22.788.385,00	2.211.615,00	8,85
20100001	25.000.000,00	22.585.965,00	2.414.035,00	9,66
20100002	30.000.000,00	27.927.605,00	2.072.395,00	6,91
20120001	35.000.000,00	32.182.805,00	2.817.195,00	8,11
Total	115.000.000,00	105.484.760,00	9.515.240,00	

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

Como se vê, os dados relativos aos leilões realizados evidenciam que o valor total da economia para as finanças públicas do Estado do Ceará perfaz cifra superior a R\$ 9,5 milhões,

onde a margem média de deságio gira em torno de 8,38%, ou seja, supera em 2,38% o limite mínimo de 6% determinado pelo art. 55-B da Lei do ICMS.

Com efeito, tem-se que a política fiscal ora sob exame, ao evitar que os créditos sejam integralmente aproveitados por potenciais contribuintes interessados na sua aquisição, acaba por obstaculizar impactos negativos sobre a arrecadação do imposto.

Tal afirmação deflui da circunstância de que os créditos não poderão mais ser aproveitados para a compensação de quaisquer débitos do ICMS, deixando de existir nos registros contábeis dos contribuintes vencedores dos respectivos certames, a partir da emissão da nota fiscal de transferência para o Estado do Ceará.

Em outras palavras, o crédito fiscal, dada a sua natureza financeira (MELO, 2009, p. 280), deixa de existir como realidade contábil, perdendo toda a sua utilidade prática, sobretudo porque aquele ente federativo, tomador dos créditos, não se enquadra na figura de contribuinte, não possuindo sequer livros contábeis e fiscais que pudessem servir de instrumento de escrituração do objeto do certame, que lhe é totalmente imprestável para outros fins.

Neste ponto, uma questão específica é digna de nota. Considerando que a realização das licitações envolve despesas para a aquisição de bens *sui generis* pelo poder público, posto que, a rigor, não possuem utilidade prática para o Estado, mas, tão somente, para aquelas pessoas às quais as regras da não cumulatividade são direcionadas, as despesas orçamentárias decorrentes das contratações não possuem uma classificação programática específica catalogada dentre aquelas constantes da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, do Governo Federal, que uniformiza os procedimentos de execução orçamentária no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O curioso é que, não obstante tal fato, os editais relativos aos certames vêm determinando que as respectivas despesas recebam a classificação programática referente ao

Código nº 3.3.90.93.00, que é atribuível àquelas despesas orçamentárias referentes às indenizações e às restituições devidas por órgãos e entidades a qualquer título, bem como a outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos.

Portanto, registre-se que as despesas correntes oriundas dos processos licitatórios, e que envolvem a aquisição de coisas até bem pouco tempo insusceptíveis de apropriação pelo poder público estatal, do ponto de vista da contabilidade pública, são tratadas não como despesas relativas à aquisição de materiais, bens ou serviços, mas sim como uma espécie de indenização ou restituição devida pelo Estado, o que não deixa de ser uma impropriedade que causa estranheza.

5.5 A POLITICA DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS COMO INSTRUMENTO DE EXTRAFISCALIDADE

Enxergar a aquisição de créditos de ICMS apenas como uma forma de obstaculizar impactos negativos sobre a arrecadação do Estado é ter uma visão míope acerca da matéria.

É não se atentar para todas as potencialidades de que é dotada a política em questão, porquanto, indubitavelmente, ela funciona como um instrumento de extrafiscalidade, na medida em que atua de forma complementar à política de desoneração das exportações e à política industrial do país.

Daí porque, quanto a esse aspecto particular, a sua abordagem deve ser conduzida, fundamentalmente, de modo a que não se perca de vista a sua relação íntima com as proposições que emanam do segmento de análise da política fiscal que dá corpo ao arcabouço teórico da política tributária.

A plausibilidade do argumento de que a política de aquisição de créditos de ICMS funciona como um instrumento de extrafiscalidade resta evidenciada na circunstância de que a transferência do saldo credor acumulado por contribuintes exportadores acaba por neutralizar,

de forma efetiva, a carga tributária nas operações de exportação (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674).

Considerando que de nada adiantaria desonerar essas operações se as empresas não tivessem como aproveitar os créditos de ICMS acumulados nas suas contas gráficas, vê-se que o surgimento de outras formas alternativas para o aproveitamento dos créditos é de todo relevante para o segmento econômico exportador cearense.

As Tabelas 3, 4, 5 e 6 discriminam, por leilão, todos os setores econômicos que participaram das licitações realizadas pelo Estado do Ceará, bem como o valor total dos lotes arrematados, ou seja, o valor total dos créditos transferidos pelas empresas em decorrência dos certames.

As mesmas tabelas indicam, ainda, os valores pagos pelo Estado a cada segmento econômico, evidenciando a injeção de vultosos recursos na economia cearense, notadamente no caixa das indústrias exportadoras mais expressivas para a balança comercial cearense.

TABELA 3 – Pregão presencial nº 001/2009 – CEDE – Detalhamento da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.

CNAE Fiscal das empresas participantes	Valor total dos lotes arrematados (R\$)	Valor recebido (R\$)
1510600 - Curtimento e outras preparações de couro	17.350.000,00	15.805.335,00
1531901 - Fabricação de calçados de couro	6.100.000,00	5.686.100,00
1031700 - Fabricação de conservas de frutas	950.000,00	848.950,00
2031200 - Fabricação de resinas termoplásticas	600.000,00	448.000,00
Total	25.000.000,00	22.788.385,00

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

TABELA 4 – Pregão presencial nº 001/2010 – CEDE – Detalhamento da CNAE de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.

CNAE Fiscal das empresas participantes	Valor total dos lotes arrematados (R\$)	Valor recebido (R\$)
2759701 - Fabricação de aparelhos elétricos de uso pessoal, peças e acessórios	4.600.000,00	3.937.530,00
1031700 - Fabricação de conservas de frutas	1.750.000,00	1.470.000,00
119907 - Cultivo de melão	1.300.000,00	1.179.375,00
1531901 - Fabricação de calçados de couro	4.450.000,00	4.112.085,00
1510600 - Curtimento e outras preparações de couro	12.900.000,00	11.886.975,00
Total	25.000.000,00	22.585.965,00

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

TABELA 5 - Pregão presencial nº 002/2010 – CEDE - Detalhamento da CNAE das empresas participantes e discriminação do valor dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.

CNAE Fiscal das empresas participantes	Valor total dos lotes arrematados (R\$)	Valor recebido (R\$)
1510600 - Curtimento e outras preparações de couro	15.150.000,00	14.168.785,00
1531901 - Fabricação de calçados de couro	6.300.000,00	5.907.470,00
1031700 - Fabricação de conservas de frutas	2.400.000,00	2.132.790,00
133499 - Cultivo de frutas de lavoura permanente	2.850.000,00	2.670.165,00
1042200 - Fabricação de óleos vegetais refinados	750.000,00	682.500,00
3511501 - Geração de energia elétrica	2.050.000,00	1.915.895,00
810002 - Extração de granito e beneficiamento associado	500.000,00	450.000,00
Total	30.000.000,00	27.927.605,00

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

TABELA 6 – Pregão presencial nº 01/2012 – CEDE - Detalhamento da CNAE de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.

CNAE Fiscal das empresas participantes	Valor total dos lotes arrematados (R\$)	Valor recebido (R\$)
1510600 - Curtimento e outras preparações de couro	19.800.000,00	18.253.815,00
1531901 - Fabricação de calçados de couro	9.150.000,00	8.444.410,00
1031700 - Fabricação de conservas de frutas	1.750.000,00	1.575.500,00
133499 - Cultivo de frutas de lavoura permanente	1.600.000,00	1.452.675,00
1042200 - Fabricação de óleos vegetais refinados	450.000,00	408.500,00
3511501 - Geração de energia elétrica	1.450.000,00	1.329.270,00
810002 - Extração de granito e beneficiamento associado	630.000,00	564.390,00
119907 - Cultivo de melão	170.000,00	154.245,00
Total	35.000.000,00	32.182.805,00

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

Deflui-se dos dados constantes das Tabelas 3, 4, 5 e 6 que a política ora examinada, para além de representar uma economia aos cofres do Estado, traz grandes benefícios econômicos para as indústrias exportadoras, por desonerar efetivamente as exportações, evitando, desta forma, que o valor do imposto cobrado nas operações anteriores, diretamente relacionado com as aquisições dos insumos e das matérias-primas, seja repassado ao valor final do produto acabado, o que importaria numa elevação de seu preço e na diminuição da capacidade competitiva do produto nacional no mercado externo.

Se forem cotejados os dados constantes das Tabelas 3, 4, 5 e 6 com os dados da Tabela 7, constatar-se-á que os setores mais beneficiados com as licitações realizadas são justamente aqueles segmentos econômicos exportadores mais significativos para a economia cearense.

TABELA 7 – Exportações cearenses por setor de janeiro a junho de 2013 (valores em US\$ FOB).

Setores	2013	2012	Var. (%)
Calçados	145.040.240	165.913.119	12,6 ▼
Couros e Peles	91.178.449	103.003.270	11,5 ▼
Castanha de caju	57.051.616	94.741.831	39,8 ▼
Frutas	37.521.616	33.609.252	11,6 ▲
Ceras vegetais	29.162.291	42.228.812	30,9 ▼
Têxtil	28.678.157	31.614.467	9,3 ▼
Eletrônicos	26.370.475	3.622.954	627,9 ▲
Bebidas	24.676.663	24.660.378	0,1 ▲
Complementos alimentares	11.492.244	6.719.116	71,0▲
Embarcações	10.350.000	-	*
Demais setores	80.731.691	108.451.761	25,6 ▼
Total exportado CE	542.253.442	614.564.960	11,8 ▼

Obs.: (Var.) Variação de 2013 sobre 2012

(-) Não houve registro

(*) Não se aplica

Elaboração: FIEC/CIN

Fonte:Secex/MDIC

Registre-se, por oportuno, que, atualmente, as exportações cearenses vêm passando por um período de significativa crise, haja vista que no primeiro semestre de 2013 a balança comercial cearense apresentou um déficit de US\$ 1,2 bilhão, mais que o dobro do valor registrado em igual período de 2012 (Tabela 8).

Demais disso, de acordo com os dados constantes da Tabela 8, pela primeira vez nos últimos quatro anos o valor exportado apresentou queda, correspondente a 11,8%, acompanhando a tendência observada na região Nordeste, conforme a tabela 9.

TABELA 8 – Balança comercial cearense de janeiro a junho de 2013 (Valores em US\$ FOB).

Ano	Exportações	Var(%)	Importações	Var(%)	Saldo Comercial
2009	494.176.520	*	602.510.401	*	-108.333.881
2010	595.335.097	20,5	771.308.516	28,0	-175.973.419
2011	610.372.418	2,5	939.160.259	21,8	-328.787.841
2012	614.564.960	0,7	1.150.016.717	22,5	-535.451.757
2013	542.253.442	-11,8	1.742.434.282	51,5	-1.200.180.840

Obs.: (*) Não se aplica

Elaboração: FIEC/CIN

Fonte: Secex/MDIC

TABELA 9 – Exportações nordestinas por Estado de janeiro a junho de 2013 (Valores em US\$ FOB).

Estados	2013	2012	Var. (%)
Bahia	4.691.720.886	5.134.760.262	8,6 ▼
Maranhão	1.168.379.668	1.453.257.407	19,6 ▼
Alagoas	599.316.308	697.572.176	14,1 ▼
Ceará	542.253.442	614.564.960	11,8 ▼
Pernambuco	370.665.135	820.610.599	54,8 ▼
Rio Grande do Norte	107.601.307	121.624.549	11,5 ▼
Paraíba	105.063.635	124.762.040	15,8 ▼
Piauí	71.892.743	88.865.437	19,1 ▼
Sergipe	44.287.087	74.362.809	40,4 ▼
Total	7.701.180.211	9.130.380.239	15,7 ▼

Obs.: (Var.) Variação de 2013 sobre 2012

Elaboração: FIEC/CIN

Fonte: Secex/MDIC

Há que se ter em mente que a aquisição de créditos pelo Estado, por consubstanciar medida alternativa à transferência de que trata o art. 55 da Lei do ICMS, possibilita o aproveitamento do saldo credor acumulado inclusive em momentos nos quais o mercado de

créditos possa não estar dando retorno financeiro para a empresa interessada na cessão, seja pelo alto valor do deságio utilizado nas negociações dos créditos com terceiros, seja pela escassez mesmo das transações, que pode ser ocasionada por motivos econômicos de toda ordem, tais como uma recessão financeira ou a diminuição da renda do setor privado.

Acresça-se a isso o fato de que os condicionamentos previstos no art. 69 do RICMS, discutidos no capítulo anterior, que somente permitem a escrituração do crédito transferido a partir do mês subsequente àquele em que a transferência for efetivada e que limitam a sua apropriação integral num só período de apuração do imposto (está limitada a 20% do valor total do ICMS a ser recolhido mensalmente pelo contribuinte cessionário), de certa forma, acabam por desestimular o mercado de créditos, na medida em que dão margem à corrosão do saldo credor pela inflação, uma vez que os seus valores não podem ser corrigidos monetariamente, em decorrência do comando disposto no art. 60, § 10, do diploma legal anteriormente referenciado.

Diante de todos esses fatores, e considerando que os instrumentos de política fiscal podem claramente servir de apoio ao segmento privado (LEITE, 1994, p. 167), é recomendável que o Estado, a partir de um adequado juízo de conveniência e oportunidade, manipule eficientemente esse importante mecanismo naquelas situações em que o segmento econômico exportador venha a enfrentar períodos de crise, hipótese em que o governo estará buscando, além da contenção de determinados efeitos adversos ao erário público, outro objetivo relevante, qual seja, a estabilização da economia, uma das metas de um Estado ideal onde prevaleçam padrões eficientes de planejamento fiscal (MUSGRAVE, 1973, p. 25).

Isso porque a transferência de créditos, seja como for, tem o condão de neutralizar, efetivamente, o ICMS incidente sobre as operações relativas às aquisições de insumos e de matérias-primas utilizadas pelas indústrias na fabricação de seus produtos (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674), permitindo uma diminuição dos preços das mercadorias exportadas,

que deixarão de sofrer, pelo menos em parte, a influência dos custos relativos à oneração decorrente do imposto pago nas cadeias anteriores, aumentando a competitividade do produto fabricado nacionalmente (CASTRO, 2001, p. 146).

A relevância dessa constatação toma vulto diante das considerações de Grau (2007, p. 226), para quem

Afirmar a soberania econômica nacional como instrumento para a realização do fim de assegurar a todos existência digna e como objetivo particular a ser alcançado é definir programas de políticas públicas voltadas – repito – não ao isolamento econômico, mas a viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional.

Se, por um lado, sabe-se que o fomento à competitividade das empresas nacionais frente ao mercado externo é fundamental para a construção de um projeto de desenvolvimento econômico e social sustentável de um país, de outro, não se olvida que a globalização crescente de mercados e indústrias provocou uma metamorfose radical das condições competitivas em que as empresas operam. Nesse contexto, o que se observa é que o planejamento de determinadas políticas públicas de apoio à exportação vêm sendo concebido de modo a favorecer o desempenho das firmas atuantes nesse segmento, traduzindo um esforço por parte dos governos no sentido de identificar e combater os fatores críticos que impactam direta ou indiretamente sobre essas operações (SCHMIDT; SILVA, 2012, p. 7).

As políticas públicas voltadas para o desenvolvimento industrial utilizam vários instrumentos de ação básicos, dentre os quais se destacam as medidas fiscais (KON, 1999, p. 180). Quase todos os países do mundo possuem uma política industrial específica, seja ela centralizada ou liberal, haja vista tratar-se de um reconhecido meio para a promoção do crescimento econômico, cujas ações respectivas adaptam-se constantemente às modificações internacionais referentes à competitividade empresarial (PASSOS, 1990, p. 9), possibilitando,

destarte, a abertura de novas fronteiras, bem como a expansão e a consolidação daqueles mercados internacionais que foram conquistados.

Enfim, se um dos maiores desafios da política econômica é a manutenção do equilíbrio em transações externas com exportações e importações (ROSSETTI, 1997, p. 826), e se compete aos governos garantir um ambiente macroeconômico favorável ao regular funcionamento dos mercados (SCHMIDT; SILVA, 2012, p.11), tem-se que a eliminação de fatores fiscais que não favorecem a neutralidade tributária e que desencorajam o desenvolvimento econômico é uma medida que se impõe.

Diante de tudo isso, admite-se que a política de aquisição dos créditos de ICMS, de forma louvável, trouxe alguns benefícios econômico-fiscais para as indústrias exportadoras cearenses, além, é claro, de ter proporcionado uma economia de significativo volume de recursos públicos para o Estado do Ceará.

5.6 LEILÃO DE CRÉDITOS: OPÇÃO ALTERNATIVA OU EXCLUSIVA ?

Até agora, o que se percebe é que a política de aquisição de créditos de ICMS trouxe grandes benefícios tanto para as finanças públicas estatais como para o segmento industrial exportador cearense. Contudo, outras considerações acerca da política em comento merecem ser apresentadas neste estudo.

Em matéria veiculada no jornal Diário do Nordeste (ESTADO..., 2009), cujo teor trata da realização do 1º certame para aquisição de créditos, o Governador do Estado declarou verbalmente para a reportagem que as licitações seriam “[...] a modalidade definitiva usada para compensar os créditos do ICMS”, exprimindo claramente a ideia de que a arrematação de lotes nas licitações a serem realizadas pelo Estado passaria a ser a única maneira de se garantir o aproveitamento dos saldos credores acumulados pelos contribuintes exportadores.

É interessante notar que os dados constantes da Tabela 10 apontam justamente para isso, na medida em que denotam o fato de que, ao longo dos últimos anos, as homologações

das transferências de créditos entre contribuintes vêm diminuindo ano após ano, e no período de 2012 foram completamente estagnadas, não obstante o fato de ter sido protocolizada uma quantidade significativa de processos contendo pedidos de homologação de transferências.

TABELA 10 – Dados relativos aos processos envolvendo transferências de créditos de ICMS entre contribuintes cearenses.

Ano	Processos protocolizados e analisados pela CESUT	Transferências de créditos homologadas
2008	91	82
2009 *	61	11
2010	69	5
2011	63	8
2012	29	0
Total	313	106

Obs.: (*) Ano em que ocorreu a primeira licitação para aquisição de créditos pelo Estado.

Elaboração: próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

Esse fato é de todo relevante para este estudo, por evidenciar a circunstância de que a política de aquisição de créditos de ICMS vem sendo imposta unilateralmente pelo Estado do Ceará, deixando de ser uma alternativa à regular transferência de créditos entre contribuintes para se tornar a única opção para aquelas empresas exportadoras interessadas em aproveitar de alguma forma o seu saldo credor acumulado.

E as implicações que daí se segue são bastante óbvias: as empresas que não puderam participar do leilão, ou mesmo aquelas que tenham participado, mas que não tenham arrematado quaisquer dos lotes do certame se veem impedidas de transferir os seus saldos credores acumulados para outros contribuintes, passando a ter de suportar o ônus decorrente do imposto incidente sobre as operações anteriores diretamente relacionado com a aquisição dos insumos e das matérias-primas empregados na composição final do produto exportado.

Alternativamente, poderão repassar os custos decorrentes do não aproveitamento dos créditos ao preço das mercadorias exportadas, perdendo, desta forma, a competitividade no

mercado internacional, na medida em que passarão a exportar, além dos seus produtos, os impostos deles originados.

Atente-se, ainda, para o relevante fato de que a administração tributária, de 2009 até setembro de 2013, somente promoveu a realização de quatro licitações para aquisição de créditos. Em consequência, é indubitável que as empresas que possuem saldo credor acumulado passível de transferência, mas que estão impossibilitadas de efetuarla em decorrência da omissão do Estado, estão sendo prejudicadas pela inflação, que corrói o valor dos créditos, os quais não podem ser corrigidos, ante a existência de norma expressa proibitiva nesse sentido (art. 60, § 10, do RICMS)

Com isso, tem-se que o Estado, ao promover a realização dos certames, ganha duplamente: pelo deságio e pela inflação, que corrói o valor do saldo credor dos contribuintes no decorrer do tempo.

Ora, se o estabelecimento de uma conduta omissiva por parte do ente estatal, no que diz respeito a não homologação das transferências de créditos entre contribuintes, passa a ser uma diretriz concebida conjuntamente e de forma inter-relacionada com a política fiscal de aquisição dos créditos, pode-se dizer que, em última análise, essa decisão estatal compõe a própria política materializada através da publicação da Lei cearense nº 14.143, de 2008, muito embora represente medida que não fora positivada através dessa norma específica.

Referida afirmação encontra respaldo na circunstância de que as políticas públicas são compostas por um conjunto de decisões diretivas, inter-relacionadas entre si, tomadas por um ator ou grupo de atores políticos, e que dizem respeito à seleção de meios para alcançar determinados objetivos (JENKINS, 1978 *apud* HOWLETT; RAMESH; PERL, 2013, p. 8)

De qualquer maneira, o importante a se destacar é que essa postura por parte do Estado representa uma verdadeira negação ao princípio da não-cumulatividade, que busca, fundamentalmente, viabilizar a completa desoneração das exportações (FERRAZ JR., 1989,

p. 14-24) e conferir neutralidade ao ICMS, que não deve ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, norteadoras dos mercados (DERZI, 2004, p. 343).

Rolim (2009, p. 258) destaca a integração existente entre a neutralidade tributária e os princípios e objetivos da política fiscal do país:

A neutralidade fiscal, que é uma das finalidades principais da não-cumulatividade, visa inclusive impedir que impostos sobre o consumo introduzam distorções nos elementos da concorrência [...] Não há como negar que a tributação pode afetar as decisões econômicas dos consumidores, uma vez que pode interferir no custo da produção e na formação dos preços. Por essa razão, a tributação sobre o consumo deveria se estruturar da forma mais neutra possível, sendo injustificável qualquer restrição a créditos de operações anteriores que afete substancialmente a neutralidade do imposto.

Carrazza (2009, p. 402) também afirma que nada pode perturbar a fruição do direito ao crédito, que é pleno, e quaisquer restrições ao princípio da não-cumulatividade só podem advir da Constituição Federal.

No mesmo sentido, são as considerações de Melo (2009, p. 320), para quem o aproveitamento dos saldos de créditos relativos às exportações não deve ser condicionado, como muitas vezes ocorre. De acordo com o autor (MELO p. 320-321), o objetivo constitucional de desonerar as exportações do ICMS só poderá ser alcançado se o contribuinte (exportador) puder utilizar livremente os saldos acumulados de créditos, e o poder público não poderia cercear o direito à transferência por meios indiretos (ou oblíquos), como ocorre no caso de simplesmente omitir-se quanto às solicitações de transferências.

Chiavassa; Simone (2007, p. 683) também comungam do mesmo raciocínio, senão vejamos:

De nada adianta o Estado desonerar a carga tributária do ICMS nas exportações, para que as mercadorias sejam postas em condições iguais de competitividade no mercado internacional, se os Estados Federados vez por outra tentam impedir a transferência do crédito acumulado, tornando assim ineficaz a disposição constitucional. [...] qualquer restrição à transferência, à compensação ou à recuperação integral dos créditos acumulados, inclusive a própria omissão quanto à expedição do referido “documento que reconheça o crédito”, configura ofensa à

Constituição e à Lei Complementar e, além disso, converte as eventuais exigências adicionais do Estado em mero pretexto para a negativa do exercício desse direito.

Como se vê, a postura omissiva do Estado contribui somente para tornar o sistema tributário ainda mais injusto e ineficiente, contrariando os mandamentos de uma adequada política tributária, que elenca dentre os seus objetivos principais justamente o combate àquele estado de coisas (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 428).

Ademais, o Fisco, ao adotar decisões políticas dessa natureza, favorece o estabelecimento permanente de uma relação conflituosa com o contribuinte, que é tão castigado pela deficiência do planejamento das políticas tributárias (PONTES, 2004, p. 138), cujas decisões não raro perdem completamente a sintonia com os primados da justiça fiscal.

5.7 RESTRIÇÕES À LIVRE PARTICIPAÇÃO NOS CERTAMES

A análise das licitações realizadas pelo Estado faz denotar que alguns fatores funcionaram como verdadeiros obstáculos à participação ampla dos contribuintes nos certames concluídos. De início, registre-se que os créditos objeto dos leilões são divididos em lotes de diferentes valores, os quais são submetidos à arrematação por parte dos contribuintes interessados. Ocorre que esses lotes costumam incorporar valores muito elevados, o que acaba por impossibilitar a participação nas licitações daquelas empresas que não acumulam grandes saldos credores de ICMS, situação esta que normalmente ocorre com aquelas pequenas empresas exportadoras. Os dados constantes da Tabela 11 discriminam os valores e o quantitativo total dos lotes ofertados em cada leilão realizado.

TABELA 11 – Demonstrativo dos valores e da quantidade de lotes arrematados em cada leilão realizado para a aquisição de créditos de ICMS.

Valor do lote (R\$)	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 001/2009	Quantidade de lotes –Leilão CEDE n.º 001/2010	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 002/2010	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 001/2012
5.000.000,00	1	-	-	1
3.000.000,00	2	-	-	1
2.000.000,00	3	1	1	2
1.000.000,00	4	3	5	3
500.000,00	5	10	16	10
250.000,00	-	20	20	20
150.000,00	-	20	20	20
100.000,00	8	35	35	35
50.000,00	14	70	70	69
30.000,00	-	-	-	1
20.000,00	-	-	-	1
Total de lotes	37	159	167	163

Elaboração: Próprio autor.

Fonte: Secretaria do Planejamento e Gestão, do Governo do Estado do Ceará, 2013.

Extraí-se dos dados da Tabela 11 que somente a partir do último leilão realizado é que a Administração Tributária, percebendo o problema em questão, resolveu preocupar-se com uma divisão de lotes que pudesse dar condições de participação nos certames àquelas empresas que apresentam um diminuto saldo credor acumulado, posto que houve a criação de lotes cujos valores variam entre R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

Contudo, de certa forma, trata-se de uma medida bastante tímida, diante dos valores e dos quantitativos dos demais lotes ofertados, e tendo em vista que as grandes empresas interessadas nesses mesmos lotes possuem capacidade econômica para oferecer propostas de deságio bastante elevadas, o que acaba por dificultar ainda mais a arrematação do objeto do

certame por aquelas empresas economicamente menos expressivas.

Esse fato se torna ainda mais grave diante da circunstância de que, tal como visto no tópico anterior, as transferências de créditos entre contribuintes não vêm sendo sequer homologadas pelo Estado. Com isso, tem-se que os pequenos contribuintes exportadores possuem poucas opções que viabilizem a transferência de seus saldos credores acumulados, estando circunscritas à participação nos leilões a serem realizados futuramente, e desde que apresentem saldo credor suficiente para que possam concorrer na disputa pela arrematação dos lotes de menor valor porventura licitados.

Mas outra limitação observada é digna de algumas considerações: a análise dos editais concernentes aos certames realizados evidencia o fato de que a comprovação da regularidade fiscal dos contribuintes participantes fez-se presente em todas as licitações, vale dizer, para poder participar dos leilões os interessados não poderiam ser detentores de débitos inscritos na dívida ativa do Estado.

Trata-se de uma limitação que não é razoável, dada a natureza e as peculiaridades da política concebida pelo governo. Isso porque, o mais lógico seria permitir a participação do contribuinte inadimplente no certame, porém, com a determinação de que o valor a ser por ele recebido em decorrência da eventual arrematação de algum lote seja utilizado previamente na compensação de seus débitos inscritos na dívida ativa.

O raciocínio exposto está apoiado na circunstância de que procedimento semelhante é realizado antes da emissão do parecer homologatório das transferências ordinárias de créditos entre contribuintes, diante do fato de o art. 70 do RICMS vedar expressamente a transferência ou o recebimento de créditos por contribuintes inadimplentes para com o Fisco, salvo quando destinar-se à quitação de débitos inadimplidos.

Nessas situações, o que ocorre, na prática, é que a transferência é precedida de uma análise do valor total dos créditos tributários inscritos na dívida ativa do Estado, para que

parte do saldo credor a ser transferido ou recebido venha a ser utilizada para o pagamento integral dos débitos de responsabilidade do cedente ou do cessionário, ressalvados aqueles relativos a créditos tributários que estejam com a sua exigibilidade suspensa, na forma do art. 151 do CTN.

Daí porque seria mais razoável admitir-se a participação no leilão de contribuintes detentores de débitos inscritos na dívida ativa, a fim de tornar viável eventual compensação de valores a serem recebidos em decorrência da arrematação de lotes com créditos tributários pendentes de pagamento, medida esta que é boa tanto para o contribuinte, que regulariza sua situação fiscal, como para o Estado, que assegura o pagamento do crédito tributária inadimplido, ao mesmo tempo em que evita o desembolso financeiro de recursos que seriam utilizados para o pagamento em dinheiro dos valores referentes à arrematação do lote respectivo.

Trata-se, portanto, de uma falha de planejamento da política fiscal estudada, que evidencia a necessidade de serem promovidos ajustes direcionados a viabilizar a compensação sugerida, o que se coaduna com uma diretriz que encontra respaldo na própria legislação tributária cearense.

6 CONCLUSÃO

Diante de tudo o que fora exposto neste trabalho, não se olvida que a política fiscal de aquisição, pelo próprio Estado do Ceará, dos saldos credores de ICMS acumulados em decorrência de operações e prestações para o exterior, para além de representar uma intervenção direta do Estado num mercado onde figuravam como cedentes e cessionários, até então, apenas os contribuintes do imposto estabelecidos em território cearense, trouxe resultados positivos para as finanças públicas estatais, representando uma ação inovadora, que contribui para minorar os impactos advindos da desoneração constitucional das exportações.

As licitações realizadas, por terem viabilizado a absorção do deságio que poderia ser assegurado pelas eventuais empresas interessadas em adquirir os créditos, acabaram por evitar a queda de arrecadação decorrente do seu aproveitamento integral na quitação dos débitos do imposto apurados pelos pretensos tomadores do saldo credor disponível para transferência mediante negociação.

Demais disso, tem-se que a política em comento, além de neutralizar efetivamente a carga tributária nas operações de exportação, melhorando a competitividade do preço do produto exportado, tem o condão de produzir efeitos extrafiscais, na medida em que promove a injeção direta de vultosos recursos na economia cearense, notadamente no caixa das indústrias exportadoras mais expressivas para a balança comercial do Estado do Ceará.

É, portanto, medida que atua de forma complementar à política de desoneração das exportações e à política industrial do país, o que é bastante recomendável, na medida em que se admite que os instrumentos de política fiscal sejam utilizados para servir de apoio ao segmento privado, desde que concebidos mediante a observância de critérios onde prevaleçam padrões eficientes de planejamento, de modo a criar um ambiente macroeconômico favorável ao regular funcionamento dos mercados.

Sem embargo, restou evidenciado que a via eleita para a consecução dos interesses estatais não fora a mais adequada, considerando que as licitações realizadas na modalidade de leilão, ainda que absurdamente confundidas pela legislação com outra modalidade completamente distinta, qual seja, o pregão, acaba por levar o intérprete da norma a uma árdua busca pela compreensão dos reais objetivos do legislador ao mesclar os diferentes institutos.

A tentativa de oferecer uma alternativa à negociação dos créditos fiscais acumulados entre contribuintes não justifica o desrespeito às regras positivadas no ordenamento jurídico pátrio, sob pena de subversão de institutos e conceitos dotados de significação própria, que não se prestaram a legitimar as pretensões estatais, da forma em que idealizadas.

Outro aspecto a ser considerado com relação à política fiscal examinada diz respeito à imposição unilateral pelo Estado dos certames aos contribuintes interessados em transferir seus créditos, porquanto os dados coletados durante a pesquisa sugerem que a partir da realização dos leilões houve um verdadeiro cerceamento do direito à transferência ordinária de créditos entre contribuintes, o que torna evidente a circunstância de que a participação nos certames representa a única opção dos contribuintes interessados em transferir os saldos credores acumulados, em detrimento das demais opções previstas na própria legislação tributária.

Disso resulta que as empresas que não puderam participar dos leilões, ou mesmo aquelas que tenham participado, mas que não tenham arrematado quaisquer dos lotes do certame, por estarem sendo impedidas de transferir os seus saldos credores acumulados para outros contribuintes, passaram a ter de suportar o ônus decorrente do imposto incidente sobre as operações anteriores, ou, de forma alternativa, repassaram os custos decorrentes do não aproveitamento dos créditos ao preço das mercadorias exportadas, perdendo, desta forma, competitividade no mercado internacional.

Demais disso, a análise das licitações realizadas pelo Estado fez denotar que alguns fatores funcionaram como verdadeiros obstáculos à participação ampla dos contribuintes nos certames concluídos.

Destaca-se, em primeiro lugar, a escassez de lotes com valores de pequena monta, que inclusive resulta na criação de um ambiente de disputa onde se atribui vantagem competitiva para as grandes empresas, em detrimento daquelas economicamente menos expressivas, que não conseguem ofertar propostas de deságio tão elevadas quanto aquelas apresentadas pelas empresas com poder econômico mais elevado.

Esse fato se torna ainda mais grave diante da omissão do Estado em autorizar as transferências ordinárias de créditos entre contribuintes, já que as pequenas empresas exportadoras passam a contar com poucas opções que viabilizem a transferência de seus saldos credores acumulados, estando circunscritas à participação nos leilões a serem realizados futuramente, e desde que apresentem saldo credor suficiente para que possam concorrer na disputa pela arrematação dos lotes de menor valor porventura licitados.

Em segundo lugar, aponta-se como sendo outra restrição à participação nos certames o condicionamento relativo à necessidade de o contribuinte comprovar a inexistência de débitos inscritos na dívida ativa do Estado para poder participar da licitação, posto que o mais recomendável seria admitir a participação desses contribuintes inadimplentes, a fim de tornar viável eventual compensação de valores a serem recebidos em decorrência da arrematação de lotes com créditos tributários pendentes de pagamento, medida esta que seria boa tanto para o contribuinte como para o Estado, e que se coaduna com diretriz que encontra respaldo na legislação tributária cearense.

Sopesados os benefícios e as desvantagens decorrentes da política fiscal analisada, conclui-se que algumas falhas graves relacionadas com o seu planejamento e a sua implementação contribuem sobremodo para macular alguns dos efeitos positivos que dela são

irradiados, muito embora não se negue que os objetivos colimados para a sua formulação tenham sido concebidos com base em ideias que estão pautadas pela louvável preocupação com uma política fiscal que possa corrigir eficientemente problemas decorrentes de desequilíbrios que afetam as finanças públicas do Estado do Ceará.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Gustavo Augusto Nunes de. **O impacto da desoneração do ICMS nas exportações sobre a arrecadação no Ceará**. 2009. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuaria, Contabilidade e Secretariado, Fortaleza, 2009.

ALEXADRE, Ricardo. **Direito tributário**. 2. ed. Atual. e ampl. São Paulo: Método, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMARO, Luciano. Planejamento Tributário e Evasão. In. ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

ANDERSON, Perry. Balanço do Neoliberalismo. in. SADER, Emir; GENTILI, Pablo. (orgs.). **Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático**. 8. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEHRMAN, Jack N. **Política industrial: a reestruturação internacional e as multinacionais**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Record, 1984.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial e abordagem de temas de gestão tributária**. São Paulo: FISCOsoft, 2012.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no

Estado de Direito: violação ao substantive due process of law (princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. In. ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 197, p. 27-39, fev. 2012.

BRAGA, M. Bobik; VASCONCELLOS, M. A. S. de; TONETO JR, R. Macroeconomia básica: determinação da renda nacional. In LOPES, L. Martins; VASCONCELLOS, M. A. S. de. (orgs.). **Manual de macroeconomia**: nível básico e nível intermediário. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Da crise fiscal à redução da dívida**. Rio de Janeiro: 1990.
Disponível em:
<<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1988/97adacrisefiscalareducaodadivida.pdf>>
Acesso em: 20 abr. 2008.

BYRNS, Ralph T.; STONE JR., Gerald W. **Macroeconomia**. Tradução de Celina Martins Ramalho Laranjeira. São Paulo: Makron Books, 1995.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Tradução de Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

_____. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiro, 2009.

CARVALHO, A. Gilson Aragão. Não-cumulatividade. In. MACHADO, Hugo de B. (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

CARVALHO, Nathalie de Paula. **Uma análise econômica dos direitos fundamentais dos contribuintes**. Fortaleza: Premium, 2010.

CARVALHO, Regina Lúcia Pires de. **Exportação e os incentivos fiscais e financeiros para o setor calçadista do Estado do Ceará**. 2003. Dissertação (Mestrado em Negócios Internacionais) – Universidade de Fortaleza, Centro de Ciências Administrativas, Fortaleza, 2003.

CASSONE, Vittorio. ICMS: materialidade e características constitucionais. In. MARTINS, I. G. da Silva. (coord.). **Curso de direito tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTRO, José Augusto de. **Exportação: aspectos práticos e operacionais**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CHESNAIS, François. **A luta de classes na Europa e as raízes da crise econômica mundial**, jul. 2012. Tradução de Katarina Peixoto. Disponível em: <http://www.cartamaior.com.br/templates/materiaMostrar.cfm?materia_id=20596>. Acesso em: 18 mar. 2013.

CHIAVASSA, Tércio; SIMONE, Diego C. Rivas de. O aproveitamento do ICMS acumulado na exportação. In. TORRES, Heleno T. (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. vol. 4. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CHIESA, Clécio. **ICMS: sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

CISNE, José Joaquim Neto. **Administração Tributária e democracia participativa: proposta de cidadania fiscal**. Sobral: Ed. UVA, 2002.

CURSI, Marcel Souza de. **Teoria de administração tributária: ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias**. 1. ed. Mato Grosso: Edição do Autor, 2011.

COSTA, Nelson Nery. **Ciência Política**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

CRUZ, Aníbal Pinto Santa. El Estado como ente económico. in. ASSAEL, Héctor. (org.). **Ensayos de política fiscal**. México: Fondo de Cultura Económica, 1973.

DERZI, M. A. Machado. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional nº 42/03. In. ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

DIAS, M. A. de Souza. A não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro: dos primórdios aos tempos atuais. In. SILVA, Ives G. da Silva; ELALI, André. (coords.). **Elementos atuais de direito tributário**. Curitiba: Juruá, 2005.

DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. **Políticas públicas: princípios, propósitos e processos**. São Paulo: Atlas, 2012.

ECKSTEIN, Otto. **Economia financeira: introdução à política fiscal**. Tradução de Luciano Miral. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1971.

ESTADO realiza 1º leilão de créditos de ICMS. **Diário do Nordeste**, Fortaleza, 28 ago. 2009. Disponível em: < <http://diariodonordeste.globo.com/m/materia.asp?codigo=665888>> . Acesso em: 8 ago. 2013.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FARIAS NETO, Pedro Sabino de. **Ciência Política: enfoque integral avançado**. São Paulo: Atlas, 2011.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO CEARÁ. **Ceará em COMEX:** junho de 2013. Disponível em: <http://www.sfiec.org.br/cin/principal/estatisticas/documents/ultima_edicao.pdf>. Acesso em: ago. 2013.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, ano 13, v. 48, p. 14-24, abr./jul. 1989.

FERRAZ, J. Carlos; PAULA, G. M. de; KUPFER, David. Política industrial. In. KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. (orgs.). **Economia industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

FILELLINI, Alfredo. **Economia do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1989.

FREY, Bruno S. **Política econômica democrática**. Tradução de Adail U. Sobral. São Paulo: Vértice - Editora Revista dos Tribunais, 1987.

FRISCHTAK, Cláudio R. As bases da política industrial: aspectos estruturais e setoriais. In. MATHIEU, Hans. (org.). **A nova política industrial: o Brasil no novo paradigma**. São Paulo: Marco Zero, 1996.

FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. Tradução de Esther E. H., Cecília C. Bartalotti. São Paulo: Saraiva, 1999.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, A. Pitten. Não-cumulatividade. In. MACHADO, Hugo de B. (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

GARCIA, M. Enriquez. O setor público. in. PINHO, D. Benevides; VASCONCELLOS, M. A. Sandoval de. (orgs.). **Manual de economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

GOMES, Carlos R. de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1987.

GOUVEA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo

Horizonte: Del Rey, 2006.

GREMAUD, A. Patrick; BRAGA, M. Bobik; TONETO JR., Rudinei. Macroeconomia básica: escolha intertemporal e crescimento econômico. In LOPES, L. Martins;

GRUPO DE TRABALHO EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA – **Programa Nacional de Educação Tributária**. 7ª Versão. Brasília: ESAF, 1999.

HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. In. HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco. (orgs.). **Políticas públicas e desenvolvimento**: bases epistemológicas e modelos de análise. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010.

HELLER, Jack; KAUFFMAN, Kenneth. **Incentivos fiscais à indústria em países subdesenvolvidos**. Tradução de Zeno Santiago. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972.

GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, Ana. **Finanças Públicas**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GODOI, M Seabra de. Não-cumulatividade. In. MACHADO, Hugo de B. (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

HISSA, Carolina Soares. O princípio do planejamento como mecanismo de controle de arrecadação. In. MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. *et al.* (orgs.) **A teoria constitucional tributária em evidência**. Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M; PERL, Anthony. **Política pública**: seus ciclos e subsistemas: uma abordagem integral. Tradução de Francisco G. Heidemann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

HUGON, Paul. **História das doutrinas econômicas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga Tributária. Brasileira 2012.** Disponível em:

<<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>>.

Acesso em: 10 julho 2013.

KHAIR, Amir, Antonio. A questão fiscal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. in. PINTO, M. P. Alves; BIASOTO JR., Geraldo. (orgs.). **Política fiscal e desenvolvimento no Brasil.** São Paulo: Editora da Unicamp, 2006.

KON, Anita. **Economia industrial.** São Paulo: Nobel, 1999.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Introdução à economia.** Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LAGEMANN, Eugenio. Economia do Setor Público. In SOUZA, Nali de Jesus de. (coord.). **Introdução à Economia.** São Paulo: Atlas, 1996.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. **Revista Planejamento e Políticas Públicas.** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). n.39., p.39-65, jul./dez. 2012.

LEITE, José Alfredo Américo. **Macroeconomia:** teoria, modelos e instrumentos de política econômica. São Paulo: Atlas, 1994.

LEVY, David T. *et al.* Smoking-related deaths averted due to three years of policy progress. **Bulletin of the World Health Organization**, v. 91, n. 7, p. 509-518, jul. 2013. Disponível em: <<http://www.who.int/bulletin/volumes/91/7/12-113878.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2013.

LUCHIEZI JR, Álvaro; MARIA, E. de Jesus. (orgs.). **Tributação:** em busca da justiça fiscal. Brasília: Sindifisco Nacional, 2010.

LONGO, Carlos Alberto; TROSTER, Roberto Luis. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1993.

LOPTREATO, Francisco Luiz. **O papel da política fiscal**: um exame da visão convencional. Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 119, fev. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. ver. atual e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

_____. A não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In. MACHADO, Hugo de B. (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

_____; MACHADO, S. de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO SEGUNDO, H. de B.; MACHADO, R. C. Ramos. O razoável e o proporcional em matéria tributária. In. ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

MAIOR, José Souto. **Iniciação ao Direito Financeiro**. Recife: Imprensa Universitária, 1966.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**: princípios de micro e macroeconomia. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

MARTINS, Cláudio. **Introdução ao estudo das finanças públicas**. Fortaleza: Imprensa universitária do Ceará, 1969.

MARQUES, Leonardo Nunes. O princípio da não-cumulatividade. In. MACHADO, Hugo de B. (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

MARTINS, Cláudio. **Compêndio de finanças públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da S.; A abertura de espaços comunitários, carga tributária, capacidade contributiva e efeito-confisco. In. ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da S. Teoria da imposição tributária. In. MARTINS, I. G. da Silva. (coord.). **Curso de direito tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTONE, Celso Luiz. Macroeconomia intermediária. In LOPES, L. Martins; VASCONCELLOS, M. A. S. de. (orgs.). **Manual de macroeconomia**: nível básico e nível intermediário. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARX, Karl. **O Capital**. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 1982.

MCCONNELL, Campbell R. **Curso básico de economia**. Tradução de Jesus Ruiz de Cenzano y Losa. Madrid: Aguilar, 1968.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MENEZES, Paulo Lucena de. ICMS: sujeição passiva. In. MARTINS, I. G. da Silva. (coord.). **Curso de direito tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MOCHÓN, Francisco. **Princípios de Economia**. Tradução de Thelma Guimarães. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da teoria governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. 1. vol. São Paulo: Atlas, 1973.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In. GRECO, M. Aurélio; GODOI, M. Seabra de. (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo:

Dialética, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Princípios fundamentais da legislação tributária**. Bahia: Imprensa Universitária da FESPI, 1983.

KEYNES, John Maynard. **A teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

OLIVEIRA, José M. Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA JÚNIOR, R. Frutuoso de. **A análise econômica do direito e o uso da curva de Laffer na efetivação do direito fundamental à vedação do confisco tributário**. 1. ed. Paraná: CRV, 2012.

PASSOS, Carlos de Faro. (org.). **Conferência internacional de política industrial e desenvolvimento econômico**. São Paulo: PLANEF – Consultores Associados S/C Ltda., 1990.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados?** Brasília: ESAF, 2006. 73 p. Monografia premiada em 1º lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF). Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIPremio/financas/1tefpXIPTN/1premio_tefp.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2013.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1990.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. Sistema tributário, carga tributária e capacidade contributiva. In. ROCHA, V. de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais do direito**

tributário. 8. vol. São Paulo: Dialética, 2004.

QUEIROZ, Cid Heraclito. Um novo enfoque para o sistema tributário brasileiro. In. MORHY, Lauro *et al.* (orgs.). **Reforma tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

RIBEIRO NETO, José. **Direito tributário e legislação tributária do Estado do Ceará**: comentários, doutrina e jurisprudência. 5. ed. Fortaleza: Tipogresso, 2012.

ROLIM, João Dácio. Não-cumulatividade tributária (valor agregado?). In. MACHADO, Hugo de B. (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2009.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Flávia de Holanda. **O efeito das políticas públicas brasileiras de apoio à exportação**: implicações para o desempenho exportador das firmas em uma abordagem longitudinal. 2012. Tese (Doutorado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Administração, Rio de Janeiro, 2012.

_____; SILVA, Jorge F. da. **Apoio à exportação**: evidências empíricas e desafios para futuras pesquisas. Rio de Janeiro: IPEA, 2012. Texto para discussão, 1785.

SACHS, Jeffrey D.; LARRAIN, Felipe. **Macroeconomia**. Tradução de Sara R. Gedanke. São Paulo: Makron Books, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, De Plácido e. **Noções de finanças e Direito Fiscal**. 2. ed. Curitiba: Guaíra, 1941.

SILVA, Fernando Antônio Resende da. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1983.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. 2. ed. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2010.

SADER, Emir. A hegemonia neoliberal na América Latina. in. SADER, Emir; GENTILI, Pablo. (orgs.). **Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático**. 8. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2008.

SPAGNOL, W. Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TANZI, Vito. A economia subterrânea, suas causas e consequências. In. ETCO, Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Economia subterrânea: uma visão contemporânea da economia informal no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TROSTER, Roberto Luis; Morcillo, Francisco Mochón. **Introdução à economia**. São Paulo: Makron Books, 1994.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1932.

VICECONTI, Paulo E. Vilchez; NEVES, Silvério das. **Introdução à Economia**. 2. ed. ampl. e rev. São Paulo: Frase Editora, 1996.

RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

RIZZIERI, Juarez A. Baldini. Teoria da determinação da renda e produto nacional. in. PINHO, D. Benevides; VASCONCELLOS, M. A. Sandoval de. (orgs.). **Manual de economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

VASCONCELLOS, M. A. S. de. (orgs.). **Manual de macroeconomia: nível básico e nível intermediário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____; GARCIA, Manuel E. **Fundamentos de Economia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____ ; GREMAUD, Amaury Patrick; TONETO JÚNIOR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ZANUTO, José Maria. Breves considerações a respeito do direito à transferência de créditos do ICMS decorrentes de operações de exportação de mercadorias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 196, p. 95-104, jan. 2012.

ZOTTMANN, Luiz. **Você, o Estado e a questão fiscal**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2008.