

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VAGNER JAIME RODRIGUES

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA SIMULAÇÃO DO IMPACTO
DA MUDANÇA DA SISTEMÁTICA NA ARRECADAÇÃO DO
ICMS NO ESTADO DO AMAPÁ NOS EXERCÍCIOS DE 2005
A 2008**

São Paulo

2010

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VAGNER JAIME RODRIGUES

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA SIMULAÇÃO DO IMPACTO DA
MUDANÇA DA SISTEMÁTICA NA ARRECADAÇÃO DO ICMS NO
ESTADO DO AMAPÁ NOS EXERCÍCIOS DE 2005 A 2008**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado – FECAP, como
requisito para obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo

São Paulo

2010

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Sergio de Gouvêa Franco

Pró-reitor de Graduação: Prof. Edilson Simoni da Silva

Pró-reitor de Pós-Graduação: Prof. Dr. Sergio de Gouvêa Franco

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

R696r

Rodrigues, Vagner Jaime

Reforma tributária: uma simulação do impacto da mudança da sistemática na arrecadação do ICMS no Estado do Amapá nos exercícios de 2005 a 2008/ Vagner Jaime Rodrigues. - - São Paulo, 2010.

165 f.

Orientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Reforma tributaria 2. Tributos - Brasil 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços 4. Imposto sobre o valor agregado.

CDD 336.205

FOLHA DE APROVAÇÃO

VAGNER JAIME RODRIGUES

REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA SIMULAÇÃO DO IMPACTO DA MUDANÇA DA SISTEMÁTICA NA ARRECADAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DO AMAPÁ NOS EXERCÍCIOS DE 2005 A 2008

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado –
FECAP, como requisito para a obtenção de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Valmor Slomski
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA-USP

Prof. Dr. Cláudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 08 de julho de 2010

AGRADECIMENTOS

A minha esposa Marcia agradeço pela compreensão e estímulo.

Aos meus filhos Viviane, Gustavo, Renata e Fernanda quero agradecer pela motivação dada durante esta nova etapa da minha vida.

Não posso deixar de pedir desculpas a minha família pelo tempo que estive longe deles, inicialmente na busca da formação acadêmica e posteriormente durante todo o tempo dedicado à elaboração deste trabalho.

Ter uma família como a minha é receber diariamente a benção de Deus.

A minha amiga Geuma Campos Nascimento que me motivou a todo o momento contribuindo para que o presente estudo fosse concluído.

Ter pessoas como a Geuma a seu lado é ter a certeza da bondade de Deus.

Aos meus pais, Osvaldo e Ana, que com suas orações contribuíram para iluminar meu caminho.

Ao Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo que com suas orientações facilitou os caminhos da minha pesquisa.

Aos membros da Banca Examinadora, Prof. Dr. Valmor Slomski e Prof. Dr. Cláudio Parisi que com suas críticas e sugestões contribuíram para a conclusão dos trabalhos.

A Deus pelas oportunidades de vida que esta etapa me propiciou.

“A educação consiste em dar ao corpo e à alma toda a perfeição de que são capazes.” Platão.

RESUMO

Sistematicamente ocorrem discussões por parte dos legisladores brasileiros, em torno da legislação tributária, procurando alternativas para simplificá-la. Em relação ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a atual discussão concentra-se na necessidade de uma redistribuição do imposto arrecadado sobre as transações interestaduais. Nesse contexto, o governo federal enviou ao Congresso Proposta de Emenda Constitucional (PEC 233/08), sugerindo mudanças na sistemática da arrecadação do ICMS. Uma das mudanças de maior impacto concentra-se na transferência do imposto devido pelo contribuinte sediado em um Estado (Origem) ao Estado comprador (Destino). O presente trabalho tem como objetivo analisar e validar a hipótese de que o Estado do Amapá, por ser um Estado importador-líquido (compras superiores às vendas interestaduais) terá impacto positivo na sua arrecadação do imposto de ICMS. Para realização deste trabalho, foram obtidos da Secretaria da Receita Estadual do Estado do Amapá os dados da arrecadação interestadual do ICMS dos anos de 2005 a 2008. Foram realizadas simulações com estes dados, aplicando-se as diretrizes da PEC 233/08, no sentido de apurar os novos saldos de apuração do ICMS e comparou-se com os saldos que são regidos pela legislação atual. De acordo com a tipologia metodológica, esta pesquisa, quanto aos fins é exploratória e descritiva, e quanto aos meios é documental e bibliográfica, tendo uma abordagem qualitativa e quantitativa do problema. Os resultados obtidos indicam que nos anos analisados, de 2005 a 2008, o saldo de apuração pela atual sistemática de arrecadação apresenta a natureza de saldo credor ao passo que pela simulação, adotando-se os critérios estabelecidos pela PEC 233/08, os saldos apurados passam a ter natureza devedora. Desta forma, conclui-se que o Estado do Amapá terá um impacto positivo na arrecadação do imposto ICMS para as transações interestaduais.

Palavras-chave: Reforma tributária. Tributos – Brasil. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Imposto sobre o valor agregado.

ABSTRACT

There have been discussions among Brazilian legislators regarding the Tax legislation, seeking for alternatives to simplify it. Concerning the Brazilian state tax over the Circulation of Goods and Interstate and Intercity Transportation Services and Communication (*ICMS*), the current discussion focus on the necessity of redistributing the collected tax over interstate transactions. In this context, the federal government sent to the Congress a Proposal for a Constitutional Amendment (*PEC 233/08*), suggesting changes in the way the *ICMS* is collected. One of the most relevant changes is focused on the transference of the tax due by the taxpayer in a given State (origin) to the Buyer State (Destiny). The aim of this work is to analyze and validate the hypothesis that the State of *Amapá*, by being a liquid-importer state (with buying of goods above the interstate selling of goods) will have a positive impact in its collection of the *ICMS* tax. To carry out this work, it was obtained data from the *Amapá* State Revenue regarding the interstate collection of the *ICMS*, between 2005 and 2008. It was realized some simulations with such data, by means of the *PEC 233/08* policies, to estimate the new balance calculation of *ICMS* and it was compared with the balance regulated by the current legislation. According to the methodological typology, this research is exploratory and descriptive as to its purpose, and documental and bibliographic concerning to its means, with a quantitative and qualitative approach of the matter. The results obtained indicate that in the analyzed years, between 2005 and 2008, the balance calculation over the current collection system shows the feature of credit balance, while by means of the simulation, and if adopted the criteria established by the *PEC 233/08*, the calculated balance assumes a debit condition. Thus, it can be concluded that the State of *Amapá* will have a positive impact in the collection of the *ICMS* tax for interstate transactions.

Key-words: Tax reform. Tax – Brazil. Circulation of goods and services tax. Value-added tax.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 -	Mapa geográfico do Brasil – regiões e estados.....	95
GRÁFICO 1 -	Participação do ICMS no total de tributos arrecadados pelos entes federativos em 2008	45
GRÁFICO 2 -	Participação do ICMS no total da receita tributária do Estado de São Paulo em 2008	56
GRÁFICO 3 -	Participação do ICMS no total da receita tributária do Estado do Amapá, de janeiro a novembro de 2008.....	57
QUADRO 1 -	Histórico da cobrança dos tributos.....	25
QUADRO 2 -	Distribuição das competências tributárias dos impostos	44
QUADRO 3 -	Cálculo do imposto ICMS – simples.....	53
QUADRO 4 -	ICMS – Alíquotas nas operações interestaduais	96

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 -	Arrecadação tributária em 2008 dos três níveis de governo.....	45
TABELA 2 -	Histórico de arrecadação do ICMS, por Estado da Federação Brasileira.....	55
TABELA 3 -	Alíquotas interestaduais de ICMS – atuais e propostas de 2010 a 2016.....	83
TABELA 4 -	Distribuição de estados por regiões brasileiras <i>versus</i> suas respectivas alíquotas, e qual alíquota é aplicada quando o Estado do Amapá é o destino.....	97
TABELA 5 -	Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2005.....	98
TABELA 6 -	Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2005	99
TABELA 7 -	Saldo apurado da balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2005	100
TABELA 8 -	Distribuição do ICMS incidente nas transações interestaduais conforme PEC 233/08.....	101
TABELA 9 -	Saldo apurado da balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2005	102
TABELA 10 -	Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2006.....	104
TABELA 11 -	Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2006	105
TABELA 12 -	Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2006	106
TABELA 13 -	Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2006	107
TABELA 14 -	Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2007.....	108
TABELA 15 -	Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2007	108
TABELA 16 -	Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2007.....	109
TABELA 17 -	Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2007	110

TABELA 18 -	Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2008	112
TABELA 19 -	Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2008	113
TABELA 20 -	Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2008	114
TABELA 21 -	Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2008	115
TABELA 22 -	Comparativo dos saldos apurados de 2005 a 2008.....	116

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CIDE- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CNI - Confederação Nacional das Indústrias

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

ENANPAD – Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós Graduação em
Administração

FENAFISCO - Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital

FER - Fundo de Equalização da Receita

FFEB - Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros

FUNDAP - Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias

GC - *Grants Commission*

GF - Governo Federal

GST - *Goods and Sales Tax*

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

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto sobre Serviços

ISSQN - Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVA –F - Imposto sobre o Valor Adicionado Federal

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

IVV - Imposto sobre Vendas a Varejo

OECD - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

STN - Sistema Tributário Nacional

UNICAMP - Universidade de Campinas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	PROBLEMA DA PESQUISA	19
1.2	OBJETIVOS	20
1.3	HIPÓTESES	20
1.4	JUSTIFICATIVAS	21
1.5	CONTRIBUIÇÕES	22
1.6	ASPECTOS METODOLÓGICOS	23
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO	23
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	25
2.1	A EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL	25
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO	40
2.2.1	RESPONSABILIDADE ARRECADATÓRIA	42
2.3	IMPOSTO SOBRE CONSUMO	46
2.4	IVA – IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO	49
2.5	ICMS – HISTÓRICO	51
2.5.1	LEGISLAÇÃO	52
2.5.2	SISTEMÁTICA DE COBRANÇA	54
2.6	REFORMA TRIBUTÁRIA	57
2.6.1	O QUE É A REFORMA TRIBUTÁRIA?	59
2.6.2	HISTÓRICO BRASILEIRO DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS	62
2.6.3	REFORMAS TRIBUTÁRIAS EM OUTROS PAÍSES	66
2.6.3.1	<i>Austrália</i>	69
2.6.3.2	<i>Canadá</i>	73
2.7	PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL - PEC 233/08	76
2.7.1	OBJETIVOS DA PEC 233/08	77
2.7.2	PRINCIPAIS SUGESTÕES DA PEC 233/08	78
2.7.3	SISTEMÁTICA DE COBRANÇA DO ICMS – PROPOSTA DA PEC 233/08	83
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	86
3.1	POPULAÇÃO E AMOSTRA	87
3.2	MÉTODOS E TÉCNICAS DE COLETA DOS DADOS	88
3.3	CONSTRUÇÃO DO MODELO DE SIMULAÇÃO	88
3.4	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	92

4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	94
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	118
	REFERÊNCIAS	121
	ANEXO A - Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	128
	ANEXO B - Confederação Nacional das Indústrias (CNI)	129
	ANEXO C - Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO)	131
	ANEXO D - Antonio Delfim Netto	132
	ANEXO E - Exposição de motivos à Proposta de Emenda Constitucional (PEC 41/03)	134
	ANEXO F - Proposta de Emenda à Constituição (PEC 233/08)	141
	ANEXO G - Exposição de motivos à Proposta de Emenda Constitucional (PEC 233/08)	157

1 INTRODUÇÃO

O atual cenário econômico brasileiro e mundial exige um sistema tributário justo para o governo e para os cidadãos. Há necessidade de desonerar a produção e o consumo, de incentivar novos investimentos e gerar novos empregos, de descentralizar a riqueza e de praticar a justiça social e fiscal. Um bom sistema tributário cria condições para que essas necessidades sejam atendidas.

Atualmente, a economia brasileira enfrenta diversos desafios:

- a) forte competitividade de outras economias;
- b) integração de mercados regionais;
- c) captação de investimentos externos;
- d) preços mais competitivos no mercado externo e interno;
- e) desigualdades regionais;
- f) geração de empregos;
- g) descentralização da riqueza, entre outros.

A rigor, a política tributária influencia no equilíbrio fiscal, no controle da inflação, no financiamento público do desenvolvimento, nos investimentos privados, domésticos e estrangeiros, no equilíbrio social e na descentralização de riquezas. Nesse contexto, discute-se, no Brasil, uma nova reforma tributária e, dessa forma, há um sentimento generalizado na sociedade brasileira de que a reforma tributária tornou-se necessária, e que não há mais espaço para um sistema tributário que gera entraves ao crescimento econômico do País.

Como o modelo tributário está repleto de distorções, cheio de “impostos ruins” que criam o chamado “custo Brasil”, e por ser um modelo que não dá evidências quanto ao estímulo à produção e ao crescimento econômico, então, a reclamada reforma tributária tornou-se imperativa em tal momento.

Segundo Piscitelli (2009), há um sentimento de que as reformas tópicas ou mini reformas empreendidas por iniciativa do Poder Executivo Federal só pioraram o sistema tributário a partir da Constituição Federal do Brasil de 1988. Nesse sentido, o Ministro da Fazenda, Sr. Guido Mantega, encaminhou Proposta de Emenda Constitucional (PEC 233/2008), propondo profunda alteração no Sistema Tributário Nacional. (BRASIL, 2008b).

Entre as diversas alterações sugeridas, também foram propostas mudanças na legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Um grande número de problemas do ICMS coincide com a forma de cobrança desse imposto nas operações interestaduais. Nessas transações, uma parte do ICMS é devido ao Estado de origem da mercadoria (normalmente correspondente a uma alíquota de 12%) e uma parte ao Estado de destino. Nas vendas dos Estados do Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), para os demais Estados, a alíquota no Estado de origem é de 7%.

A rigor, a matéria tributária tem o poder de atrair a população, mesmo que apenas uma pequena parte, para que busquem o entendimento sobre si. Dessa forma, alguns dos estudiosos (pessoas físicas e jurídicas) resolveram emitir um parecer sobre a PEC 233/08.

Um ponto merece atenção quando o assunto é ICMS. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008), (Anexo A), a forma de cálculo da base do ICMS, por dentro, é contrária à transparência tributária, ao incluir o próprio imposto na sua base. Esse método induz a uma elevação do peso tributário real sobre os produtos da ordem de 21,95%, pois eleva a alíquota nominal ou legal de 18% para uma alíquota efetiva de 21,95%. Ou seja, um adicional de 3,95 pontos percentuais, contrariando todo o discurso do governo, quando há a alegação de que essa proposta busca reduzir a carga tributária.

Com relação ao item que aborda sobre a inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o CFC (2008) observa a necessidade da reforma tributária trazer uma simplificação do sistema tributário. Os dois impostos, ICMS e IPI são impostos sobre consumo. Questiona-se então por que da não unificação desses dois tributos num único imposto. Acredita-se que por ser um imposto federal e o outro estadual é que dificultaria a referida unificação, porém existe a idéia de tornar o IVA um tributo federal como ocorre nos demais países, o que eliminaria a “guerra fiscal”.

Ainda segundo o CFC (2008) sugere que seja fixada, constitucionalmente, a carga tributária máxima. Esta preocupação fortalece estudos como este num sentido de levar à sociedade os impactos que a proposta de reforma poderá trazer à carga tributária.

Em linha com o CFC, a Confederação Nacional das Indústrias (CNI, 2008) (Anexo B) também faz sugestão de alterar a sistemática de cálculo da base do ICMS, eliminando a inclusão do próprio imposto na sua base, a cobrança por dentro. Essa sistemática, caso seja

alterada, contribuirá para a redução dos preços das mercadorias e do aumento do consumo. Dessa maneira, poderá trazer uma redução na receita dos estados. Entretanto, dependendo do aumento do consumo, o efeito poderá ser positivo.

Cabe observar que, para a CNI, a proposta de reforma tributária deveria contemplar a impossibilidade de se alterar o sistema tributário via Medida Provisória. Questiona-se o motivo pelo qual o governo não incluiu essa regra. Talvez uma resposta fosse: será que o governo já está prevendo necessidade de alterações futuras? Caso esteja, será que tem certeza do que está propondo? Pode-se dizer que as respostas serão obtidas ao longo do tempo. Primeiramente, o governo deve buscar a aprovação da Proposta de Emenda Constitucional.

Na busca de opiniões divergentes sobre a PEC 233/08, observam-se as fortes críticas feitas pelos atores responsáveis pela fiscalização da aplicação da lei por parte dos contribuintes, profissionais pertencentes ao quadro de pessoal do governo executivo, o mesmo governo que preparou e enviou essa proposta para aprovação do Congresso. Essas críticas estão resumidas na introdução da Nota Técnica sobre a PEC 233/08 (BRASIL, 2008a) emitida pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO, 2008) (Anexo C).

Percebe-se a preocupação dessa entidade com a possibilidade de o Brasil vir a enfraquecer seu modelo de organização, o Federalismo, assim como se vislumbra um aumento na carga tributária com a introdução do Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F).

Observa-se então que de acordo com a FENAFISCO (2008) não há busca pela simplificação do sistema tributário eliminando-se impostos, por parte do governo, uma vez que na sua proposta sugere o IVA-F, cuja base de incidência será muito mais ampla do que a base do ICMS. Assim como não se atenta à necessidade de se praticar o federalismo na sua plenitude, pois fortalece o poder de legislar no âmbito federal.

Outro estudioso da PEC 233/08 é o advogado Luiz Roberto Peroba, que fez parte da equipe que colaborou com o deputado federal Sandro Mabel (PR-GO) na construção do texto da reforma tributária, e teceu os seguintes comentários sobre a PEC 233/08:

Tenho ouvido, de muitos, que o tema reforma tributária é hermético, que são poucos os que têm condições de entender as mudanças propostas ao sistema vigente e efetivamente debatê-las. As notícias veiculadas pela mídia, nos últimos meses, também não contribuíram muito para um melhor entendimento do assunto pela população. O noticiário ficou recheado de reportagens que refletiram visões do projeto segmentadas e adjetivadas, exprimidas por figuras políticas importantes, governadores e representantes de setores específicos da classe empresarial - sem uma ampla reflexão sobre os benefícios do projeto para o país (PEROBA, 2009).

Nota-se em sua fala, a necessidade de uma ampla discussão sobre a reforma trazida pela PEC 233/08 e em trâmite na Câmara dos Deputados, corroborando a importância deste trabalho, no sentido de levar à sociedade dados necessários para o entendimento correto do que se propõe por meio dessa PEC. Ademais, observa-se a análise da proposta de reforma tributária, concluindo que essa é válida e é de suma importância para o momento que vive a economia nacional, ao dizer que:

Não se viu na imprensa um detalhamento claro do projeto, comparações a outros sistemas tributários, estatísticas, visões de organismos internacionais sobre o assunto ou até mesmo análises críticas amplas e balizadas do que temos em discussão atualmente no Congresso Nacional. Afinal de contas, a reforma tributária em trâmite na Câmara dos Deputados é boa ou ruim para o país?

Respondo já de início: muito boa, e explico o porquê. Verifica-se, em um exame mais atento e mais amplo do projeto, dois grandes objetivos com a proposta de alteração do sistema constitucional tributário atual. O primeiro, mais explícito, é o de simplificação do sistema cuja complexidade é enfaticamente criticada há um bom tempo por empresários nacionais e estrangeiros. O segundo, de difícil detecção, é o de estímulo à redistribuição da renda, que atualmente ocorre exclusivamente por meio de programas assistencialistas do governo. (PEROBA, 2009).

A afirmação de Peroba (2009) sobre a simplificação do sistema tributário está baseada na sugestão de que a PEC 233/08 traz, em relação aos impostos Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Salário Educação e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a unificação em um único imposto, e este com as características de um IVA; em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sua incorporação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); em relação à legislação do ICMS, a unificação em uma lei com aplicação a todos os estados Federativos, eliminando as 27 legislações existentes atualmente.

Quanto ao estímulo à redistribuição da renda, a simplificação apoia-se na extinção do PIS, COFINS e CSLL, tributos esses que não contribuem para a distribuição da renda. Assim, haveria no sistema tributário brasileiro somente dois grandes impostos: o IVA-F e o Imposto de Renda (IR), simplificando ao governo, dessa forma, a tarefa de buscar a redistribuição da renda via tributos. Também se baseia na mudança da sistemática de cobrança do ICMS, passando o imposto, nas operações interestaduais, a ser devido ao Estado de destino, supostamente fazendo com que os estados das regiões menos industrializadas e desenvolvidas passem a ter uma arrecadação desse imposto superior aos níveis atuais.

O tributarista, Harada (2008a) fez severas críticas à PEC 233/08, observando que se trata de um verdadeiro retrocesso em termos de reforma. Afirma, inclusive, que eleva a carga tributária. Algumas sugestões de Harada (2008a) em relação ao ICMS são:

O atual ICMS poderia continuar como está, apenas federalizando a sua legislação por meio de uma lei complementar mais abrangente que a atual LC nº 87/96, de sorte a retirar a ingerência do Confaz no processo legislativo, deixando aos estados-membros uma competência meramente supletiva. A bandeira da “guerra tributária”, utilizada para alterar o regime de tributação na origem para tributação no destino, é falsa, pois ela tem e sempre teve componente político. Só não a impedem porque não querem. O certo é manter o regime atual de alíquotas interestaduais diferenciadas, as quais iriam sendo reduzidas gradativamente até chegar a 2% atingindo-se idêntico resultado pretendido pela PEC 233/08, só que sem necessidade de provocar o parto da montanha. Com isso, o Estado de destino que conceder incentivos tributários arcará com o respectivo ônus, além de ter que se ajustar aos requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF, que não permite a renúncia de receitas sem compensação, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (HARADA, 2008a).

De acordo com o entendimento acima, Harada (2008a) sugere retirar dos estados e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) qualquer possibilidade de poderem legislar sobre o ICMS. Cabe-se indagar se a responsabilidade de legislar sobre este imposto fica a cargo da esfera Federal.

Harada (2008a) também sugere a mesma obrigatoriedade de definição do fato gerador, hoje aplicada somente aos impostos, para todos os tributos, inclusive às contribuições sociais, eliminando assim a prerrogativa de o Governo Federal (GF) instituir novas contribuições:

É preciso, também, inserir na competência da lei complementar a definição do fato gerador de tributos, e não apenas de impostos, pois, com a incorporação das atuais contribuições sociais (PIS-COFINS, CIDE e Salário Educação), certamente, a União irá criar, no futuro, outras contribuições com fulcro no art. 149 da CF. Por isso, é conveniente a conceituação constitucional da contribuição social para bem distingui-la das demais espécies tributárias. Assim, o produto de sua arrecadação só poderá ser aplicado na consecução dos objetivos que ensejaram a sua instituição, e seus contribuintes só poderiam ser os componentes do grupo diretamente interessado na consecução daqueles objetivos. (HARADA, 2008a).

Percebe-se também a opinião e preocupação de Delfim Netto (2009), (Anexo D) com a harmonização entre o modelo de federalismo aplicado no Brasil e o do sistema tributário. Se de um lado o modelo federalismo busca uma descentralização das responsabilidades sociais e políticas aos estados e municípios, o sistema tributário brasileiro, e o que se pretende modificar pela PEC 2333/08, do outro, segue em sentido contrário, pois busca efetivamente a centralização das receitas tributárias na esfera Federal.

Com essa posição, Delfim eleva a qualidade do debate entre os congressistas, trazendo à tona um tema que requer estudos e discussões aprofundadas, que necessariamente exigirá novas pesquisas científicas nesse sentido. Basta saber se os congressistas brasileiros estão preparados para discutir esse tema.

Após a análise das opiniões dos estudiosos acima sobre a temática reforma tributária, adiciona-se que um dos problemas encontrados na estrutura proposta pela PEC 233/08 para o ICMS é a resistência de os estados ressarcirem as empresas exportadoras dos créditos acumulados relativos ao ICMS, sob o argumento de que precisariam ressarcir um imposto pago em outra unidade da Federação. Esse acúmulo de créditos é uma das maiores preocupações dos exportadores brasileiros e, em vários casos, tem levado o Brasil a perder investimentos para outros países. Na busca da minimização desse e de outros problemas, a PEC 233/08 propõe algumas alterações na legislação do ICMS:

- Unificação da legislação do ICMS, com a criação de um novo ICMS, cujas alíquotas serão definidas pelo Senado, sendo que apenas um número limitado de bens e serviços poderá ter alíquotas diferenciadas.
- O novo ICMS passará a ser cobrado no destino e implantado em uma transição durante oito anos, assim o ICMS cobrado na origem será progressivamente reduzido até chegar à alíquota de 2% em 2016.
- Criação do Fundo de Equalização de Receita – FER – para ressarcimento dos estados por eventuais perdas na transição do ICMS. (BRASIL, 2008a).

O governo garante que essa nova sistemática de cobrança do ICMS não trará perda de arrecadação para os estados e nem impactará um aumento da carga tributária para os contribuintes. Caso ocorra perda durante o processo de transição, o governo garantirá o atual volume de arrecadação por meio do Fundo de Equalização da Receita (FER). É justamente nesse ponto da reforma da nova sistemática de cobrança do ICMS que se busca, com este trabalho, a investigação dos impactos trazidos por essa a um dos estados da federação brasileira.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Ao concentrar a pesquisa no campo da reforma tributária, busca-se responder à questão principal: Qual será o impacto da reforma tributária - PEC 233/08 apresentada pelo GF na arrecadação do ICMS para o Estado do Amapá?

Essa questão se justifica quando se admite como certo que os estados exportadores – líquidos (São Paulo como exemplo) perderão receitas do ICMS frente ao ganho de receita que

os estados importadores – líquidos (Amapá como exemplo) alcançarão com a nova sistemática de cobrança desse imposto. Nesse sentido, com este estudo, espera-se contribuir com essa premissa, analisando o efeito em um dos menores estados importadores (Amapá).

1.2 OBJETIVOS

Uma reforma tributária ampla exige discussão entre todos os níveis da sociedade: governo, empresários e contribuintes. Não se aconselha que uma reforma dessa magnitude centralize sua discussão somente no âmbito dos legisladores, assim, a sociedade deve participar de tal discussão. Dessa maneira, estabelecida a pergunta principal da referida pesquisa, é necessário também estabelecer o objetivo geral e os específicos, que segundo Cooper e Schindler (2003), equivalem à base de julgamento do todo da proposta de pesquisa e também da elaboração do relatório final.

Nesse contexto, o objetivo geral desta pesquisa para a pergunta principal é simular o impacto da nova sistemática de arrecadação do ICMS trazida pela PEC 233/08. Como objetivos específicos:

- a) identificar e comparar a nova sistemática de arrecadação do ICMS em relação à sistemática atual;
- b) identificar e analisar os impactos na arrecadação tributária do ICMS trazidos pela PEC 233/08 ao Estado do Amapá.

1.3 HIPÓTESES

Uma hipótese é uma conjectura sobre algo que requer uma suposição, e a antecipação da resposta de um determinado problema, a qual pode se confirmar ou não pela pesquisa realizada que traz no seu cerne simular um novo cenário a partir dos dados reais de arrecadação de ICMS do Amapá, com as variáveis alteradas pela PEC 233/08. Dessa forma, para a solução do problema de pesquisa apresentado neste trabalho, duas hipóteses foram formuladas: a hipótese nula é representada por H_0 e é a afirmativa a respeito da população analisada, enquanto a alternativa é representada por H_1 e é a afirmativa a ser aceita, caso haja evidências de que a hipótese nula deva ser rejeitada, ou seja, o oposto.

Estado do Amapá:

H₀: A nova sistemática de arrecadação trará um aumento na arrecadação do ICMS pelo Estado do Amapá, por ser um Estado importador – líquido.

H₁: A nova sistemática de arrecadação NÃO trará um aumento na arrecadação do ICMS pelo Estado do Amapá, mesmo sendo um Estado importador – líquido.

1.4 JUSTIFICATIVAS

O presente trabalho é justificado pela relevância da matéria tributária no País, assim como a reforma tributária tem sido terreno que poucos contribuintes têm acesso. Ademais, nota-se uma ausência de interesse em adentrar a questões que essa traz para o pleno entendimento. A PEC 233/08 não é a primeira tentativa de uma reforma tributária proferida pelos governos brasileiros e, mesmo assim, ainda há poucos estudos que busquem discutir tal tema.

De acordo com a opinião pública, ainda não há consenso sobre os benefícios trazidos pela PEC 233/08 com base em uma razão legítima, visto que ainda não ficou clara a redução efetiva da carga tributária.

Entretanto, a motivação maior para o desenvolvimento deste trabalho acerca da questão de pesquisa apresentada é participar dessas discussões e poder contribuir com mais trabalhos para a sociedade. Adicionalmente, aumentar o interesse por questões deste momento, construtivo para opiniões e entendimentos que possam esclarecer a matéria, visando a opinar com melhor conhecimento, não apenas por meio de um processo intuitivo sem uma profunda base. Sendo assim, esta pesquisa se justifica pelo seguinte:

- a) por ser um tema atual e importante para a sociedade, principalmente para os contribuintes, pois a reforma tributária poderá trazer um aumento da carga tributária;
- b) contribuir, por meio da opinião de alguns tributaristas, com sugestões de melhorias para a proposta de reforma tributária apresentada pelo (GF);
- c) pelo fato de seu conteúdo ser relevante aos investidores nacionais e internacionais.

Recentemente, no Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós Graduação em Administração (ENANPAD), de 2009, foi apresentado um trabalho intitulado “Cobrança de tributos no destino: um estudo sobre a mudança na metodologia de tributação do ICMS”, de autoria de Emmanuel Marques Silva, Arilton C. C. Teixeira e Ézio C. S. Baptista, cuja proposta foi avaliar se o Estado do Espírito Santo teria sua receita de ICMS reduzida pelo que é proposto na PEC 233/08 (SILVA; TEIXEIRA; BAPTISTA, 2009).

Essa suposição baseou-se na constatação de que o Estado do Espírito Santo é um Estado importador – líquido. Pela metodologia utilizada, após análise, os autores chegaram à conclusão de que o Estado do Espírito Santo sofrerá uma redução na sua arrecadação, caso a PEC 233/08 seja aprovada conforme sugerida pelo GF, segundo a afirmação a seguir:

Diante do exposto e considerando as limitações apresentadas nesse trabalho, conclui-se que há indícios de que a mudança da metodologia de cobrança do ICMS nos moldes da PEC 233/2008 promoverá a diminuição de arrecadação de ICMS para o Estado do Espírito Santo. (SILVA; TEIXEIRA; BAPTISTA, 2009).

Esse estudo demonstra a necessidade de pesquisas individualizadas por Estado, para concluir o impacto que a PEC 233/08 trará na arrecadação do ICMS.

1.5 CONTRIBUIÇÕES

Espera-se contribuir principalmente com os entes federados, com dados que possam auxiliar em sua tomada de decisões, no sentido de viabilizar a proposta apresentada pela PEC 233/08, assim como com a academia e com as empresas contribuintes, em termos da matéria tributária. Isso porque são poucos os trabalhos científicos atualmente a esse respeito, e considerando sua complexidade e relevância, é necessário, cada vez mais, que estudos sejam feitos, nos mais diversos ângulos, para que sejam levantadas discussões em busca não apenas de alternativas, mas de uma compreensão maior sobre essa matéria.

Um dos pontos-chave deste trabalho, além do estudo teórico e empírico propostos, é a real intenção de motivar outras pesquisas, principalmente de âmbito nacional, que visem a levantar informações abrangentes que possam despertar o interesse dos contribuintes em participar mais dessas discussões, as quais alimentam os tomadores das decisões no poder legislativo.

1.6 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa é apresentada em três fases. A primeira é retratada por um estudo exploratório descritivo, por meio de pesquisa bibliográfica. Segundo Martins, G. A. e Theóphilo (2007) e Martins, G. A. e Lintz (2000), o estudo exploratório tem como finalidade explicar e discutir uma temática ou problema à luz de referenciais teóricos. Cooper e Schindler (2003) dizem que o estudo exploratório requer como primeiro passo a busca por literaturas secundárias: estudos feitos por terceiros, com seus próprios objetivos.

Na segunda fase, é feita uma pesquisa documental, caracterizada pela utilização de documentos como fonte de dados, informações e evidências. Apesar da forte semelhança desse tipo de pesquisa com a pesquisa bibliográfica, para Martins e Theóphilo (2007), a principal diferença é que aquela usa fontes secundárias, enquanto essa emprega fontes primárias. Em se tratando deste estudo, as fontes primárias foram: Constituição Federal, Leis, Propostas de Emendas Constitucionais, Decretos, entre outros.

Na terceira fase, é realizada uma pesquisa de campo para o levantamento dos dados oficiais sobre a arrecadação do ICMS pertinente ao Estado analisado - Amapá.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado como se segue:

- a) capítulo 1: introdução: apresenta a contextualização da temática, o objeto do estudo, o problema, as hipóteses de pesquisa e seus objetivos, a justificativa, as contribuições oferecidas e os aspectos metodológicos da pesquisa;
- b) capítulo 2: revisão da literatura: apresenta o estudo das temáticas acerca do objeto de estudo e as principais variáveis que dão sustentação à exploração do tema;
- c) capítulo 3: metodologia da pesquisa: apresenta os aspectos metodológicos, os métodos e as técnicas de coleta dos dados;

- d) capítulo 4: análise dos resultados: apresenta os achados sobre a pesquisa, sua análise e tratamento, com vistas a responder à pergunta e às inquietações retratadas nas hipóteses e no objeto do estudo;
- e) capítulo 5: considerações finais: apresentam a finalização da pesquisa com as respectivas respostas às inquietações primeiramente levantadas e as recomendações para futuros trabalhos.
- f) por fim, as referências bibliográficas e os anexos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Antes de abordar os aspectos técnicos propostos pela PEC 233/08 (BRASIL, 2008a), é necessário mencionar a evolução dos tributos e do sistema tributário nacional, com o objetivo de relembrar as diversas tentativas de reformas tributárias ocorridas no Brasil desde a sua descoberta. Neste capítulo do trabalho, visando a contribuir para a discussão do tema, são apresentados dados de reformas tributárias realizadas na Austrália e Canadá e opiniões tornadas públicas de diversos órgãos representativos do segmento privado, assim como de estudiosos do tema.

2.1 A EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL

O primeiro tributo nacional teve origem no período colonial, cuja base de incidência era a exploração da árvore pau-brasil, denominado o “quinto do pau-brasil”, que não foi uma criação dos legisladores brasileiros. Conforme Francisco Neto (2008, p. 79) observa, “o quinto, ou vintena (20%), não era um tributo novo, criado na recente colônia, pois já era conhecido em Portugal desde o ano de 1316, sendo, ao que consta de origem muçulmana”.

De acordo com os achados de Martins, S. P. (2009), foi possível verificar a história da cobrança dos tributos por alguns séculos e países e elaborar o quadro a seguir, de forma cronológica:

Quando	Origem	Comentários
1118	Cortes de Leão - Espanha	[...] os impostos somente poderiam ser cobrados mediante votação pelos delegados dos contribuintes.
1215	Carta Magna - Inglaterra	[...] luta dos barões contra João sem Terra [...] foi determinado que nenhuma taxa de isenção do serviço militar (<i>scutagium</i>) nem contribuição alguma seria criada no reino, salvo mediante consentimento do Conselho Comum do Reino.
1413	Corte de Lamengo - Portugal	A Corte de Lamengo convocava para a obtenção dos impostos necessários.
1500	Brasil	Aplicação das leis fiscais portuguesas. [...] um quinto do produto da venda era pago para a Coroa Portuguesa, em espécie. Sobre as mercadorias importadas e exportadas era cobrado 10%. Quinto era a quinta parte cobrada dos metais e pedras preciosas. Dízimo era a cobrança da décima parte do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra. Sisa era a cobrança por cabeça de índio tornado escravo.

continua

conclusão

Quando	Origem	Comentários
Século XVI (1501-1600)	França	Os representantes da nobreza, o clero e o povo eram reunidos em <i>États Généraux</i> e nos Estados Provinciais para a obtenção de tributos.
1689	<i>Bill of Rights</i> – Inglaterra	[...] ficou estabelecido que os poderes de legislar e criar tributos não eram prerrogativas do monarca, mas da competência privada do Parlamento.
1776-1783	Guerra de Independência – USA x Inglaterra	A Inglaterra por meio da Coroa Britânica cobrava impostos excessivos das colônias dos Estados Unidos.
1787	Constituição dos Estados Unidos	Optou por um sistema de República Federativa com garantias para a propriedade privada (interesses da burguesia), manteve a escravidão, defendia os direitos e garantias individuais do cidadão.
24/02/1891	Brasil	Promulgada a primeira Constituição da República. Estabeleceu a divisão tributária entre os tributos da União e dos Estados-membros. Competia a estes estabelecer os tributos dos Municípios.

QUADRO 1 – Histórico da cobrança dos tributos

Fonte: Do autor

Apesar de um início em 1118, com origem na Espanha (Cortes de Leão), estudos anteriores asseveram que, desde a antiguidade, todos os povos deixaram marcas, sinais e até registros de um sistema de arrecadação. Também há registros sobre os faraós (reis do Egito antigo), apontando fatos sobre o sistema de arrecadação, cuja maior parte estava sempre direcionada ao sustento das estruturas religiosas. Também há indícios de que, na Grécia antiga, já havia tributação às indústrias e profissões, inclusive com aplicação de multas e confiscos.

Na verdade, identifica-se a figura do tributo desde o início da humanidade, pois se tributos significam a contribuição pessoal aos seus governantes e superiores na expectativa de que esses retribuam com ações que possam garantir o bem estar do cidadão, então, o sacrifício de animais oferecido pelos antepassados humanos, ao esperar que os deuses trouxessem chuvas para suas colheitas, já configurava a existência dos tributos.

Nesse mesmo sentido, Martins, S. P. (2009, p. 2) comenta que “Portugal entendia que o pau-brasil era monopólio real. O particular, mediante contrato com a Coroa Portuguesa, poderia explorá-lo, mas deveria pagar um quinto do produto da venda. O pagamento era feito em espécie e não em moeda”.

Naquela época, já se observava a possibilidade da sonegação, um dos aspectos negativos vivenciados nos dias atuais, visto que a exploração do pau-brasil era monopólio da

corde real, sendo possível sua exploração pela iniciativa privada mediante autorização da Fazenda Real. Quanto à sonegação, Francisco Neto (2008, p. 80) comenta:

Desde o início, o sistema esteve sempre lastreado no arbítrio, forjado na cultura da injustiça fiscal, de centralização das rendas em favor da Metrópole e, até mesmo, da sonegação. A sonegação se instaura e consolida porque no período da opressão colonial, acabou convertendo-se em arma de protesto e numa forma de reter no território brasileiro, nas mãos dos colonos, uma parte da riqueza e da renda geradas pelas atividades econômicas desenvolvidas no território brasileiro.

Foram, então, identificados nesse período, traços que hoje são denominados “vontade de arrecadar” do agente arrecadador, conforme observa Francisco Neto (2008, p. 83), ao comentar que:

A simples leitura da lista de tributos e exações passíveis de lançamento por ambos os lados já demonstram a voracidade arrecadatória dos primeiros tempos da colônia, voracidade essa que, como se pôde mais tarde constatar, viria a se transformar numa constante no Estado brasileiro (cenário esse que, ao que consta, não dá sinais de que tão cedo será alterado).

Dessa forma, fica evidente que, desde o início da colonização, instaurou-se o que hoje é discutido pela sociedade no seu todo - de um lado, a necessidade de se arrecadar cada vez mais por parte do Governo, e do outro, a sociedade buscando formas, muitas vezes não legais, de reduzir sua carga tributária.

Outro ponto que merece destaque na discussão atual sobre regimes tributários está centrado na isenção e nos benefícios fiscais instituídos pelos governos estaduais. Em relação a isso, observa-se a já existência dessa prática na época colonial. Em 1549, o Governador Geral Tomé de Sousa introduziu um minucioso regulamento, denominado Regimento de Tomé de Souza, estabelecendo regras tributárias e de arrecadação. Naquele regimento já se identificava a prática de concessão de benefícios, conforme relata Francisco Neto (2008, p. 84):

O regimento das provedorias instituía várias providências, no sentido de estipular o ano fiscal, estabelecer alfândegas em todas as capitâneas e regras para a escrituração dos livros dessas repartições, além das normas para a arrecadação desses tributos. O regimento dos provedores, detalhista, também trazia dispositivos sobre incentivos fiscais para certas atividades, como a construção de embarcações de porte considerável e isenções para outras, de interesse da Coroa portuguesa.

Como visto anteriormente, alguns pontos hoje discutidos na atual proposta de reforma tributária já eram evidenciados na época colonial do Brasil, tais como: sonegação, planejamento tributário, elevada carga tributária, benefícios fiscais como instrumento de

desenvolvimento econômico, entre outros. Até o início do período Imperial, em 1822, vários foram os impostos instituídos pela Coroa Portuguesa, conforme se verifica em Francisco Neto (2008) e destacados abaixo:

- a) as exportações eram tributadas, exceto as operações feitas por portugueses, com mercadorias destinadas a Portugal;
- b) dos produtores de açúcar exigia-se o imposto denominado cruzado, quantia fixa a ser recolhida por caixa de açúcar, e imposto vintena, criada em 1631, para fazer frente às despesas militares;
- c) alguns impostos foram estabelecidos pelas capitanias, como exemplo, temos o caso de Minas Gerais, que oficializou a cobrança de impostos sobre: direitos de passagem; diretos da entrada; as rendas dos ofícios de Justiça; o subsídio voluntário; o subsídio literário; as taxas de correio; entre outros;
- d) em 1808 surgiu o imposto de importação para os bens de consumo;
- e) também nesse ano, institui-se o imposto predial, denominado de décima urbana;
- f) neste mesmo ano inicia-se a cobrança do imposto sobre consumo, sobre consumo de gado e aguardente;
- g) no ano da criação do Banco do Brasil, 1812, temos o início da cobrança do Imposto de indústria e profissões, devido por lojas e armazéns, tais como lojas de ourives, de palidários e funileiros, entre outros.

Além desses listados acima, outros impostos foram introduzidos, totalizando em 1822 95 impostos, originando diversas imperfeições no tocante à cobrança e fiscalização. Alguns impostos tinham a mesma base de tributação, porém, com denominações diferentes. Essa deficiência do sistema tributário da época colonial é também observada por Francisco Neto (2008, p. 97), ao comentar :

Não eram poucos os problemas porque já passava o sistema de tributos, à época. Os órgãos fiscais oriundos do período colonial colaboravam para as imperfeições que recaíam sobre a arrecadação e a fiscalização. O lançamento e os métodos de arrecadação diferiam de província para província, tanto em número quanto em qualidade e quantidade. Os impostos centrais eram criados mediante leis, decretos e alvarás emanados pelo poder real; os provinciais, entretanto, dependiam unicamente de ordens e portarias das próprias autoridades locais.

Um dos problemas centrais daquele sistema tributário ainda persiste atualmente, se analisado sob a ótica da responsabilidade e da autoridade de tributar dos entes federativos (federal, estadual e municipal). Ademais, ainda se discute a autoridade de os estados legislarem de forma independente sobre matéria do ICMS, contribuindo, dessa forma, para a complexidade e dificuldade no entendimento e aplicabilidade desse imposto. Essa mesma situação foi também observada por Francisco Neto (2008, p. 97):

Diante da inexistência de separação legal das competências em matéria tributária, e nem qualquer vedação ao lançamento de tributos locais, a consequência inevitável era a coexistência de impostos idênticos exigidos pela Corte, pelas províncias e até

pelos municípios. Essa superposição de competências impositivas prolongou-se, resultando num dos mais sérios problemas relacionados à repartição dos tributos.

Durante o período imperial (1822 a 1889), nada evoluiu no sentido de eliminar os pontos negativos e injustos encontrados no sistema tributário do período colonial. Com a primeira Constituição outorgada em 1824, centralizou-se na Câmara dos Deputados a autoridade de legislar.

Sobre as características tributárias da Constituição de 1824, são encontradas as seguintes decisões, entre outras: (a) o poder fiscal centralizou-se na pessoa do Imperador; (b) a autoridade sobre criar impostos foi dada à Câmara dos Deputados, conforme Art. 36 I; (c) no art. 179, inciso XIII, observa-se a isonomia: “A lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, e recompensará em proporção dos merecimentos de cada um”; (d) o art. 179, inciso XV, tratou da capacidade contributiva do contribuinte, ressaltando que “Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”. (BRASIL, 1824).

Francisco Neto (2008, p. 102), ao analisar trabalhos de Hugon (1951?), chama a atenção para o fato do pouco avanço do sistema tributário no período Imperial:

[...] continuaram a ser cobrados os mesmos impostos criados no período do reinado; isto equivale a dizer que permaneceu a má distribuição dos tributos, continuou desigual e injusta a tributação entre os gêneros, persistiram as dificuldades na verificação da arrecadação e da tomada de contas.

Durante o período da regência imperial, várias foram as medidas tomadas no sentido de estruturar o sistema tributário que fundamentam o sistema atual, principalmente em relação à distribuição do poder de tributar entre os entes federativos. Conforme destaca Francisco Neto (2008, p. 103), na re-estruturação do sistema tributário, ocorreram dois fatos de grande importância para a organização fiscal do País, responsáveis pelas mudanças na criação e na aplicação dos tributos, na arrecadação e na fiscalização tributária: “a) a reorganização do Tesouro Nacional; e b) a designação das competências do Governo Central e das Províncias e as respectivas especificações.”

Com o fim do período da regência imperial e início do governo do Imperador Pedro II, iniciou-se uma etapa pela busca da simplificação do sistema tributário. Naquela época, vivenciou-se uma verdadeira reforma tributária, como afirma Moraes (2002), ao dizer que essas mudanças implicavam verdadeira reforma tributária.

Apesar dessa tentativa, o período do Império não conseguiu implantar um sistema tributário justo do ponto de vista das condições econômicas do País e de equilíbrio tributário entre a receita do Império e as receitas das províncias. A partir da proclamação da República em 1889, o País adotou a forma de Federação de estados autônomos, introduzindo o regime federalismo, com divisão de poderes políticos e de arrecadação, originando daí a expressão Pacto Federativo. Em relação à transição do período imperial e início da república, Varsano (1996, p. 2) comenta :

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Com a promulgação da primeira Constituição da República, em 1891, foi homologada a repartição das receitas tributárias, dando poderes de tributação aos entes federativos. A primeira distribuição de tributos não contemplou as receitas dos municípios, cabendo aos estados legislar sobre essa matéria. À luz dessa Constituição, os tributos ficaram assim distribuídos:

Tributos de competência da União:

- impostos sobre importação de procedência estrangeira;
- direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;
- taxas de selo, respeitada a competência dos estados;
- taxas de correios e telégrafos federais;
- outros tributos, desde que não contrariem a discriminação de rendas privativas.

Tributos de competência dos estados:

- imposto sobre a exportação de mercadorias de sua produção ;
- impostos sobre imóveis rurais e urbanos;
- imposto sobre transmissão de propriedade;
- imposto sobre indústria e profissões;
- taxas de selos, quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;
- contribuições concernentes aos seus correios telégrafos;
- outros tributos, desde que não contrariem a discriminação de rendas tributárias. (BRASIL, 1891).

Quanto à redistribuição das autonomias de tributar entre União e estados, verificam-se alguns detalhes, a saber:

A Constituição de 1891 estabeleceu a divisão tributária entre os tributos da União e dos estados membros. Competia a esses estabelecer os tributos dos Municípios. Os tributos somente poderiam ser exigidos por lei (§ 30 do art. 72). O imposto federal era uniforme no território nacional (§ 2º do art. 7º). A União não poderia estabelecer distinções e preferências em relação a um Estado ou a um Município (art.8º). Havia imunidade recíproca de bens, serviços e rendas públicas (art. 10). (MARTINS, S. P., 2009, p. 3).

Em 03 de outubro de 1930, iniciou-se a Revolução de 30, com a tomada do poder por Getúlio Vargas, de 1930 a 1934, e pouco se fez em relação ao regime tributário instituído na primeira Constituição. Somente a partir de 1934, com a aprovação da nova Constituição da República, identificaram-se novas mudanças no sistema tributário, como por exemplo, a possibilidade de os municípios terem suas próprias fontes de receitas tributárias. A Constituição de 1934 trouxe a seguinte distribuição de poderes tributários entre os entes federativos:

Tributos da União (art. 6º):

- imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- imposto de consumo de quaisquer mercadorias, exceto sobre combustíveis de motor de explosão;
- imposto de renda e proventos de qualquer natureza, à exceção da renda cedular dos imóveis;
- imposto de transferência de fundos para o exterior;
- impostos sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por leis federais.
- impostos da competência residual, afastada a possibilidade de bitributação;
- taxas (de correios e telégrafos; e de entrada, saída e estadia de navios)

Tributos dos estados (art. 8º):

- imposto sobre propriedade, exceto a urbana;
- imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*;
- imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*;
- imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão;
- imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na Lei Estadual;
- impostos sobre exportação de mercadorias de sua produção, com a alíquota máxima de 10%, e a vedação expressa de instituição de quaisquer adicionais;
- imposto sobre indústrias e profissões;
- imposto sobre atos emanados de seu governo e negócios de sua economia, ou regulados por lei estadual;
- impostos da competência residual (com a vedação expressa da bitributação);
- taxas.

Tributos dos Municípios (art. 13 § 2º.):

- impostos de licenças;
- imposto predial e territorial urbano, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;
- imposto sobre diversões públicas;
- imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;
- taxas. (BRASIL, 1934).

Varsano (1996, p. 3) salienta a importância do imposto de importação no total da arrecadação e seu declínio no início da primeira guerra mundial, o que acabou priorizando a tributação sobre o consumo:

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% dela. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita por meio da tributação de bases domésticas. Cresceu, então, a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos -- definitivo no primeiro caso e temporário no segundo -- como a redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30).

O sistema tributário da Constituição de 1934 foi praticamente preservado em 1937, quando Getúlio Vargas outorgou a Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Nessa oportunidade, dois impostos foram supridos: (a) o imposto sobre consumo de combustíveis de motor à explosão, de competência dos estados, e (b) o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, de competência dos municípios. Dessa forma, os impostos de consumo e de renda foram unificados na esfera da União.

Até a Constituição de 1937 os estados tinham competência para tributar as vendas para outro estado com as mesmas características tributárias de uma venda para o exterior, equiparando-se a uma exportação, o que resultava em grandes discussões sobre este regime de tributação. Este tipo de discussão, atualmente se assemelha aos motivos que são debatidos sobre a “Guerra Fiscal”.

Somente em 1937 essa discussão foi finalizada, por meio do art. 25 da Constituição de 1937, que discorre a proibição dos impostos de exportação interestaduais (BRASIL, 1937). O imposto interestadual somente foi eliminado integralmente em janeiro de 1944, depois de várias prorrogações. A discussão sobre esse imposto interestadual foi relevante na época, e Francisco Neto (2008, p. 118) ressalta:

A questão do imposto de exportação entre os estados afetou de tal modo a legislação tributária brasileira que ainda hoje, as leis tributárias que tratam do mais importante tributo dos estados – o ICMS – utilizam expressões como “exportar para o Exterior”, como que temessem que, na falta do termo “Exterior”, fosse admissível a imposição do imposto sobre operações destinadas a outros estados-membros.

Após a Segunda Guerra Mundial, em 1946, foi promulgada uma nova Constituição dos Estados Unidos do Brasil, e essa carta manteve o regime representativo, a República e a Federação. Observa-se assim a manutenção do regime de discriminação das competências tributárias das Constituições anteriores. Esse regime de discriminação era claro e rígido no que tange às atribuições fiscais da União, dos Estados e Municípios. A Constituição de 1946 estipulou a seguinte distribuição dos tributos entre os entes federativos:

No seu art. 15 estipulava os tributos de competência da União:

1. Imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira;
2. Imposto sobre consumo de mercadorias;
3. Imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo, e importação e exportação de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica;
4. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre transferência de fundos para o exterior;
5. Imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos reguladores por lei federal;
6. Impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra aberta;
7. Outros impostos, a serem criados segundo a competência concorrente com os estados, prevalecendo o imposto federal frente ao mesmo tributo estadual (art. 21);
8. Taxas (art. 30, II);
9. Contribuições de melhoria (art. 30, I)

No art. 19 encontrava-se os tributos de competência dos estados:

1. Impostos sobre a propriedade territorial, exceto a urbana;
2. Imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*;
3. Imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *intevivos* e sua incorporação ao capital das sociedades;
4. Imposto sobre venda e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais (IVC);
5. Imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro;
6. Imposto sobre atos regulados por lei estadual, os de serviços de sua justiça e os negócios de sua economia;
7. Outros impostos, a serem criados, concorrentemente com a união (art. 21);
8. Taxas (art. 30, II);
9. Contribuições de melhoria (art. 30, I).

No art. 19 da Constituição de 1946, no seu § 2º encontra-se um detalhe importante a ser observado quanto ao Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), origem do ICMS atual:

§ 2º - O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

Os tributos de competência dos Municípios eram encontrados no art. 29 desta Constituição:

1. Imposto predial e territorial urbano;
2. Imposto de indústrias e profissões;
3. Imposto sobre diversões públicas;
4. Imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de suas competências;
5. Taxas (art. 30, II);
6. Contribuições de melhoria (art. 30, III). (BRASIL, 1946).

A Constituição de 1946 trouxe uma novidade, introduzindo um sistema de transferência de impostos entre os entes federativos, conforme observa Varsano (1996, p. 5-6), ao comentar:

Assim, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária, a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos. Esse sistema foi, mais tarde, já no início da década de 60, reforçado pela Emenda Constitucional nº 5 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou de 10 para 15% a participação dos mesmos no IR. Essa Emenda também transferiu da órbita estadual para a municipal os impostos sobre a transmissão de propriedades intervivos e sobre a propriedade territorial rural. Esse último foi transferido para a competência da União pela Emenda Constitucional nº 10, cabendo a esta, entretanto, entregar o produto da arrecadação ao município de localização do imóvel tributado. Cabe notar que a criação das transferências foi acompanhada por restrições à utilização dos recursos: as transferências de imposto único foram vinculadas ao desenvolvimento do sistema de transporte e a empreendimentos relacionados com a indústria de petróleo, enquanto pelo menos metade dos recursos do IR recebidos pelos municípios deveria ser aplicada em benefícios de ordem rural (obras ou serviços cujo objetivo fosse melhorar as condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais).

A Constituição, ao definir as competências de tributar e legislar sobre a matéria tributária, constituiu uma característica denominada “sistema de discriminação constitucional limitativo”, que não permite aos entes federativos a criação de novos tributos. Nesse sentido, Francisco Neto (2008, p. 124) observa que “Essa espécie de “engessamento” da estrutura da divisão das competências tributárias traz a vantagem de se evitar os conflitos de tributação e, até mesmo, a possibilidade de pluritributação sobre a mesma fonte de renda”. Conforme análise de Francisco Neto (2008, p. 125) sobre os achados de Mandêta (1900), esse afirma que:

Se, por um lado, tem o grave defeito de amarrar a discriminação de rendas e a própria evolução do sistema tributário à rigidez do texto constitucional; por outro, possui o mérito de facilitar o trabalho de codificação e sistematização dos impostos, permitindo, além disso, uma separação mais nítida dos campos de competência fiscal das diversas unidades.

Outro aspecto dessa Constituição de 1946 é priorizar as reivindicações municipais no que se refere às suas competências tributárias. Apesar do viés municipalista, a Constituição de 1946 não trouxe efetivamente um aumento de arrecadação aos municípios, pois seu principal imposto, de indústria e profissões, trazia pouca arrecadação. Essa constatação foi feita por Hugon ([1951?]), segundo os achados de Francisco Neto (2008, p. 127):

Teria sido interessante desenvolver um esforço mais ousado em prol dos Municípios estendendo, por exemplo, a sua competência tributária a um imposto territorial rural

– a cédula do imposto de renda relativa às propriedades rurais, por exemplo – em vez de limitá-la ao territorial urbano, pois, é na zona rural, e não na urbana, que se encontra a matéria sobre a qual deve incidir o imposto municipal.

Com o início do período militar, em 1964, começou a tomar corpo a discussão pelo aprimoramento do sistema tributário nacional, em paralelo à necessidade do governo da União de melhorar sua arrecadação tributária para fazer frente ao déficit das suas contas. Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 10, de 09 de novembro de 1964, transferiu para a União a competência do imposto sobre a propriedade territorial rural, antes da competência dos municípios, deixando a esses somente o imposto sobre os imóveis localizados dentro de seus territórios. (BRASIL, 1964).

Em janeiro de 1965, uma comissão formada por especialistas recebeu do Governo Central a incumbência de elaborar uma nova ordem tributária. Sobre isso, pode-se afirmar que acarretou a primeira grande reforma tributária ocorrida no Brasil. Francisco Neto (2008, p. 129) dá destaque a essa comissão, ao comentar que:

Em 27 de janeiro de 1965, por meio da Portaria GB 30, baixada pelo Ministro da Fazenda (em conjunto com o Ministério Extraordinário do Planejamento), foi criada uma comissão especial de alto nível, com a finalidade de elaborar uma nova discriminação de rendas, dentro de um projeto de reforma constitucional. Integravam essa comissão, diversos juristas e economistas de renome, como: Simões Lopes, na qualidade de presidente; Rubens Gomes de Souza, relator; Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhoa Canto, Mário Henrique Simonsen e Sebastião Samnt'Anna e Silva, como membros.

Após vários estudos e discussões, foi aprovada pelo Congresso Nacional a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que trouxe grandes modificações no Sistema Tributário, constituindo-se em uma grande reforma tributária (BRASIL, 1965). Francisco Neto (2008, p. 130) destaca os resultados dos estudos dessa comissão, ao comentar que:

A emenda Constitucional nº 18 rompeu com a sistemática da discriminação das rendas que provinha desde em 1891, ano da promulgação da primeira Constituição da República. A Emenda 18 promoveu uma verdadeira reforma tributária, ao fazer alterações nas competências impositivas, mediante a adoção de critério de classificação dos impostos baseada em fundamentos econômicos. Segundo o relatório da Comissão Especial de reforma tributária, o relator Rubens Gomes de Sousa traçava os trabalhos sob duas perspectivas: a consolidação dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, e a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional.

Ainda no sentido de confirmar a importância dessas mudanças, Fanucchi (1966, p. 15) assevera que:

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, representa, acima de tudo, completa revolução no sistema tributário nacional, instituindo, em seus 27 art's , as regras básicas do Direito Tributário positivo brasileiro. Compreende a reforma tributária realizada de forma global, modificando competências dos poderes tributantes, delimitando as imposições monetárias compulsórias, redistribuindo a receita. O tradicional sistema, bem representado pela Constituição de 1946, passa para a História.

Varsano (1996, p. 9) também corrobora Fanucchi sobre a importância dessas medidas, afirmando:

Além de bem-sucedida quanto ao objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais - a receita do Tesouro Nacional, que atingira o mínimo de 8,6% do PIB em 1962, recuperou-se e, em 1965, já chegava aos 12% -, a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado - hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França -, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema - e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação - com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder.

Várias foram as novidades introduzidas pela Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965; porém, destaca-se a substituição do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) , que tinha a característica de imposto cobrado em cascata e cumulativo, pelo Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM), com a característica de ser um imposto não cumulativo. (BRASIL, 1965).

Uma das críticas dirigidas a tal Emenda era que tais mudanças trouxeram uma redução na arrecadação de impostos por parte dos municípios, ao passo que a União viu sua arrecadação aumentar. Os tributos ficaram assim distribuídos entre os entes federativos, após a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965:

Tributos de competência da União

1. Impostos sobre o Comércio Exterior (art. 7º)
 - 1.1 Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros;
 - 1.2 Imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
2. Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (art. 8º)
 - 2.1 Imposto sobre a propriedade territorial rural;
 - 2.2 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
3. Impostos sobre a Produção e a Circulação (art.s 11 e 14)
 - 3.1 Imposto sobre produtos industrializados;
 - 3.2 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;

- 3.3 Imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvos os de natureza estritamente municipal;
- 4. Impostos Especiais (art. 16)
 - 4.1 Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos;
 - 4.2 Imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
 - 4.3 Imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país;
- 5. Impostos Extraordinários (art. 17);
- 6. Taxas (art. 18);
- 7. Contribuições de Melhoria (art. 19).

Tributos de competência dos estados

- 1. Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (art. 9º)
 - 1.1 Imposto sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou por acessão física, e de direitos reais sobre imóveis;
- 2. Impostos sobre a Produção e a Circulação (art. 12)
 - 2.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias
- 3. Taxas (art. 18)
- 4. Contribuições de Melhoria (art. 19)

Tributos de competência dos Municípios

- 1. Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (art. 10)
 - 1.1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- 2. Impostos sobre a Produção e a Circulação
 - 2.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, com base na legislação estadual e por alíquota não superior a 30% (art. 13)
 - 2.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (art. 15)
- 3. Taxas (art. 18)
- 4. Contribuições de Melhoria (art. 19). (BRASIL, 1965).

Após a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, iniciou-se uma discussão para a criação de um Código Tributário Nacional, que contempla-se de forma unificada todo o sistema tributário nacional. Esse código foi instituído por meio da Lei nº 5.172, de 1966. Francisco Neto (2008, p. 135) destaca que o Código aprovado constituía-se de dois livros:

1ª) O Livro Primeiro (arts 2º ao 95º; em que se regula o sistema tributário nacional, contendo normas e disposições gerais, limitações à competência tributária, impostos do sistema, taxas e contribuições de melhoria. Veiculam-se também as normas sobre distribuições de receitas tributáveis;

2º) O Livro Segundo (arts. 96 ao 218): essa parte dispõe sobre as normas gerais de direito tributário, com as regras sobre legislação tributária (objeto, vigência, aplicação, interpretação e integração), obrigação tributária (fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e responsabilidade), crédito tributário (constituição, suspensão. Extensão, exclusão, garantias e privilégios) e administração tributária (fiscalização, dívida ativa e certidão negativa).

Em 24 de janeiro de 1967, uma nova Constituição Federal foi promulgada, dessa vez trazendo poucas alterações no sistema tributário. Essa Constituição sofreu pequenas alterações com a edição da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. A Emenda

Constitucional nº 1, de 1969 (BRASIL, 1969), distribuiu assim as competências tributárias entre União, Estados e Municípios, de acordo com o Capítulo V, art.s 18 a 26:

Tributos da União

1. Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
2. Imposto sobre exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;
3. Imposto sobre a propriedade territorial rural (o total do produto da arrecadação pertence aos Municípios);
4. Imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza (parte do produto da arrecadação é distribuída aos Estados e Municípios);
5. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
6. Imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;
7. Imposto único especial sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica (parte do produto da arrecadação é distribuída aos Estados e Municípios);
8. Imposto único especial sobre minerais do País (parte do produto da arrecadação é distribuída aos Estados e Municípios);
9. Impostos extraordinários (na iminência ou em caso de guerra externa);
10. Outros impostos, que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos na Constituição;
11. Taxas;
12. Empréstimos compulsórios, nos casos especiais, a serem definidos em lei complementar.

Tributos dos Estados e do Distrito Federal

1. Imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição;
2. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (parte do produto da arrecadação é distribuída aos Municípios);
3. Taxas;
4. Contribuições de Melhorias.

Tributos dos Municípios

1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana;
2. Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência da União ou dos Estados, definidos em lei complementar;
3. Taxas;
4. Contribuições de Melhoria. (BRASIL, 1969)

Após o fim do período militar, em 1985, instalou-se a Assembleia Nacional Constituinte, com o objetivo de reformular a Constituição Federal. De 1964 a 1985, os militares concentraram no Executivo Federal a receita tributária, e possivelmente, os constituintes entenderam que a descentralização tributária seria o caminho natural para fortalecer os outros entes nacionais, Estados e Municípios.

Varsano (1996, p. 12) comenta um ponto de influência nas decisões tomadas pelos constituintes de 1988:

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988 - ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes - foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. É bem

verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político.

Se por um lado a Constituição de 1988 reforçou financeiramente os Estados e Municípios, transferindo impostos até então da União para esses e dando-lhes mais autonomia tributária, por outro, a descentralização das responsabilidades sociais não ocorreu, causando assim um desequilíbrio entre receitas e gastos na esfera da União.

Essa descentralização de autonomia tributária deu origem ao que se chama de “Guerra Fiscal”, pois os estados puderam colocar em prática políticas de benefícios fiscais, visando conquistar para suas regiões empresas com elevado poder econômico e grande consumidoras de mão de obra. Essa atitude descontrolada dos estados persiste até hoje, causando graves desequilíbrios econômicos entre os estados membros da federação.

As principais mudanças introduzidas pela Constituição Federal de 1988 podem assim ser resumidas, conforme análise do título VI, art.s 145 a 169:

Aos Municípios coube receber novos impostos, além do IPTU e ISS já de sua competência:

- Imposto sobre transmissão de bens intervivos (ITBI);
- Imposto sobre a venda a varejo de combustíveis (IVVC).

Aos Estados coube:

- ver o ICM ampliado, passando para sua base de incidência os serviços de transporte rodoviário e os de comunicação, sendo agregado à sua base os antigos impostos sobre combustíveis e lubrificantes, sobre energia elétrica e também sobre minerais. O antigo ICM passou a ser denominado como Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). (BRASIL, 1988).

Na busca de sintetizar as mudanças provocadas pela Constituição de 1988, Francisco Neto (2008, p. 145) comenta :

A constituição de 1988 reserva ao sistema tributário nacional todo Capítulo I do Título VI, em que veicula os princípios gerais, distribui à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituição de impostos, taxas e as contribuições de melhoria. Reservou exclusivamente à União a competência para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Aos Estados, Distrito Federal e Municípios, restou o poder para exigir contribuições de seus servidores, com a finalidade de custear o sistema previdenciário e os programas de assistência social, em benefício dos próprios servidores públicos.

A transferência da competência de tributar para os Estados e Municípios sem descentralizar as obrigações sociais, deixando centralizadas na União, provocou um desequilíbrio financeiro. Dessa forma, a União passou a introduzir ao sistema tributário novas

contribuições, aumentando a má qualidade do sistema tributário brasileiro. Varsano (1996, p. 16) reforça essa observação, ao afirmar:

Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro.

Portanto, a discussão da necessidade de uma Reforma Tributária vem de longa data, desde 1988, e o item 2.6.2 deste estudo traz detalhes dessas tentativas até os tempos atuais.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e Municípios (BRASIL, 1966). Essa lei passou a denominar-se Código Tributário Nacional (CTN), por determinação do art. 7º, do Ato Complementar nº 36, de 13-03-1967.

Algumas críticas são feitas ao sistema tributário nacional, principalmente quanto à sua constituição. Harada (2008b, p. 21) define segundo o seu entendimento o que é um sistema tributário e, em seguida, compara com o que há no Brasil, observando algumas inconsistências:

Sistema Tributário é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido ao sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. O que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).

No mesmo sentido, Harada (2008b, p. 22) faz fortes críticas ao sistema tributário nacional, afirmando:

Na prática, o Sistema Tributário Brasileiro é dos mais inseguros, imprevisíveis, contraditórios e caóticos. De um lado, uma fantástica quantidade de princípios tributários modelados pelo legislador constituinte, conhecidos como limitações constitucionais ao poder de tributar, ou escudos de proteção dos contribuintes. De um lado, legislações de três níveis impositivos despejando, periodicamente, inúmeros instrumentos normativos das mais variadas espécies, agredindo vários desses princípios, sem que os tribunais os repilam adequadamente.

De acordo com o exposto, pode-se afirmar que é necessária uma reforma tributária que busque centralizar em um único dispositivo os princípios tributários, o poder de tributar e os modelos de tributos. Mais adiante, nota-se que, ao analisar a PEC 233/08, é contemplada essa necessidade, quando se sugere que a legislação do ICMS seja única, substituindo todas as 27 regras impostas por cada um dos governantes estaduais.

Quanto à complexidade do sistema tributário brasileiro, Esnolde et al. (2009), no seu artigo intitulado “Percepção dos controllers em relação à gestão tributária”, relatam que:

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo muitas vezes desembolsos financeiros desnecessários às empresas, causando-lhes, ainda, a constante insegurança de estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco. Essa insegurança ocorre, primeiramente, em função dos aproximadamente 80 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. Em segundo lugar, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário (são mais ou menos 300 normas editadas todos os anos, entre leis complementares e ordinárias, decretos, portarias, instruções, entre outros.). Em terceiro lugar, em virtude de haver aproximadamente 93 obrigações acessórias que as empresas devem cumprir para tentar estar em dia com o fisco, considerando um conjunto de declarações, formulários, livros, guias, etc., conforme informações do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT.

Conforme o art. 2º da Lei 5.172/66, o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais e municipais. Nota-se que a própria lei, a qual, supostamente, deveria centralizar as diretrizes do sistema tributário, proporciona esse emaranhado de leis, que somente prejudicam o entendimento e a aplicação correta da legislação tributária. (BRASIL, 1966).

O art. 3º da Lei 5.172/66 conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Cabe observar que as multas (sanção por ato ilícito) não se constituem um tributo. (BRASIL, 1966).

Os tributos, segundo o CTN, são classificados em: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Como o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, é devido sem que haja uma prestação de serviço por parte do ente federativo.

As taxas são cobradas pelos entes federativos como contraprestação de serviço prestado ou disponibilizado pelo governo à população. A contribuição de melhoria é instituída pela União, pelos Estados, Distrito Federal (DF) e Municípios, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Cabe observar que a doutrina e a jurisprudência reconheceram os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como tributos. Fabretti (2008, p. 38-39) observa a nova classificação comentando:

Logo, as contribuições criadas após a edição do CTN, como, por exemplo: PIS – Programa de Integração Social (LC nº 7/70); Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (LC nº 70/91) -, que incidem sobre o faturamento, e CSL – Contribuição Social sobre o Lucro da Pessoa Jurídica (Lei nº 7.689/88) – e CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (Lei nº 9.311/96) – são tributos.

Dessa forma, conclui-se que tributos é a composição dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria, dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais.

2.2.1 RESPONSABILIDADE ARRECADATÓRIA

A Constituição Federal distribui a competência tributária entre a União, os Estados, o DF e os Municípios. Para o DF, em seu território, competem também os impostos municipais.

A Lei 5.172/66 estabelece as competências tributárias dos entes federativos, e não lhes podem ser retiradas, mesmo que não sejam exercidas (BRASIL, 1966). Como exemplo, há o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, cuja competência é da União, porém, tal imposto nunca foi implantado, mas isso não dá direito a outro ente federativo de pleiteá-lo para si.

No art. 9º da Lei 5.172/66 são definidas as limitações do poder de tributar impostas à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65;
- II – cobrar impostos sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;
- III- estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
- IV- cobrar imposto sobre:
 - a) O patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
 - b) Templos de qualquer culto;
 - c) O patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação

ou de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

d) Papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

e) § 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este art., e inerentes aos seus objetivos. (BRASIL, 1966).

A responsabilidade arrecadatória deve estar diretamente relacionada ao conceito de federalismo fiscal, que Mendes (2004, p. 421) assim conceitua:

[..] pode ser definido como a divisão de tarefas entre os diferentes níveis de governo: quem (que níveis de governo) deve arrecadar cada um dos tributos do país e quem deve ofertar cada um dos serviços públicos (saúde, saneamento, educação, limpeza, iluminação, segurança pública, estabilidade macroeconômica, assistência aos pobres, etc.) A idéia principal é buscar uma divisão de tarefas que maximize a eficiência do setor público.

Mendes (2004) ainda tece algumas críticas ao federalismo fiscal brasileiro, tais como o excessivo número de municípios pequenos sem possibilidade de auto-suficiência em termos de arrecadação, para fazer frente às suas obrigações sociais, ocasionando uma necessidade de a União e os Estados suprirem esses déficits por meio de transferências intergovernamentais.

Essa situação traz certa ineficiência à máquina governamental, principalmente na produção de serviços públicos. Outra crítica feita por Mendes (2004) é a facilidade dos governos estaduais e municipais recorrerem ao governo central, União, buscando ajuda financeira para equilibrar o seu orçamento fiscal, endividando-se e repassando a conta para a União por meio do perdão da dívida.

A responsabilidade arrecadatória dos impostos entre os entes federativos está distribuída conforme a seguir:

IMPOSTOS	RESPONSÁVEL PELA COBRANÇA
SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR	
Sobre a importação	UNIÃO
Sobre a exportação	UNIÃO
SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA	
Sobre a propriedade territorial rural	UNIÃO
Sobre a propriedade territorial urbana	MUNICÍPIOS
Sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou diretos	ESTADOS
Sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis	MUNICÍPIOS
Sobre a renda e proventos de qualquer natureza	UNIÃO
Sobre propriedade de veículos automotores	ESTADOS
SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO	
Sobre produtos industrializados	UNIÃO
Sobre operações relativas a circulação de mercadorias	ESTADOS
Sobre serviços de qualquer natureza	MUNICÍPIOS
Sobre operações de crédito, câmbio e seguros	UNIÃO

QUADRO 2- Distribuição das competências tributárias dos impostos

Fonte: Do autor

Observa-se que o imposto sobre grandes fortunas de competência da União não está normatizado, portanto, não consta no quadro 2 acima apresentado.

Na Tabela 1, a seguir, demonstra-se o total de arrecadação tributária do exercício de 2008 dos três níveis de governo, destacando-se que o ICMS representa 80% da arrecadação dos estados com tributos. Essa significativa participação reforça a relevância da discussão das propostas de mudanças sugeridas pelo GF com os governos estaduais, e também de pesquisas e estudos, simulando os impactos que a PEC 233/08 trará para a arrecadação do ICMS para cada estado federativo:

TABELA 1 - Arrecadação tributária em 2008 dos três níveis de governo

RECEITA	R\$ milhões					
	UNIÃO		ESTADOS		MUNICÍPIOS	
IMPOSTO	248.657	39,1%	246.823	90,8%	41.094	81,3%
sobre a Importação – II	17.067	2,7%	-	0,0%	-	0,0%
sobre a Exportação – IE	34	0,0%	-	0,0%	-	0,0%
sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	395	0,1%	-	0,0%	-	0,0%
sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU	-	0,0%	-	0,0%	11.697	23,1%
sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR	174.299	27,4%	10.214	3,8%	4.444	8,8%
sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA	-	0,0%	16.629	6,1%	-	0,0%
sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação - ITCD	-	0,0%	1.485	0,5%	-	0,0%
sobre Transmissão "Intervivos"- ITBI	-	0,0%	-	0,0%	3.581	7,1%
sobre Produtos Industrializados - IPI	36.695	5,8%	-	0,0%	-	0,0%
sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	-	0,0%	217.297	80,0%	-	0,0%
sobre Operação de Crédito, Câmbio, Seguros ou Títulos - IOF	20.167	3,2%	-	0,0%	-	0,0%
sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN	-	0,0%	-	0,0%	21.372	42,3%
Outros Impostos	-	0,0%	1.198	0,4%	-	0,0%
TAXAS e CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	4.963	0,8%	8.145	3,0%	3.141	6,2%
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	381.892	60,1%	16.804	6,2%	6.331	12,5%
TOTAL	635.512	100,0%	271.772	100,0%	50.566	100,0%

Fonte: Adaptada da Secretaria do Tesouro Nacional (2005-2008).

Ainda procurando demonstrar a importância do imposto ICMS em relação ao total de tributos arrecadados pelos entes federativos, observa-se no Gráfico 1, a seguir, que o ICMS representou 23% do total de receitas com tributos arrecadadas pelos três entes federativos em 2008:

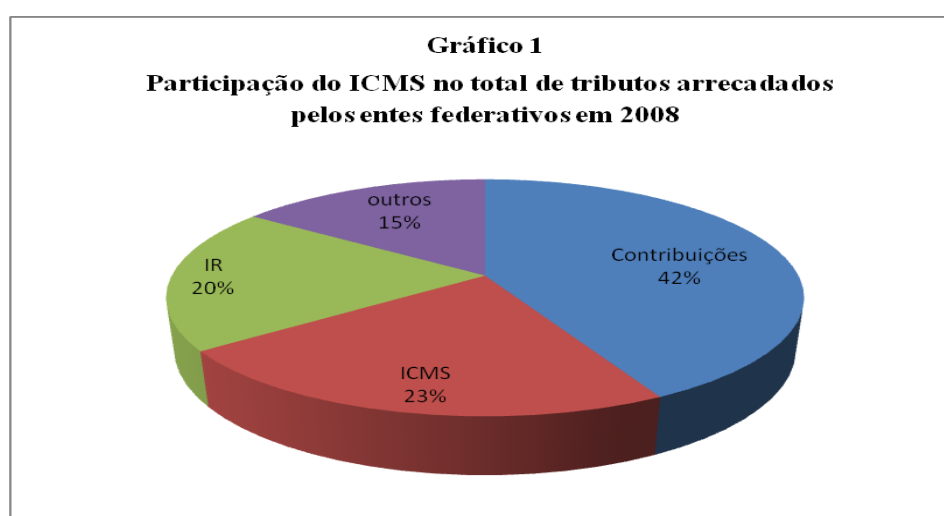


GRÁFICO 1- Participação do ICMS no total de tributos arrecadados pelos entes federativos em 2008

Fonte: Do autor com dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2005-2008)

O estudo em questão tem como objetivo avaliar o impacto na arrecadação do ICMS que a PEC 233/08 trará para um dos menores estados arrecadadores. Nesse sentido, cabe trazer dados do imposto ICMS, sua origem, suas características e a arrecadações dos últimos exercícios fiscais. Desse modo, no tópico adiante, a pesquisa se concentra no imposto ICMS.

2.3 IMPOSTO SOBRE CONSUMO

De acordo com a elevação do gasto público, há também elevação da carga tributária para que de alguma forma, total ou parcial, sejam compensadas as necessidades de receitas públicas para suportar estes gastos. Para Smith (1983, p. 247) “o rendimento privado dos indivíduos advém, em última análise, de três fontes distintas: lucro, renda e salários. Todo imposto deve, em última análise, ser pago sobre um ou outro desses três tipos de rendimentos ou sobre todos eles”.

Por outro lado, de acordo com a teoria da tributação, há os seguintes conceitos, de: (a) equidade - cada indivíduo deve contribuir com uma quantia "justa"; (b) progressividade - as alíquotas devem aumentar à medida que são maiores os níveis de renda dos contribuintes; (c) neutralidade - a tributação não deve desestimular o consumo, produção e investimento; e (d) simplicidade - o cálculo, a cobrança e a fiscalização relativa aos tributos devem ser simplificados a fim de reduzir custos administrativos.

Em contra ponto a esta teoria, Smith (1983), na obra “A Riqueza das Nações”, expressa sobre o papel do governo frente à economia daquela época e sobre o sistema tributário necessário para suportar a “máquina pública”. Na exposição Smith (1983) vislumbra sobre uma tributação ideal e sugere quatro princípios básicos, resumidos abaixo:

(1) Equidade = "Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta sobre a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que tem na propriedade. E na observância ou não observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação. Importa observar, uma vez por todas, que todo imposto que, em última análise recai exclusivamente sobre um dos três tipos de rendimentos é necessariamente não equitativo, na medida em que não afeta os dois tipos de rendimentos".

(2) Certeza - "O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa".

(3) Conveniência de pagamento - "Todo o imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte".

(4) Economia no recolhimento - "Todo o imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado. Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos:

4.1 - O recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários.

4.2 - O imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento em emprego a grandes multidões.

4.3 - Um imposto pouco criterioso representa uma grande tentação para o contrabando (ou sonegação).

4.4 - O imposto, por sujeitar as pessoas às visitas frequentes e à odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muitos incômodos, vexames e opressões desnecessárias. "É devido a um ou outro desses quatro modos inadequados de impor ou recolher tributos, que estes muitas vezes, acarretam muito mais incômodos para as pessoas do que benefícios para o soberano" (SMITH, 1983, p. 247-249).

Antes de entrar no estudo do ICMS, deve-se primeiro conceituar imposto sobre consumo. Nesse contexto, justifica-se a importância desta análise, pois a proposta de reforma tributária (PEC 233/08) busca transformar o ICMS, hoje um imposto sobre circulação de mercadoria, em um imposto sobre consumo. Isso ocorrerá na medida em que o imposto for devido ao estado de destino, onde efetivamente ocorrerá o consumo do bem adquirido.

Conceitualmente, o Imposto sobre Consumo incide sobre todas as transações de compra e venda de mercadorias, como de prestações de serviços, não havendo distinção da carga tributária em relação ao poder aquisitivo do contribuinte. O Imposto sobre Consumo não incide sobre a poupança; estimula o investimento e, portanto, incentiva o crescimento econômico.

De acordo com as sugestões trazidas pela PEC 233/08 observa-se que o ICMS da forma proposta alinha-se aos conceitos acima apresentados no que tange a incentivar o crescimento econômico, pois, ao transferir parte da arrecadação para o Estado de destino, contribuirá com o crescimento regional dos estados menos desenvolvidos economicamente. Também, ao eliminar a guerra fiscal o ICMS estimula o investimento nestes estados.

Sampaio (2004, p. 188) compara o imposto sobre consumo frente ao imposto sobre a renda e justifica sua aplicação, ao observar que:

Os impostos sobre o consumo representam, particularmente nos países em desenvolvimento, uma parcela substancial da arrecadação total. Até recentemente, a predominância desse tipo de tributação era considerada uma das características do subdesenvolvimento; esperava-se, assim, que a parcela da receita arrecadada por meio da tributação do consumo se reduziria ao longo do processo de crescimento econômico, sendo substituída pela tributação da renda. No entanto, estudos recentes têm consistentemente apontado para a inversão dessa tendência e contribuído para

redesenhar o papel da tributação indireta. Ao demonstrarem que a tributação da renda, a longo prazo, reduz as perspectivas de crescimento da economia, esses trabalhos enfatizam as vantagens de se taxar o consumo em vez da renda. Isso por que impostos sobre o consumo podem contribuir para expandir a poupança nacional.

Alguns críticos do Imposto sobre Consumo se baseiam na injustiça fiscal para desclassificarem esse modelo de imposto como o mais justo a nível social. Nesse sentido, Campos e Campos (2000) salientam que os impostos indiretos sobre o consumo apresentam o grave inconveniente de não poder levar em conta a situação econômica do consumidor, sujeito ao imposto. A PEC 233/08 não traz como pressuposto a correção desta suposta injustiça fiscal e social.

Em contrapartida, conforme Sampaio (2004, p. 188), essas críticas estão atualmente sem fundamentação teórica, pois:

Críticos da tributação do consumo alegam a regressividade desse tipo de tributo já que a propensão média e marginal a consumir das pessoas de baixa renda é superior a dos indivíduos mais ricos. Portanto, o ônus fiscal é menor para os grupos mais ricos porque recai somente sobre parte da renda, já que a poupança não é afetada pela tributação do consumo. Porém, esse argumento, que constitui o maior empecilho ao uso da tributação do consumo em países de baixa renda, tem sido amplamente questionado. Estudos recentes mostraram que, em presença de fortes disparidades de renda, um desenho apropriado da tributação indireta pode aumentar os níveis de bem-estar; contribuindo, assim para reduzir as desigualdades. De acordo com esses autores, a imposição de alíquotas progressivas, combinadas com um nível de isenção, pode fazer com que a carga fiscal associada à tributação do consumo leve em conta a capacidade de pagamento do contribuinte. Em inúmeros países, a experiência de implementar essa estrutura progressiva por meio do imposto sobre o valor agregado tem sido bem-sucedida. Por fim, a tributação sobre o consumo desempenha um papel importante na correção de externalidades e possui custos administrativos relativamente baixos, reduzindo, assim, o risco de evasão e elisão fiscal.

Vários tributos sobre o consumo são identificados no Sistema Tributário Nacional (STN), tais como: IPI, ICMS, COFINS e PIS e Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Neste estudo, o foco é no ICMS.

2.4 IVA – IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO

Os principais países economicamente desenvolvidos adotam o IVA como imposto sobre consumo. O Brasil foi um dos primeiros a adotar um imposto com algumas das características desse modelo. Entretanto, não avançou na modernização do ICMS, contrariamente a outros países, principalmente os europeus. Procura-se na reforma sugerida pela PEC 233/08 adequar o ICMS às características do IVA, principalmente quanto à sistemática de cobrança. Com relação a este modelo de cobrança observa-se que a PEC 233/08 não contempla na sua plenitude o conceito trazido pelo IVA da cobrança ser no Estado de destino, pois, parte do ICMS devido nas transações inter-estaduais ainda continuará sendo retida pelo Estado de origem. (exemplo: 2% fica no Estado de origem e a variável das alíquotas 7% e 12%, que são os tetos máximos de alíquotas, são do Estado de destino). Nesse sentido, torna-se importante conhecer o IVA adotado em outros países, contribuindo assim para a avaliação do que é proposto pela PEC 233/08.

Guimarães (2007, p. 54) destaca a importância do IVA, comentando:

Não sem motivo, atualmente, 132 dos cerca de 187 países do mundo tem o IVA em seus sistemas, e por quê? Porque é neutral, porque é não discriminatório, porque facilita a concorrência e porque é eficaz na arrecadação, e, obviamente, este último fator é extraordinariamente importante. Portanto, o IVA é percebido como o imposto sobre o consumo que propicia liberdade de circulação, liberdade de concorrência, liberdade e mobilidade do trabalho e dos capitais; enfim, os pressupostos constitutivos da ideia de unidade europeia.

Com base no exposto, confirma-se a efetiva importância desse imposto, ao se constatar a quantidade de países que adotam esse modelo de imposto sobre o consumo e pelas suas características de um imposto justo e eficiente. Comparando-se as características do IVA praticado na maioria dos países com o que é proposto pela PEC 233/08, observa-se que o novo ICMS também traz algumas destas características ao se propor a extinção da guerra fiscal: facilita a concorrência, a liberdade de circulação de mercadorias e a mobilidade do trabalho e dos capitais.

Conforme relatado por Águia (2007), o IVA surgiu na França por volta do ano de 1954, e hoje é aplicado em mais de uma centena de países. Trata-se de imposto sobre consumo que incide sobre o valor agregado (ou adicionado), das transações de bens e serviços. Alcança diretamente a livre circulação de bens e serviços, incidindo sobre todas as

fases da cadeia produtiva, desde a produção ou importação até o consumo final do bem ou da utilização dos serviços prestado, sendo assim um imposto plurifásico.

Em Basto (2007, p. 101), encontra-se uma definição do IVA:

O objetivo do tributo é atingir o consumidor final dos produtos e serviços. Trata-se, todavia, de um imposto indireto, que tributa os operadores econômicos – os vendedores de bens e os prestadores dos serviços – esperando que estes repercutam nos preços o encargo tributário. Por meio de um fenômeno eminentemente econômico – a repercussão do imposto – é o consumidor dos bens e serviços que acaba por ser o contribuinte, no sentido econômico da palavra, posto que juridicamente o contribuinte seja o vendedor. Por outro lado, trata-se de um imposto geral, porque atinge a generalidade dos produtos e serviços, e não categorias especiais de bens, ou bens especialmente identificados. A sua incidência é, aliás, definida por exceção, quer dizer, não por meio da indicação dos bens e serviços sobre que incide, mas, por meio de uma lista de bens e de serviços sobre que *não* incide.

Cabe destacar, para melhor entender o conceito de IVA, algumas definições do fato gerador utilizadas na Comunidade Europeia e em alguns países da América do Sul. Segundo Gomes (2006, p. 53), na definição do fato gerador do IVA na Comunidade Europeia:

Verifica-se que a regra geral para consubstanciar o fato gerador do IVA: que se trate de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços; que as citadas operações sejam feitas a título oneroso; que sejam levadas a cabo por um sujeito passivo agindo nessa qualidade; que a operação tenha lugar no território nacional. Além das operações com estas características estão também sujeitos ao IVA: as importações de bens; as aquisições intra comunitárias de bens.

Ainda segundo Gomes (2006, p. 129), o IVA na Argentina tem como fato gerador:

O IVA é um imposto sobre consumo que se aplica a todas as transações do processo de produção e circulação de bens e serviços, podendo, em cada etapa do circuito econômico, abater o crédito imposto.

Ao continuar com Gomes (2006, p. 138), o IVA no Paraguai tem como fato gerador:

Nos termos do art. 77 da Lei 125/91, os fatos geradores são: a entrega de bens; a prestação de serviços, excluídos os de caráter pessoal que se prestam em relação de dependência e à importação de bens.

A não classificação do ICMS como um imposto com características do IVA é observada por Sampaio (2004, p. 201), ao afirmar que:

No Brasil, o principal imposto sobre o consumo, o ICMS, é de competência de uma esfera sub nacional de governo, o Estado. A exemplo do IPI, esse tributo apresenta distorções diversas, particularmente no que diz respeito à formação de capital e ao comércio inter-regional e internacional. Essas distorções são ainda agravadas pelo fato de esse imposto ser de competência estadual. Inicialmente introduzido como um IVA-Produto, as inúmeras isenções e arranjos especiais, que atingem, particularmente, os bens de capital, além de tornarem esse imposto cumulativo, aproximaram-no de uma forma tosca de um IVA-Consumo. Além disso, alíquotas

diferenciadas com base no critério distributivo (produtos básicos *versus* bens de luxo) atestaram o caráter seletivo desse tributo.

De acordo com os pressupostos da PEC 233/08 parte destas distorções supostamente deixarão de existir, pois na medida em que a reforma busca eliminar a guerra fiscal contribuirá com a transparência para a formação de capital e para o comércio inter-regional.

Um dos pontos de maior resistência por parte dos governos estaduais em relação ao que sugere a PEC 233/08 está justamente na principal característica do IVA adotado pela União Europeia, a cobrança do imposto pelo país de destino. Com relação a esse aspecto, observa-se a experiência do mercado europeu por meio de Águia (2007, p. 132):

O IVA adotado na União Européia (EU), nas transações entre Estados-membros, como regra geral, é aplicado segundo o princípio do destino, ou seja, o IVA pertence ao Estado-membro do destino do bem, entretanto, estuda-se (na EU) sua passagem para um posterior regime de origem (o IVA pertenceria ao Estado-membro de origem do bem). Diante da realidade tributária brasileira se discute muito a aplicação de um regime em relação ao outro, principalmente nas transações envolvendo os estados da Federação. O Princípio do destino poderia ser aplicado, ainda que seja em uma Federação, sem maiores problemas. O raciocínio é simples: o Estado-destino que recebe o bem fica com o IVA da transação e o Estado-origem, ainda que não tenha participação no valor deste IVA, tem como vantagem o incremento na aquisição dos insumos utilizados para produzir aquele bem, gerando no Estado-origem maior volume de transações como aumento da renda interna e, conseqüentemente, maior arrecadação. Na realidade todos ganham, gerando maior emprego e maior consumo.

Portanto, fica evidente a necessidade de se discutir a eficiência da tributação no destino sugerida pela PEC 233/08, como forma de aprimorar o atual imposto ICMS, reforçando a importância do trabalho aqui desenvolvido.

2.5 ICMS - HISTÓRICO

O ICMS substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) por meio da Emenda Constitucional 18/65, que buscou racionalizar o Sistema Tributário Brasileiro (BRASIL, 1965). O IVC tinha como característica ser um imposto com incidência plurifásica em cascata e, seguindo a tendência de grande parte dos países europeus, buscou-se criar um imposto não cumulativo, ou da espécie valor agregado.

Tôrres (2007, p. 83) faz um breve histórico da vida desse imposto:

Na origem da tributação sobre circulação de mercadorias no Brasil, encontramos o chamado Imposto do Selo (Decreto nº 4.505, de 31.12.1870), que tinha como fato gerador a emissão de faturas, a partir das vendas efetuadas. Era um tributo tipicamente monofásico. Com a Constituição de 1934, foi atribuído aos estados o

Imposto de Vendas Mercantis, que logo em seguida veio a ser substituído pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), mantido pelas Constituições de 1937 e de 1946. Esse era um imposto plurifásico e cumulativo, incidindo sobre cada venda realizada com a mesma alíquota prevista, sem possibilidade de deduções. Em 1965, acompanhando os reflexos das reformas ocorridas nos sistemas dos diversos países europeus, a Emenda Constitucional nº 18/65 extinguiu o referido imposto, substituindo-o pelo Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), com a característica de ser plurifásico e não-cumulativo.

Anterior à Constituição de 1988, tal imposto incidia somente sobre a circulação de mercadoria (ICM), não contemplando no seu campo de incidência a prestação de serviço. Somente na Constituição de 1988 ampliou-se o campo de incidência desse imposto, contemplando não só a circulação de mercadorias, mas também a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, I, b). A partir de então, o imposto passou a ter a sigla ICMS.

2.5.1 LEGISLAÇÃO

O imposto ICMS está previsto como competência dos estados por meio do art. 155 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, a conhecida Lei Kandir (BRASIL, 1996). No art. 2º dessa Lei Complementar, encontram-se as operações que formam a base de incidência do ICMS.

Configura-se como fato gerador uma operação relativa à circulação de mercadoria ou serviço. O art. 12 da Lei Kandir (BRASIL, 1996) relaciona vários fatos considerados geradores do imposto ICMS, entre eles: saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não estiver transitando pelo estabelecimento transmitente; do início da prestação de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; e outros.

Uma característica interessante e preocupante do ICMS diz respeito à sua base de cálculo. O art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 (BRASIL, 1996) observa, no seu § 1º, inciso I, que o montante do próprio imposto constitui a sua base de cálculo, o que o configura

como um imposto por dentro. Essa forma de apurar a base de cálculo por si só já eleva a carga tributária, quando comparada à aplicação simples da alíquota do imposto sobre o valor do bem em circulação. No exemplo abaixo, por meio do quadro 3, fica claro esse aumento do valor a recolher:

Formas de cálculo	Valor da mercadoria	Base de cálculo	ICMS	
			% da alíquota	R\$
Imposto por fora	1.000,00	1.000,00	18%	180,00
Imposto por dentro	1.000,00	(1.000,00/0,82) 1.219,51	18%	219,51
Acréscimos		219,51		39,51

QUADRO 3 – Cálculo do imposto ICMS – simples

Fonte: Do autor

Observa-se pelo quadro 3 que o imposto é acrescido de 3,95 pontos percentuais quando seu cálculo é tratado “por dentro”, ou seja, o próprio imposto faz parte da base de cálculo dele. Isso posto, a alíquota do ICMS efetiva é de 21,95% sobre o valor da mercadoria, e não de 18%, como determina a legislação.

Esse mecanismo de cálculo distancia a possibilidade de classificar o ICMS como um imposto de valor agregado (IVA), e também não está inserida na PEC 233/08 qualquer sugestão de mudança da forma de se apurar a base de cálculo, pois essa confirma que deve ser mantido o cálculo por dentro.

Como contribuinte desse imposto enquadra-se qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços, como consta no art. 4º da Lei Kandir (BRASIL, 1996). O ICMS é um imposto não cumulativo, dando-se o direito à compensação dos valores pagos em operações anteriores, independentemente do Estado-origem da mercadoria ou do serviço.

2.5.2 SISTEMÁTICA DE COBRANÇA

O ICMS é devido ao Estado-origem, mesmo quando a mercadoria ou o serviço é comercializado com contribuintes de outros estados da federação. Esse modelo de cobrança traz grandes distorções à economia nacional e provoca a tão questionada e debatida “guerra fiscal”, que só contribui para o desequilíbrio do crescimento econômico regional. A PEC 233/08 (BRASIL, 2008a) sugere a mudança do local de cobrança para o Estado-destino, acabando de vez com as possibilidades de manutenção da “guerra fiscal”. Porém, esse ponto contribui para a (ainda) não aprovação da referida proposta de reforma tributária.

Sampaio (2004, p. 202) faz comentários negativos quanto ao uso dessa sistemática de cobrança:

Com respeito às transações inter-regionais, aplica-se o princípio de origem. A região 'exportadora' tributa sua produção e a região 'importadora' devolve o imposto sob a forma de crédito tributário acordado com os importadores, embora o imposto tenha sido pago em outro Estado. Esse esquema, implementado facilmente quando o tributo é coletado por uma autoridade central, implica substanciais consequências distributivas quando operacionalizado em nível estadual, como é o caso do Brasil.

Uma vez analisadas as características do ICMS, os próximos tópicos tratam do assunto central da presente pesquisa: a reforma tributária e seus impactos na arrecadação do ICMS para o Estado do Amapá. A escolha do Estado do Amapá se deu pelo fator de acessibilidade e à sua participação no total da arrecadação do ICMS a nível nacional, conforme tabela 2 adiante.

Observa-se que enquanto o Estado de São Paulo ocupa a primeira colocação no *ranking* de arrecadação do ICMS, o Amapá ocupa a penúltima colocação, estando à frente somente do Estado de Roraima. A arrecadação do Estado de São Paulo em 2008 representou 34,2% do total arrecadado por todos os estados, enquanto a participação do Amapá foi de 0,2%.

TABELA 2 – Histórico de arrecadação do ICMS, por Estado da Federação Brasileira

UF	2004 R\$ mil	2005 R\$ mil	2006 R\$ mil	2007 R\$ mil	2008 R\$ mil	%
NORTE	7.274.886	8.530.400	9.593.046	10.583.454	12.984.135	5,8%
Acre	257.212	331.512	360.904	391.857	400.292	0,2%
Amazonas	2.612.640	3.002.409	3.359.632	3.712.040	4.619.595	2,1%
Pará	2.405.769	2.851.873	3.308.268	3.666.973	4.182.093	1,9%
Rondônia	1.057.534	1.243.724	1.332.706	1.441.555	2.212.541	1,0%
Amapá	184.420	240.529	287.868	313.439	353.147	0,2%
Roraima	150.919	184.571	221.393	269.158	300.763	0,1%
Tocantins	606.392	675.782	722.275	788.432	915.704	0,4%
NORDESTE	20.133.001	22.719.919	25.995.289	27.743.294	32.058.238	14,4%
Maranhão	1.191.859	1.464.279	1.827.931	2.003.109	2.350.325	1,1%
Piauí	761.714	902.277	1.068.985	1.176.108	1.402.557	0,6%
Ceará	2.994.081	3.144.615	3.755.799	3.917.618	4.719.283	2,1%
Rio Grande do Norte	1.394.630	1.616.466	1.913.542	2.006.233	2.256.485	1,0%
Paraíba	1.144.547	1.336.562	1.532.786	1.677.914	1.927.353	0,9%
Pernambuco	3.667.071	4.313.803	4.864.103	5.415.683	6.208.668	2,8%
Alagoas	973.291	1.100.364	1.281.320	1.401.858	1.614.352	0,7%
Sergipe	873.013	1.010.710	1.146.646	1.204.150	1.340.654	0,6%
Bahia	7.132.795	7.830.843	8.604.177	8.940.621	10.238.561	4,6%
SUDESTE	75.928.080	84.671.311	94.703.075	104.075.350	124.372.694	55,7%
Minas Gerais	13.221.765	15.637.857	17.018.047	19.333.203	23.214.306	10,4%
Espírito Santo	3.732.003	4.635.617	5.091.607	5.878.468	7.001.267	3,1%
Rio de Janeiro	13.051.843	13.396.583	14.804.974	15.671.288	17.835.540	8,0%
São Paulo	45.922.469	51.001.254	57.788.447	63.192.391	76.321.581	34,2%
SUL	22.720.287	25.972.038	27.245.742	29.165.814	34.535.789	15,5%
Paraná	7.824.124	8.759.645	9.263.658	10.085.503	11.766.971	5,3%
Santa Catarina	5.258.225	5.829.455	6.168.785	6.822.626	7.943.664	3,6%
Rio Grande do Sul	9.637.938	11.382.938	11.813.299	12.257.685	14.825.154	6,6%
CENTRO-OESTE	12.193.190	13.270.680	14.521.521	16.077.356	19.175.668	8,6%
Mato Grosso	3.285.239	3.444.403	3.496.669	3.886.764	4.736.302	2,1%
Mato Grosso do Sul	2.349.042	2.666.872	3.009.798	3.500.612	4.346.913	1,9%
Goiás	3.978.086	4.223.690	4.698.622	5.230.965	6.143.391	2,8%
Distrito Federal	2.580.823	2.935.715	3.316.432	3.459.015	3.949.062	1,8%
BRASIL	138.249.444	155.164.348	172.058.673	187.645.268	223.126.524	100%

Fonte: Do autor com dados da COTEPE (2008).

O Gráfico 2 adiante demonstra a importância que o ICMS tem para a arrecadação tributária do Estado de São Paulo, corroborando no fortalecimento da necessidade de estudos científicos, visando a avaliar o impacto que a mudança da sistemática de tributação pode trazer às finanças deste Estado. O Estado de São Paulo arrecadou em 2008 R\$ 92.147,8

milhões, e desse total, R\$ 79.940,5 milhões (87%) correspondem ao imposto ICMS; o restante da arrecadação está distribuído entre os outros diversos tributos.

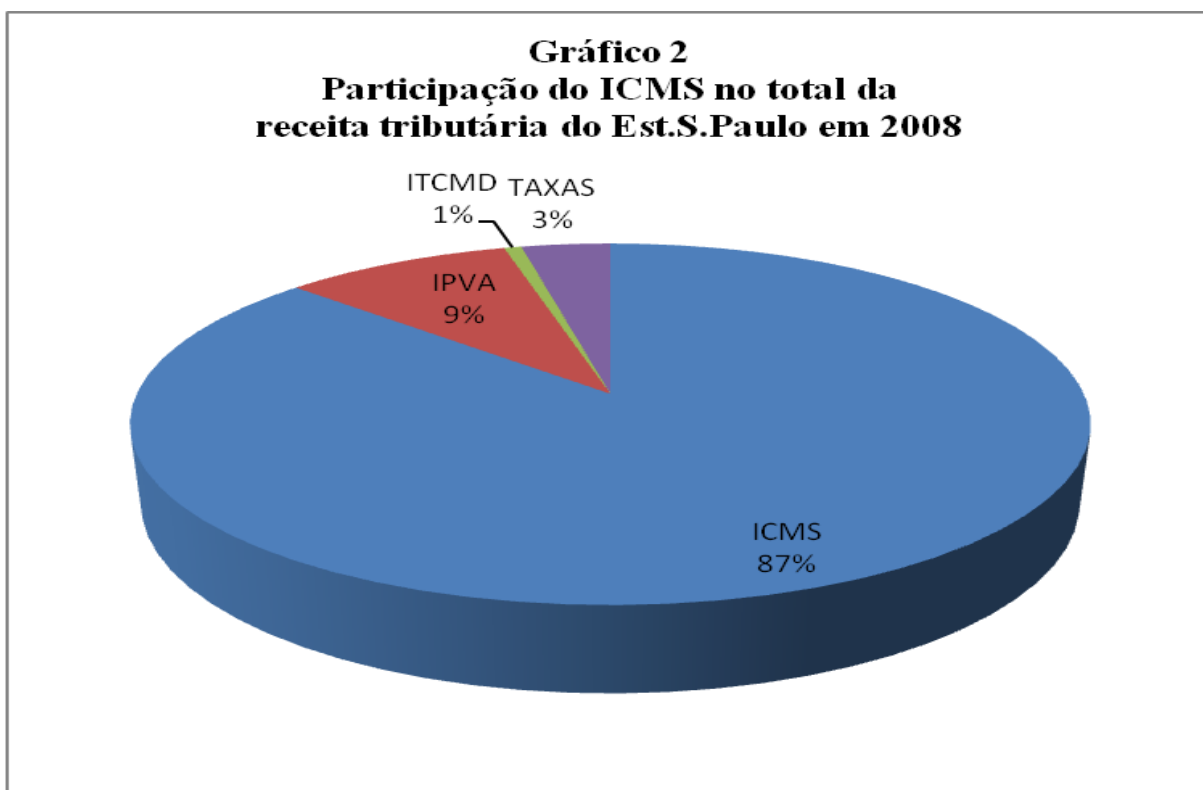


GRÁFICO 2- Participação do ICMS no total da receita tributária do Estado de São Paulo em 2008

Fonte: Do autor

O mesmo fator se observa em relação ao Estado do Amapá, conforme o Gráfico 3, adiante. Por falta de dados oficiais, a arrecadação de 2008 corresponde somente até novembro, posto que não foram identificados dados de dezembro de 2008. O ICMS naquele período obteve uma participação de 77% em relação ao total de tributos arrecadados, e o ICMS total arrecadado foi de R\$ 315,6 milhões, para um total de receita de R\$ 412,2 milhões.

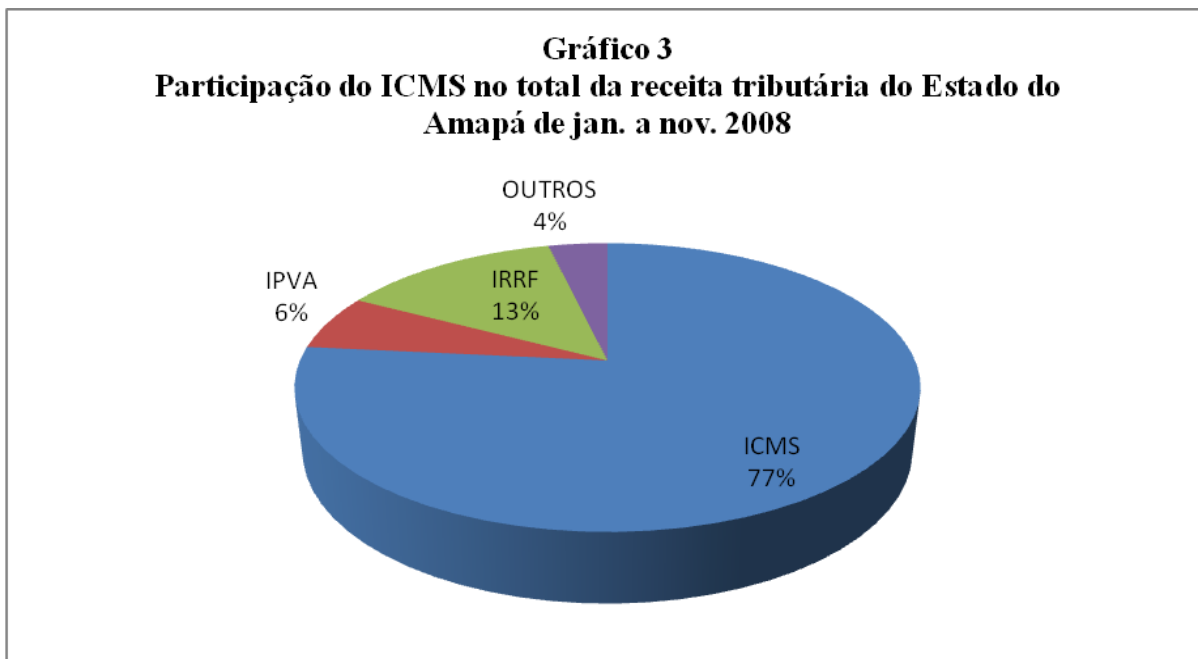


GRÁFICO 3 - Participação do ICMS no total da receita tributária do Estado do Amapá de jan. a nov. 2008

Fonte: Do autor.

2.6 REFORMA TRIBUTÁRIA

Ao se analisar o histórico do sistema tributário brasileiro, percebe-se a influência de fatores políticos, e não econômicos, na sua estruturação. Esses fatores corroboraram para que o sistema acarretasse uma carga elevada de injustiça social, que eleva a informalidade a patamares insustentáveis, assim como a busca por meios ilícitos de redução da carga tributária. Só por esse motivo, já se justificaria a busca por uma reforma tributária abrangente.

Outros fatores contribuem para a discussão da reforma tributária, tal como a necessidade de o Brasil consolidar seu ambiente econômico e tributário de forma a oferecer um ambiente seguro para os investimentos necessários nessa fase de crescimento econômico, o que se alcança com leis equitativas e claras na sua forma de aplicação.

Além da preocupação quanto aos investimentos, é também necessário desonerar a produção e principalmente o consumo e a renda, criando condições favoráveis para o aumento da produção e do consumo, de forma a elevar o Brasil a patamares de crescimento econômico de países desenvolvidos. A carga tributária aplicada à produção é insustentável, chegando a índices próximos de 36% do Produto Interno Bruto (PIB) (2008 e 2009).

A possibilidade de os entes federativos legislarem sobre tributos sem observar sua padronização, de forma que se tenha uma única legislação aplicada em todo o território nacional, leva à complexidade do sistema tributário brasileiro, dificultando sua correta aplicação e onerando financeiramente as empresas, no que tange ao atendimento das obrigações principais e acessórias.

Essa mesma liberdade de legislar faz com que os estados membros da federação travem uma verdadeira “Guerra Fiscal” na busca de elevar sua arrecadação, o que, na prática, traz prejuízos a todos os estados, como se vivencia atualmente. Faria (2009, p. 1) entende que:

A reforma tributária torna-se imprescindível, assim, para evitar que os avanços econômicos terminem por fortalecer ainda mais as grandes desigualdades sociais existentes em nosso País. Afinal, o sistema tributário nacional tem catalisado os desequilíbrios regionais, penalizando fortemente os setores produtivos e atingindo frontalmente as classes mais populares, principalmente pelo elevado custo indireto contido no preço dos bens e serviços de consumo básico. A alta carga e a complexidade dos tributos que incidem sobre todas as etapas da cadeia produtiva – o denominado efeito cascata – comprometem a elevação do nível de investimentos na economia e estimulam por outro lado, a sonegação fiscal. Evidente que isso termina por gerar deficiências no atendimento do Estado nas áreas e setores mais carentes, comprometendo decisivamente o desenvolvimento nacional.

A necessidade de uma reforma ampla é observada por toda a sociedade e regiões. É consenso que os legisladores e políticos devam priorizar a discussão desse assunto. Nesse sentido, Francisco Neto (2008, p. 173) ressalta:

O clamor por uma reforma tributária decorre justamente do descontentamento da sociedade com o nível de carga tributária, as dificuldades impostas pelas inúmeras obrigações acessórias e pela insegurança jurídica provocada pelas inúmeras e frequentes alterações da legislação tributária.

Ao lado das queixas contra a carga tributária, junta-se a questão da complexidade do sistema tributário nacional. Não é de hoje que se multiplicam as propostas tendentes não só à diminuição dos tributos, mas também à simplificação dos sistemas. Enfim, o que se busca é, em síntese, pagar menos tributos, com um peso menor, e de forma mais simples

Essa complexidade da legislação tributária e a burocracia imposta por um sistema de obrigações acessórias contribuem para a necessidade urgente de reforma tributária. Com base nesse entendimento, com este trabalho, busca-se contribuir com essa discussão, simulando o impacto na arrecadação do ICMS do Estado do Amapá.

2.6.1 O QUE É A REFORMA TRIBUTÁRIA

Para melhor compreensão do presente trabalho, deve-se entender o que efetivamente espera-se do processo de uma reforma tributária e de suas sugestões. Tal entendimento é necessário para que se possa avaliar se as propostas já discutidas e aprovadas no Brasil trazem, de fato, as características de uma reforma tributária. Ou, se no passado, houve somente atualizações da legislação de acordo com as necessidades políticas pontuais dos entes federativos.

Piscitelli (2009, p. 3) comenta as características do processo de reforma tributária, reforçando sua importância e abrangência:

Uma reforma tributária é sempre uma ocasião para a sociedade discutir muito mais do que um conjunto articulado de impostos, taxas e contribuições que os cidadãos são obrigados a transferir de seus patrimônios para financiar as atividades do Estado. Ainda que a discussão sobre a coerência e a harmonia do Sistema Tributário constitua um tema da maior importância, emergem dos debates sobre a reforma outras questões menos aparentes e, apesar de tudo, muito mais relevantes que as técnicas referentes aos tipos de tributos que devem ser cobrados, suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, alíquotas, tratamentos diferenciados, entre outros. A reforma tributária é uma oportunidade para refletir sobre quem paga a conta e como ela é paga, ou seja, em que situações e sobre que espécies de rendas e de transações uma parte do patrimônio privado se converte em patrimônio público, sob controle do Estado.

Como se pode observar, a discussão deve passar pela análise da capacidade contributiva dos cidadãos e finalizar pela qualidade dos gastos governamentais. Trata-se mais de uma discussão sobre a justiça fiscal do que da forma de arrecadar. Somente com essa discussão é que a sociedade e o governo conseguem levar adiante uma reforma tributária, criando um sistema justo do ponto de vista da equidade, da progressividade e da seletividade.

É o momento de cada participante, governo e sociedade se comprometer com o futuro, de assumir responsabilidades tanto sobre o aspecto de pagar os tributos quanto de investir corretamente essas receitas. Cada participante apresenta e compromete-se com a qualidade do bem-estar da sociedade para o futuro; se de um lado a sociedade aceita a nova carga tributária, do outro, o governo assume compromissos sociais perante essa mesma sociedade.

Nesse sentido, foi identificada aderência à definição nas palavras de Piscitelli (2009, p. 4), ao afirmar que: “a reforma é uma oportunidade para revelar as intenções de seus sujeitos e a tolerância de seus objetos. É a indicação de um rumo, de uma trajetória. É a definição do

papel e das funções atribuídas ao Estado, a repartição entre os recursos e os encargos de cada ente da Federação, de seus poderes e responsabilidades.”

Outro aspecto de destaque identificado na discussão da reforma tributária está relacionado à busca de um sistema tributário eficiente e justo. Barbosa e Barbosa (2004, p. 294-295), definem o que vem a ser esse sistema:

Um sistema tributário moderno, além de ter como escopo o financiamento das despesas do governo, deve também procurar atender a vários objetivos, para que ele contribua para o desenvolvimento econômico e social do país. Os principais objetivos, de acordo com a literatura econômica que trata das finanças públicas, são: eficiência, simplicidade, flexibilidade, transparência, equidade e federalismo fiscal. Esses objetivos são muitas vezes conflitantes, e uma escolha tem de ser feita em função das preferências da sociedade. No processo político, cada um dos critérios são ponderados de acordo com valores que dificilmente são estabelecidos de maneira consensual pela sociedade. Daí as divergências e as controvérsias que surgem quando se discutem alternativas de sistemas tributários.

O sistema é eficiente quando otimiza a alocação dos recursos na economia, e simples, pois é barato arrecadar e barato pagar. Torna-se flexível na medida em que responde com facilidade às mudanças nas condições econômicas. Quando o cidadão sabe exatamente quanto está pagando e quando atende às suas preferências, o sistema é transparente, e equitativo se for imparcial no tratamento do indivíduo.

Outro objetivo de um bom sistema tributário é buscar alcançar o federalismo fiscal. Esse objetivo é alcançado quando o sistema permite certo grau de autonomia financeira aos entes, distribuindo adequadamente as competências de tributar entre eles. Pode-se afirmar que aí está um dos grandes obstáculos para se fazer uma verdadeira reforma tributária, pois a inconsequente necessidade arrecadadora da União, dos Estados e Municípios impede que esse objetivo seja alcançado.

O ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Jorge Rachid, também entende que a reforma tributária, por ser um processo e não um evento pontual, deve ser tratada em um ambiente favorável, principalmente político, que contribua para a evolução das questões propostas (RACHID, 2009).

Em uma reforma tributária, espera-se que haja consenso entre os entes federativos quanto à competência por tributar. Desse modo, é necessário que, em relação às suas autonomias, chegue-se a um acordo no que cabe a cada um tributar, assim como a forma de legislar, ou seja, que ocorra um verdadeiro “pacto federativo”.

Prado (2009, p. 171) define esse pacto federativo:

Nesse sentido, “pacto federativo” deve ser entendido mais precisamente como um conjunto de arranjos institucionais que:

- atribui poderes tributários, executivos e legislativos aos diversos níveis de governo, estabelecendo arranjos mais ou menos descentralizados sob cada um desses aspectos;
- organiza a distribuição vertical e horizontal dos recursos fiscais por meio de sistemas de transferências intergovernamentais, visando a adequar os recursos disponíveis para cada governo aos encargos que lhe cabe executar;
- regula a interação cotidiana entre esses governos na execução de suas funções (mecanismos de cooperação, relações de subordinação, formato das instâncias decisórias intergovernamentais, entre outros.)
- provê mecanismos adequados para permitir a readequação periódica da atribuição de poderes entre governos, em função das mudanças econômicas, sociais e políticas.

No sistema democrático exercido pelo Brasil, espera-se que os legisladores busquem informações e opiniões na sociedade, de forma a obter dados efetivos e reais do cenário atual, não somente dentro da máquina governamental. Essa necessidade reforça-se quando se analisa o resultado de pesquisa apresentada ENANPAD 2006, intitulada: “Mensuração da carga tributária efetiva: existem divergências entre os enfoques econômico e contábil?” (GALLO; PEREIRA; LIMA, 2006).

Esse artigo procurou e evidenciou uma divergência entre a carga tributária divulgada pelo governo brasileiro e a apurada por meio da contabilidade, utilizando-se o demonstrativo de valor agregado publicado pelas empresas que compõem o banco de dados da revista “Exame - Melhores & Maiores”, que publicaram a referida demonstração em pelo menos um dos exercícios no período de 2000 a 2004. Gallo, Pereira e Lima (2006, p. 13) concluíram seu trabalho argumentando que:

Com base nos testes aqui apresentados, pôde-se constatar que, no período de 2000 a 2004, as empresas selecionadas recolheram ao governo brasileiro uma carga tributária média efetiva superior à carga tributária média divulgada oficialmente pela SRF. A despeito das divergências e restrições metodológicas, essa constatação sugere uma possível subestimação da carga tributária divulgada pelos órgãos oficiais do governo para o grupo de empresas estudado, a qual, contudo, não pode ser generalizada. Essa diferença tanto pode ter sido causada por divergências metodológicas entre as abordagens econômica e contábil, quanto por uma limitação da amostra ou por características peculiares do grupo de empresas estudado – o que indica possibilidade de se empreender novas pesquisas objetivando investigar as causas dessas divergências.

Com esse estudo, evidencia-se a necessidade de trazer para a mesa de discussão também os empresários e suas associações representativas, para que os legisladores tomem a decisão certa e considerem não somente os dados divulgados pelo governo. Antes de abordar a questão central deste trabalho, a PEC 233/08, cabe trazer o histórico em termos de reformas tributárias, para um melhor entendimento do alcance das medidas propostas por essa reforma.

2.6.2 HISTÓRICO BRASILEIRO DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS

Historicamente, pode-se afirmar que a primeira tentativa de uma reforma tributária abrangente se deu pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965 (BRASIL, 1965). Algumas novas tentativas foram sugeridas, como no Governo Collor, com a criação de uma comissão denominada “Comissão Ary Oswaldo Mattos”. Assim como outras, essa proposta não foi adiante por motivos políticos. Essas tentativas tinham como objeto restabelecer o equilíbrio financeiro imposto à União pela Constituição de 1988 (BRASIL, 1988).

Naquela mesma época, (1991/92), tramitava pelo Congresso outra proposta de reforma tributária, a qual deu origem à PEC nº 17/91, cuja base central resumia-se na proposta de implantação do Imposto Único, também não levada adiante pelo Congresso.

Em 1995, propôs-se a PEC 175/95, que sugeria alterações no sistema tributário nacional, tendo como pano de fundo a extinção do IPI e sua substituição por um novo imposto incidente sobre a mesma base do ICMS, ou seja, a criação de um único imposto partilhado pela União, Estados e DF. Essa proposta foi arquivada sem aprovação em 2003.

A discussão e a não aprovação da PEC 175/95 também se deu ao não acordo, entre os entes federativos, quanto à forma de redistribuição do volume arrecadado. Esse motivo é destacado por Francisco Neto (2008, p. 155):

Em setembro de 1995, foi instituída a Comissão Especial de Reforma Tributária, na Câmara dos Deputados. Os intensos debates revelaram profundos conflitos federativos, mormente quando se tratava de questões ligadas à repartição das competências tributárias, caso que atingia plenamente a PEC 175/95, que previa importantes alterações nos impostos sobre consumo.

Em 1996, a aprovação da Lei Complementar nº 87/1996, Lei Kandir, trouxe o equilíbrio para a balança comercial, com a desoneração do ICMS sobre a exportação. Também nessa época, a União já tinha solucionado seu problema de desequilíbrio financeiro, ao instituir tributos cujas receitas não estavam sujeitas à partilha com os Estados e Municípios, no caso, contribuições como o PIS e a COFINS.

No ano de 1997, o ex-secretário executivo do Ministério da Fazenda, Pedro Parente, divulgou projeto de reforma tributária que contemplava um IVA federal; a criação de um Imposto Sobre Vendas a Varejo (IVV); extinção dos IPI, do ICMS, do Imposto sobre

Serviços (ISS), da COFINS, da CSLL e do PIS e a manutenção da carga tributária que, naquela época, era de 29% do (PIB). Apesar de a proposta garantir a manutenção das receitas dos Estados e Municípios por meio dos Fundos de Participações, não teve êxito, e o projeto foi abandonado.

Novamente, torna-se evidente que uma reforma tributária só será possível se todos os entes federativos encontrarem uma equação de forma a agradar a todos. Nesse ponto, Dall'Acqua (2005, p. 24) afirma:

A proposta 'Pedro Parente' deixou, no entanto, uma lição fundamental que iria pautar todo o debate futuro sobre a reforma tributária e que, de certa forma, já havia sido aprendida pela Comissão Ary Oswaldo em 1992. O eventual sucesso de qualquer proposta estava condicionado a uma ampla negociação política entre os diversos agentes envolvidos, em particular, o governo federal e os governos estaduais. Embora não tivesse que ser explicitado como tal, tornou-se evidente que a mudança do sistema tributário implicava um amplo pacto político.

O tema reforma tributária saiu de cena em função do alcance do equilíbrio financeiro pela União e do crescente aumento da carga tributária imposta pelos entes federativos. Somente no governo de 2003 ocorreu novamente o envio de uma proposta de emenda constitucional, com o objetivo de reformular o sistema tributário, a PEC 41/03 (Anexo E). Essa proposta foi apresentada destacando-se no texto de exposição de motivos os pontos relacionados ao ICMS:

Todavia, está claro que o Brasil necessita dessa reforma estrutural para elevação de sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e de renda.

[...]

A maior eficiência será alcançada pela simplificação do sistema impositivo, reduzindo-se inclusive o custo do cumprimento das obrigações e do controle pelas administrações tributárias. Reduzir a sonegação significa reduzir um dos mais injustos ônus sociais, pois com essa prática surge a competição desleal, trazendo vantagens econômicas para os sonegadores e reduzindo a competitividade dos bons contribuintes.

[...]

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de "guerra fiscal".

Tais circunstâncias trazem prejuízos ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, dificultam a administração, a arrecadação e a fiscalização do imposto e remetem, ainda, a graves problemas econômicos, pois os diferentes

tratamentos estabelecidos provocam, muitas vezes, desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos.

Para reversão desse quadro, atentando para a preservação da competência estadual desse tributo, propõe-se a uniformização das legislações, com regulação do imposto exclusivamente por normas de caráter nacional. Assim, o ICMS passará a ser regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada adoção de norma estadual autônoma.

No mesmo sentido, há proposição de uniformização das alíquotas do imposto, que serão em número máximo de cinco. O estabelecimento dos padrões nacionais de alíquota será prerrogativa do Senado Federal, cabendo ao já mencionado órgão colegiado dos estados definir a que mercadorias, bens ou serviços elas serão aplicadas.

[...]

Mantém-se o sistema de alíquotas interestaduais, que determina o sistema misto de partilha do imposto relativamente a operações e prestações ocorridas entre remetente e destinatário localizados em diferentes estados.

Para ampliar a eficiência de sua administração e arrecadação, propõe-se, para essas operações interestaduais, a cobrança na origem, inclusive da parcela de imposto que caberá ao Estado de destino das mercadorias, bens ou serviços. Desse modo, uniformiza-se a incidência relativamente ao contribuinte que efetua a operação ou prestação, sejam elas internas ou interestaduais.

Ressalte-se que a cobrança na origem não se confunde com a questão da partilha da receita (observância do princípio da origem, do destino ou misto). Essa definição sobre a cobrança diz respeito apenas ao local onde será exigido o imposto, mas não a quem se destinará o produto de sua arrecadação.

Em realidade, implementadas a unificação da legislação e a cobrança do imposto na origem, prepara-se a estrutura para se enfrentar a questão da partilha de receita entre os estados de origem e de destino, possibilitando eventual alteração do atual sistema, que observa um princípio misto.

Também alinhada às diretrizes de uniformização e simplificação, está a proposta de vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, que propiciará, especialmente, o fim da competição predatória entre os estados e a melhoria da eficiência arrecadatória do ICMS.

[...]

Por fim, a transição para o novo modelo do ICMS será definida pela lei complementar, ficando vedadas, desde logo, a concessão ou a prorrogação de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros atualmente existentes. (BRASIL, 2003).

Essa proposta também não foi aprovada na sua totalidade, em razão das dificuldades de se equilibrar as vontades da sociedade com a dos governantes. Nesse sentido, Francisco Neto (2008, p. 160-161) comenta:

As dificuldades para aprovação da proposta veiculada pela PEC nº 41/03 revelaram, mais uma vez, as questões de fundo que envolvem o conflito federativo no Brasil: por um lado, os contribuintes, ansiosos por uma redução da carga tributária, aliada à simplificação do sistema; por outro, os governos dos estados que, de forma tímida, propõem a aceitação das mudanças, desde que não impliquem perdas de receitas e diminuição da autonomia de que gozam sob o sistema atual. No meio, encontra-se o Governo Federal, que impulsiona a reforma e busca apoio político, sob os

argumentos de que: a) promoveria a simplificação do complexo sistema tributário; b) eliminaria ou, ao menos, atenuaria a guerra fiscal entre os estados; e c) reduziria a cumulatividade dos tributos.

Após longo período de debate, o Senado Federal aprovou parte da PEC nº 41/03, promulgando a Emenda Constitucional nº 42/03, que ampliou às importações a incidência das contribuições sociais; instituiu o “Super Simples”; prorrogou a Zona Franca até 2023 e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) até final de 2007; permitiu o compartilhamento do montante arrecadado com a CIDE com os Estados e DF e possibilitou que os Municípios pudessem optar pela fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Em 2004, a Câmara dos Deputados recepcionou uma nova tentativa de reforma tributária, a PEC 255/04, que dispunha na sua exposição de motivos alterações sobre a tributação do ICMS, unificando alíquotas em todo o território Nacional em número máximo de 5 (cinco). Essa PEC foi desmembrada em duas, PEC 285/04 e 293/04, ambas não apreciadas pelo congresso até o momento.

Em 2008, o GF novamente apresentou proposta de reforma tributária, dando origem à PEC 233/08 (Anexo F), analisada no tópico 2.7 do presente estudo. O que se observa de todas as tentativas de reforma tributária e suas não aprovações é o fato de trazerem, no centro da discussão, a alteração na legislação do ICMS.

Desse modo, ocasiona um conflito federativo, pois os Estados e o DF se veem prejudicados, tanto no que tange à possibilidade de perda de arrecadação quanto da proibição de poderem legislar sobre concessões de incentivos fiscais.

Além do entendimento que os entes federativos devem buscar em relação às suas competências tributárias e divisão do “bolo tributário”, há também outro ponto que merece atenção quando da discussão sobre a necessidade de uma reforma tributária: as necessidades do setor público na busca da maximização da receita tributária versus os objetivos do setor privado na busca da minimização da carga tributária. Sendo assim, é de suma importância que a discussão da reforma tributária se dê em todos os níveis da sociedade, o setor público, o setor produtivo privado e os próprios cidadãos, que acabam arcando com os tributos.

Em torno dessas discussões, há também o fenômeno histórico, pois, em anos de eleição, como é o caso deste ano (2010), não há registros de mudanças significativas na estrutura tributária do País. O resultado de pesquisa apresentado por Arvate e Lucinda no

ENANPAD de 2003, cujo objetivo era avaliar se, em um momento de eleição, há evidências de mudanças na estrutura tributária com intenção eleitoreira, revelou que, a rigor, em anos de eleição, não há alterações na estrutura tributária. A pesquisa intitulada “A composição tributária responde a tentativa de manipulações eleitorais?” demonstrou que:

Obtivemos como principais resultados que governos mais fragmentados tendem a induzir maior turbulência na estrutura tributária. Além disso, podemos concluir que os custos da reforma tributária tendem a se sobrepor à tentação de se manipular oportunisticamente a estrutura tributária em anos de eleição. Como resultado, temos uma turbulência tributária menor em anos eleitorais. (ARVATE; LUCINDA, 2003, p. 9).

Segundo Arvate e Lucinda (2003), tal trabalho teve como princípio o fato de países latino-americanos terem um histórico de populismo econômico mais acentuado do que os países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), e essa conclusão consta do livro organizado por Bresser Pereira (1991), conforme observado por Arvate e Lucinda (2003).

Ainda segundo Arvate e Lucinda (2003), Ashvorth e Heyndels (2002) estudaram a relação das mudanças na estrutura tributária em anos eleitorais, concluindo que lá não ocorriam o que chamam de populismo tributário nesses anos. Arvate e Lucinda (2003), no seu artigo, reproduziram a pesquisa para os países da América Latina, chegando à mesma conclusão que Ashvorth e Heyndels (2002) para os países da OECD; ou seja, também nos países da América Latina, nos anos eleitorais, até aquele momento, não ocorreu o populismo tributário.

2.6.3 REFORMAS TRIBUTÁRIAS EM OUTROS PAÍSES

Em pesquisa realizada e publicada em 10/03/2009 pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), afirma-se que a carga tributária no Brasil está entre as mais altas do mundo, e que o desafio da reforma tributária, além da simplificação, é aumentar a base de arrecadação, segundo especialista da organização:

O Brasil está "testando os limites mundiais" com as atuais alíquotas de imposto. A afirmação foi feita pelo diretor do Centro de Administração e Política Tributária da OCDE Jens Lundsgaard. Durante debate promovido pelo relator da Comissão Especial de Reforma Tributária, deputado Sandro Mabel (PR-GO), do qual participaram representantes da OCDE, Lundsgaard disse que as alíquotas dos impostos no Brasil estão entre as maiores do mundo, embora isso não se reflita em

uma arrecadação maior, porque a base de arrecadação é menor do que em outros países.

[...]

Os técnicos da OCDE sugeriram que o Brasil preste atenção aos exemplos de reformas tributárias realizadas na Austrália e no Canadá. Entre os 30 países-membros da organização, esses são os que mais se assemelham ao caso brasileiro - os tributos cobrados da população e das empresas são divididos entre um governo central e governos estaduais.

Na OCDE, apenas os Estados Unidos não adotam o sistema de impostos sobre valor agregado, e, por isso, essa questão foi apenas reforçada: seria melhor, para a economia brasileira, a adoção de um imposto único sobre valor agregado, como é tendência no mundo todo. Embora tenham ressaltado que nenhum modelo pode ser exportado de um país para outro, o Brasil deve aproveitar as experiências internacionais.

Para o chefe da Unidade de Tributação sobre o Consumo da OCDE, David Holmes, o modelo australiano seria o mais indicado para o Brasil. Em 2000, a Austrália substituiu os impostos estaduais por um sistema nacional único, que é recolhido pelo governo e destinado aos estados. Dessa forma, os australianos resolveram sua versão da guerra fiscal que existe no Brasil, em que estados dão incentivos para concorrer pela instalação de empresas. "Mas acho que vocês não vão conseguir convencer muitos governadores a abrir mão de seus cofres próprios e, por isso, esse modelo pode dificultar uma reforma no Brasil", avaliou. (INFOMONEY, 2009).

Conforme fala do chefe da Unidade de Tributação sobre o Consumo da OCDE, David Holmes, que uma das opções utilizada pela Austrália para acabar com a guerra fiscal foi centralizar a arrecadação tributária no governo central, que, por sua vez, redistribuiu aos demais entes federativos esses recursos para fazer frente às suas responsabilidades sociais.

A reforma tributária sugerida pelo GF (PEC 233/08) busca acabar com a guerra fiscal adotando outro mecanismo: a mudança da sistemática de cobrança do ICMS, passando o imposto a ser arrecado pelo Estado de destino em vez do Estado de origem, como ocorre atualmente.

Então, torna-se importante analisar o sistema tributário de outros países como forma de contribuir para o debate e análise da proposta de reforma tributária em discussão no Congresso, pois o sistema tributário de um País deve estar diretamente alinhado à sua forma de organização fiscal-federativa.

Os Secretários de Fazenda Estadual brasileiros firmaram convênio, instituindo o Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros (FFEB), cujo objetivo é estudar e debater temas importantes do modelo de federação fiscal aplicado no Brasil, contribuindo assim para a conciliação da necessidade de sustentação do equilíbrio fiscal, com a modernização do sistema tributário, autonomia federativa e qualidade da gestão pública.

Quatro grandes blocos foram definidos para nortear as pesquisas e discussões: Equalização de Receitas, Competição Fiscal, Harmonização Tributária e Cooperação

Intergovernamental. O FFEF firmou acordo de cooperação com o “*Forum of Federations*”, que tem propiciado a interação, o debate e a troca de experiências entre especialistas, técnicos e estudiosos estrangeiros e brasileiros sobre temas que dizem respeito, em especial, aos países federativos.

Fruto dessas discussões, o FFEF, sob a coordenação do professor Fernando Rezende, da Fundação Getúlio Vargas, com a orientação do professor Sérgio Prado, da Universidade de Campinas (UNICAMP), divulgou trabalho sobre sistemas de equalização em outras federações, em especial Alemanha, Austrália, Canadá e Índia (REZENDE, 2006). Nesse trabalho se encontra uma definição sobre federalismo fiscal:

Entende-se por federalismo fiscal o conjunto de questões relacionadas à atribuição de encargos como referência para partilha de recursos, atribuição de tributos e formas de compartilhamento, mecanismos para ajustes do desequilíbrio vertical, métodos de distribuição horizontal de recursos, além de formas de coordenação intergovernamental. Tudo isso considerado nos contextos cultural, social e histórico de cada federação.

O objetivo de uma federação, ao adotar sistemas de equalização, é reduzir as disparidades entre entes federados, contribuindo para que os governos subnacionais tenham condições de prestar serviços públicos conforme um padrão mínimo nacional. Os governos federais centralizam os recursos e controlam os instrumentos da equalização fiscal, mas há federações em que os governos subnacionais participam do processo, realizando trocas entre estados, como ocorre na Alemanha.

Os sistemas de equalização são compostos por transferências livres, ou não condicionadas, e têm a aplicação dos recursos definida pelo orçamento local. Nesse aspecto, fica mantida a autonomia dos governos subnacionais. A principal característica desses sistemas é a utilização de uma referência nacional (um padrão, um *standard*) de capacidade fiscal que considera a totalidade das receitas, refletindo as condições econômicas e as bases tributárias de todas as regiões. O custo médio nacional de prestação dos serviços públicos, em alguns casos, compõe a base das transferências equalizadoras.

A equalização da capacidade de gasto (capacidade fiscal) não garante a igualdade na capacidade de oferta de serviços, na medida em que podem existir grandes diferenças de custos entre regiões ou uma distribuição irregular de demanda por certos serviços. Nesse sentido, um sistema de equalização torna-se cada vez mais complexo quando leva em consideração o custo real dos serviços. Atualmente, poucos países atingem tal grau de sofisticação técnica para cálculo das parcelas equalizadoras.

As relações financeiras intergovernamentais nos sistemas federativos podem se dar de maneira informal, por meio de negociações de gabinete, como ocorre no Canadá, em um processo conhecido como Federalismo Executivo, ou por instituições formalmente constituídas, como no caso da Austrália, com a *Grants Commission*, ou mesmo por meio de um colegiado, que no exemplo da Alemanha é representado pelo *Bundesrat*.

A discriminação dos recursos destinados à equalização pode ser constitucional ou infra-constitucional, constituída por receitas de vários impostos ou de um único grande imposto. As quotas a serem distribuídas, na maioria dos países em parcelas *per capita*, podem ser calculadas diretamente por órgãos do governo central, principal interessado na equidade, ou por equipes/comissões criadas especialmente para esse fim, a exemplo da *Grants Commission* australiana e da *Finance Commission* indiana. (REZENDE, 2006).

2.6.3.1 Austrália

Em estudo realizado por Turnbull e Temple (2006), afirmam que há muitas razões para reduzir as duas taxas marginais dos impostos na Austrália. Entre os motivos mais comumente citados, estão: (a) para aumentar os incentivos ao trabalho; (b) reduzir a complexidade do sistema de imposto de renda; (c) reduzir a evasão e arbitragens; (d) reduzir as distorções das escolhas de poupança e opções de investimento e, assim, aumentar a contribuição agregativa da poupança e investimentos para aumento da produtividade; e (e) promover a migração de trabalhadores qualificados e, da mesma forma, incentivar mais trabalhadores altamente qualificados para permanecerem no País.

Cada País é estudado sob os aspectos tributários e, para a Austrália, também há outro estudo realizado por Rezende (2006, p. 18-19), que traz o modelo federativo identificado nesse País:

A Austrália é uma monarquia constitucional, que tem como rainha Elizabeth II, com sistema parlamentarista inglês, sendo composta de 6 estados, 2 territórios e 750 municípios, dos quais 10% são comunidades aborígenes, 1/3 urbanos e 2/3 rurais. O governo federal é o principal eixo de decisões e o parlamento é bicameral: Senado (76 senadores) e Câmara baixa (148 deputados), sendo escolhidos por eleição direta. O governador-geral e os representantes estaduais são nomeados pela Coroa britânica e o primeiro-ministro é indicado pelo governador-geral, sendo costumeiramente o líder da maioria na Câmara baixa. Nos estados também vigora o sistema bicameral.

No Brasil, há o CONFAZ, que reúne os secretários de estados, e é o local onde acordos envolvendo o imposto ICMS são negociados. Na Austrália, há o *Loan Council*, criado em 1928, composto por um representante de cada Estado e um do GF, que regula o endividamento público.

A *Grants Commission* (GC), de 1933, é órgão técnico que estabelece os critérios para a distribuição horizontal das transferências federais e que, a partir de 1982, assumiu papel destacado nas relações federativas. E, por fim, o *Council of Australian Governments*, de 1992, que é o fórum de decisões políticas dos chefes-estaduais.

O processo de distribuição do arrecadado pelo governo central aos estados inicialmente determinava que 75% do que o governo central arrecadava deveria ser redistribuído para os estados. Esse processo tinha como objetivo contribuir para o desenvolvimento dos estados, o que não ocorreu após o período de 10 anos. Diante dessa situação, a Austrália resolveu modificar o critério de distribuição dos 75% arrecadados,

deixando como base o critério de derivação tributária, passando a considerar simplesmente a transferência de 25 *shillings/per capita*.

O estudo de Rezende (2006, p. 19) observa que os estados redistribuem o recebido do GF aos municípios:

Os municípios são extensões do governo estadual, os quais têm amplos poderes sobre a gestão municipal. O Estado recebe do governo central as cotas necessárias, decorrentes da redistribuição interestadual e distribuem-nas internamente. A ausência de critérios nacionais para esse fim dificulta o financiamento municipal. Somente em 1995 foi emitido o Ato de Assistência Financeira dos Municípios, regulando o financiamento dos governos locais via transferências gerais, distribuídas aos estados pelo critério *per capita*, sob a condição que esses criassem *Grants Commission* (estaduais) para a distribuição dos recursos municipais, sob critérios de equalização (50%), *per capita* (20 %) e construção de estradas (30%). É um ato vigente até hoje. Os municípios têm pouca participação na provisão dos serviços públicos, daí serem praticamente auto financiados (78% de receita própria, tabela 2.2).

**TAB 2.2 GOVERNOS MUNICIPAIS - RECEITAS E DESPESAS
1995 - %**

IMPOSTOS MUNICIPAIS	55	TRANSP. E COMUNIC.	27
TAXAS	5	HABITAÇÃO E COMUM.	21
OUTRAS FONTES PRÓPRIAS	18	RECREAÇÃO CULTURA	20
TRANSF. DO GF	15	SERV. PÚBLICOS	18
TRANSF. DOS ESTADOS	7	ASSIST.SOCIAL	6
OUTROS GASTOS	8		
TOTAL	100	TOTAL	100

Fonte: OCDE (1997)

Após a II Guerra Mundial, a arrecadação da receita do IR e do consumo foi centralizada no GF. Rezende (2006, p. 21) comenta essa mudança, observando a tentativa sem sucesso de os estados recuperarem essa base:

A peculiaridade dessa ‘tomada’ de base tributária sobre a renda é que ela nunca foi formalizada. O governo federal simplesmente entrou na base e não mais se retirou; foi apoiado pela opinião pública, pois uniformizou a tributação da renda e parte de sua receita foi usada em transferências equalizadoras. Anteriormente, a maior parcela ficava com apenas os três estados mais ricos. A federalização da tributação sobre renda teve um período de transição de três anos, garantido por transferências federais que mantiveram os níveis médios de arrecadação. Por volta de 1946, os estados se mobilizaram para recuperar a base sobre renda, entretanto, por decisão da Suprema Corte, o IR não foi devolvido aos estados.

Nos anos 1960, o mecanismo de transferência de recursos aos estados passou a considerar um fator de melhoria, que consistia em um incremento anual fixo (*betterment factor*) de 1,2% sobre o montante das transferências, posteriormente ampliado para 1,8%.

Tentativas de impor novos tributos pelos estados foram praticadas. Durante o período dos anos 1970 aos 1990, esses passaram a tributar o consumo por meio de uma taxa de franquia sobre negócios. No final desse período, a Suprema Corte declarou inconstitucional a cobrança dessa taxa.

Ainda segundo o estudo realizado por Rezende (2006), em 1975, o partido conservador, que substituiu o partido trabalhista na condução do governo, propôs uma reforma no sistema de partilha em duas etapas.

Na primeira, os estados teriam direito ao percentual de 33,6% da receita do IR, com garantia de manutenção da receita tributária ao mesmo nível do ano anterior por um período de quatro anos. A segunda autorizaria os estados a instituírem um adicional ao imposto de renda de pessoa física, arrecadado pelo GF, além da inclusão dos municípios no rateio desse imposto. Essa etapa não vingou, pois os estados não quiseram arcar sozinhos com o ônus político do aumento da carga tributária, visto que o governo central não compensou o aumento em função do adicional proposto com uma diminuição da alíquota do IR.

Em 1999, o sistema fiscal estava extremamente centralizado. Rezende (2006, p. 23) observa essa centralização e traz alguns indicadores desse cenário:

O sistema fiscal se tornou extremamente centralizado, tendo como principal característica o baixíssimo grau de institucionalização e de garantias legais para os estados. O governo federal, em 1999, foi responsável por 70% da arrecadação tributária e por 70% do gasto público do País.

Quando a Suprema Corte proibiu os estados da cobrança das taxas sobre negócios, esses puderam observar uma redução na receita tributária. Com o objetivo de compensar tal perda, o GF aumentou o IVV dos setores até então tributados pelas taxas e repassou a receita para os estados. Em 1998, o GF introduziu mudanças no sistema tributário, comentadas por Rezende (2006, p. 23):

Em 1998, o governo federal lançou um novo pacote fiscal, propondo a revisão da tributação indireta e das relações fiscal-federativas, por meio da eliminação de alguns impostos e da instituição do GST (*Goods and Sales Tax*), imposto sobre o valor agregado e que representou uma adequação à tendência mundial de diminuir a tributação direta.

O novo tributo federal, GST, incidente sobre bens e serviços, com uma alíquota de 10%, tinha uma previsão de arrecadação em torno de US\$20 bilhões.

Para evitar o aumento da carga tributária, o governo federal (GF) extinguiu o IVV, cuja receita estava por volta dos US\$9 bilhões, reduziu o IR-PF, eliminou as transferências gerais e os estados renunciaram a pequenos impostos sobre negócios.

Além disso, a receita do novo imposto seria integralmente transferida para os estados por um sistema de equalização horizontal, cujos critérios e indicadores seriam definidos pela *Grants Commission*. Ficou estabelecido, também, que para qualquer alteração de alíquota seria exigida unanimidade entre as duas esferas de governo e um período de transição de sete anos com aportes de transferências

especiais para o ajuste orçamentário dos estados. A receita do GST, em 2002, foi de US\$ 29.380 milhões.

Uma das características do sistema tributário australiano reside na centralização da arrecadação tributária no GF e sua metodologia para redistribuição do volume arrecadado aos estados, buscando a equalização na distribuição, conforme necessidades de gastos de cada Estado. Rezende (2006, p. 25) aborda esse ponto, comentando:

O aspecto mais interessante do sistema australiano de partilha de receita é o sistema de equalização, cuja metodologia, para a distribuição horizontal de recursos, considera as necessidades reais de cada Estado e é operado por um órgão institucional, permanente e independente, a *Grants Commission*.

A *Grants Commission* foi criada em 1933, como órgão consultivo para avaliação dos pedidos de ajuda estadual. Sua missão é calcular os recursos necessários, livres, não-condicionados, a serem transferidos do governo federal para os estados, para provisão de um padrão de serviços públicos oferecidos pelos dois estados mais ricos – “*standard states*” (NSW e Victória). Ela é composta por um *chairman* (diretor-presidente) e três membros indicados pelo governo por um período de cinco anos e mais cinquenta técnicos. Subordina-se ao Ministério da Administração e seus dados estatísticos são produzidos pelo *Bureau* Australiano de Estatística. A *Grants Commission* teve sua credibilidade questionada quando a avaliação proposta, em 1981, sugeria perdas de recursos significativas aos estados menores. Em 1982, novas avaliações foram feitas com resultados diferentes e sua credibilidade foi posteriormente reabilitada. Seu custo anual é de cerca de US\$5 milhões.

A metodologia para cálculo das necessidades é apoiada no princípio de equalização do poder de gerar receitas próprias (capacidade fiscal) e das condições de oferta de serviços públicos (diferenciais de custo), como também nos benefícios decorrentes das transferências condicionadas.

Nota-se que a Austrália preza pela centralização do poder de arrecadar no governo central, instituindo um sistema de partilha baseada no princípio de equalização entre receitas e gastos públicos, tendo como imposto principal o *Goods and Sales Tax* (GST), imposto sobre o valor agregado, tendência mundial de buscar a redução dos impostos diretos. A reforma tributária sugerida pela PEC 233/08 busca, por meio do ICMS, introduzir um imposto com as características de um IVA. Contudo, como não demonstra interesse na redução dos impostos diretos, continua-se com o IPI e outros impostos indiretos.

Outro aspecto relevante para futuras discussões e pesquisas científicas para o caso brasileiro está relacionado à experiência do governo australiano centralizar a arrecadação no GF, redistribuindo aos outros entes federativos, de forma a buscar a equalização entre receitas e gastos. Na proposta de reforma tributária brasileira atual, não há sugestão de centralizar a arrecadação do ICMS na esfera federal e sua redistribuição aos estados brasileiros como forma de eliminar o desequilíbrio econômico regional.

2.6.3.2 Canadá

Segundo Martin e Porter (2001), o Canadá teve progressos na melhoria da competitividade do sistema fiscal apenas no final da década de 1990. A partir de 1997, sua carga fiscal como uma porcentagem do PIB (36,8%) foi significativamente maior do que a de muitos dos seus importantes parceiros comerciais, como os Estados Unidos (29,7%), Japão (28,8%) e México (16,9%).

Os governos em todos os níveis e em qualquer País têm um papel crucial a desempenhar na criação de um ambiente melhor para a modernização, que garanta a competitividade para si e também para as empresas locais. Mas, para isso, é imperativo que suas políticas tributárias tenham constante revisão e atualização a se comparar com os seus principais concorrentes. O Canadá tem perfil demográfico e populacional, que, se comparado ao Brasil, em termos de tamanho, é menor. E, independentemente disso, requer-se também atenção às políticas tributárias no sentido de equalização ou não dos volumes fiscais.

No trabalho de Rezende (2006, p. 31), são encontrados dados sobre o perfil demográfico do Canadá, os quais merecem destaque quando comparados aos do Brasil:

Outro aspecto relevante da federação canadense é o seu perfil demográfico. O Canadá é formado por 10 províncias e 3 territórios, totalizando uma população de aproximadamente 32 milhões de habitantes, sendo que 63% da população está concentrada em duas províncias, Quebec e Ontário. Já as regiões mais pobres, as chamadas províncias atlânticas, têm apenas 8% da população. Os territórios com enorme extensão territorial têm população inexpressiva, inferior a 1%. Analisando a capacidade fiscal *per capita* das províncias, desconsiderando Alberta, que é a província mais rica, onde reside 10% da população, temos que as províncias mais “pobres” têm, em média, cerca de 60 a 70% da renda *per capita* das províncias mais ricas, ou seja, a disparidade entre províncias ricas e pobres é de 30 a 40%. Vale dizer, a população é concentrada, mas a renda nem tanto. Consequentemente, as demandas decorrentes de desequilíbrios horizontais não exigem esforços fiscais muito elevados para promover a equalização. As transferências destinadas a esta função oscilam em torno de 1% do PNB, o equivalente a 7% da carga tributária federal.

O Canadá tem 10 províncias e 4.995 municípios, conforme dados divulgados no estudo realizado pela FFEB de 2006, comparativamente ao Brasil, com 27 Estados, considerando o DF, e 5.565 (dados do IBGE de 14/08/2009) municípios.

O fato de ter um número menor de províncias em relação aos estados brasileiros facilita qualquer tipo de negociação e acordos federativos, um dos grandes problemas vivenciados na discussão da reforma tributária (PEC 233/08) quando o assunto é mudança da

sistemática de arrecadação do ICMS. Outro fator relevante na comparação entre Canadá e Brasil, referente à equalização, é o fato de que 63% da população do Canadá estão concentrados em somente duas províncias (estados, no caso brasileiro). No Brasil, a distribuição demográfica está muito mais diluída do que ao Canadá.

Segundo estudo da FFEB no Canadá, a responsabilidade pela arrecadação está compartilhada entre o Governo Federal (GF) e as províncias, enquanto a responsabilidade pelos serviços sociais está concentrada nas províncias, representando aproximadamente 63% dos gastos públicos. Ao GF, incumbe-se a responsabilidade pela transferência aos cidadãos de pensões, auxílio-criança e seguro desemprego, caracterizando assim sua figura como de um grande financiador dos gastos das províncias.

O estudo de Rezende (2006, p. 32-33) apresenta informações que caracterizam o sistema tributário canadense como descentralizador, quando o assunto é competência tributária e de arrecadação:

No Canadá, a atribuição de competências para a maioria das bases tributárias, principalmente as de maior porte, como a renda, consumo, folha de pagamento e *excise tax* (cigarros, bebidas e derivados de petróleo) é tanto do governo federal quanto das províncias.

O GF tem competência exclusiva para moeda, defesa e comércio exterior, aerovias, ferrovias e seguro-desemprego.

A tributação sobre os minerais mais importantes (petróleo, asbestos, potássio e outros) é exclusiva das províncias.

[...]

A tributação sobre jogos também é exclusiva das províncias e a tributação sobre propriedade comporta tanto tributos das províncias quanto dos municípios.

Dissemos anteriormente que o Canadá é uma federação descentralizada quanto à execução dos gastos. Da ótica da tributação, também o modelo canadense de atribuição de impostos resulta em uma federação altamente descentralizada. Mais da metade (53%) da totalidade dos tributos do País é coletada pelos governos provinciais e locais. O governo federal predomina na arrecadação de ambos os impostos de renda (pessoa jurídica e pessoa física), enquanto os governos provinciais e locais predominam na tributação da folha de pagamento e impostos territoriais. A tributação das vendas apresenta um variado cardápio, com impostos de competência da União e das províncias, nas modalidades de IVA e IVV, na forma de competência exclusiva, concorrente e compartilhada.

Pelo critério canadense tem-se a arrecadação dividida em 48% para províncias e 52% para o GF, mas se fosse adotado um critério que representasse o nível de governo que efetivamente arrecada, a arrecadação bruta do GF alcançaria cerca de 65,6% da carga, sendo que 13,6% desta arrecadação constitui-se em simples devolução tributária, ou seja, os recursos são repassados à jurisdição em que foram arrecadados.

Quando o assunto é Imposto de Renda, observa-se no Canadá o mesmo fato ocorrido na Austrália durante a Segunda Grande Guerra, isto é, a centralização tributária na esfera federal. No Canadá, a competência tributária começou a retornar às províncias na década de 1950, por meio de acordos de arrecadação (*Tax Collection Agreements*).

Em 2006, as províncias arrecadavam aproximadamente 1/3 do IR total. Rezende (2006, p. 33-34) menciona um ponto essencial sobre o imposto de renda, quando da análise da proposta contemplada na PEC 233/08 de unificar a legislação do ICMS e as alíquotas. Nesse País, esse modelo de unificar e centralizar a competência de legislar no GF em relação ao imposto de renda foi possível graças aos acordos federativos, justamente uma das grandes dificuldades brasileiras para aprovação da reforma tributária:

Com tais acordos, apenas o GF legisla sobre o imposto, de modo que há uma única definição da base tributária e estrutura de alíquotas. As províncias têm liberdade para definir suas próprias alíquotas, sobre as quais é aplicada a mesma base de cálculo do imposto federal. As províncias delegam a arrecadação ao GF, que transfere a receita resultante da aplicação das alíquotas provinciais para as respectivas províncias.

Com relação ao IRPF, todas as províncias aderiram ao acordo de arrecadação, com exceção de Quebec, e quanto ao IRPJ, todas menos Quebec, Ontário e Alberta. Para garantir certa uniformidade no sistema, foram e são até hoje, necessárias extensas negociações, de forma que a soma das alíquotas federal e provinciais se mantenha dentro de um certo limite. As províncias que optaram por administrar seu próprio imposto mantêm alíquotas razoavelmente compatíveis com as daquelas províncias que adotaram o imposto federal. A soma das alíquotas federal e provincial se mantém dentro de certo limite, permitindo obter uniformidade no sistema. Não há qualquer condicionalidade quanto à aplicação destes recursos transferidos. Em média, a tributação provincial sobre renda pessoal alcança 56% da receita federal, e sobre empresas, cerca de 50%.

Enquanto no Brasil se discute a necessidade de implantação de um IVA, substituindo o ICMS e IPI, no Canadá, pelo trabalho de Rezende (2006), observa-se o contrário. Há, naquele País, três tipos de impostos sobre o consumo de grande complexidade em relação à competência de legislar e de tributar. Nesse mesmo relatório de Rezende (2006, p. 34-35), encontra-se um resumo histórico dos impostos sobre o consumo no País:

[...]

Atualmente, o País possui três situações distintas de tributação do consumo:

- IVA federal e IVV provincial administrados separadamente (competências concorrentes);
- IVA harmonizado administrado pelo governo central (competência legislativa da União); e
- IVA federal e IVA provincial separados e administrados pela província de Quebec (competência compartilhada).

Os impostos provinciais sempre foram bastante diferenciados quanto à base e às alíquotas. Até 1991, havia um imposto federal sobre produtos manufaturados e 9 sobre vendas a varejo (IVV). Em 1991, o GF, como estratégia para unificar a tributação de vendas no país, propôs às províncias que aderissem a ele num amplo e moderno imposto sobre o valor adicionado (GST), de modo a obter simplificação e harmonização na tributação da base consumo.

Apenas três das províncias mais pobres (*Newfoundland, Newbrunswick e Nova Scotia*) aderiram ao acordo, extinguindo os seus respectivos IVV's, incentivadas por concessões financeiras do GF como prêmios pela adesão. Então, nessas três províncias, há um IVA federal harmonizado, denominado HST (*Harmonized Sales Tax*), legislado e administrado pelo governo federal, no qual é aplicada uma alíquota uniforme de 15%, sendo 7% correspondente à parte federal e 8% às províncias.

Alberta, a província mais rica, detentora de fortes reservas de petróleo, optou por não instituir imposto sobre consumo, sendo a única província que não tributa esta base.

British Columbia, Saskatchewan, Manitoba e Ontário optaram pela manutenção do IVV, com alíquotas que variam de 7 a 12%. O IVV é aplicado essencialmente sobre venda de bens e são poucos os serviços tributados. Com exceção dos bens relacionados ao processo de produção, alimentos, medicamentos, aparelhos médicos e livros, em geral, são isentos nestas províncias. Prince Edward Island também tributa o consumo na forma de IVV, todavia, o GST integra a base de cálculo do IVV, aspecto que diferencia a tributação desta província das quatro referidas.

Quebec criou seu próprio imposto sobre valor adicionado (QST) em 1992 e aceitou harmonizá-lo com o IVA federal (GST), mas sob condição de que a administração tributária de ambos os IVAs fosse feita por Quebec. A União, então, delegou a arrecadação do GST à província, que então repassa o produto da arrecadação do GST à União. Os dois IVAs incidem sobre a mesma base, o que permite simplificar os procedimentos para o contribuinte. O GST (IVA federal) é cobrado a uma alíquota de 7% e o QST (IVA provincial) a uma alíquota de 7,5%.

Como o GST integra a base de cálculo do QST, tem-se uma alíquota combinada de 15,02%. Segundo alguns analistas, arranjos similares ao GST-QST, também denominado IVA Dual, estão entre as melhores alternativas para lidar com os obstáculos relativos à tributação do consumo em federações.

Em resumo, em todo o Canadá incide o IVA federal (GST). Quebec tem seu próprio IVA (QST) e arrecada também o GST; três províncias aderiram ao IVA harmonizado (HST); cinco províncias têm competência própria na modalidade de IVV e em uma província só incide o GST.

Pelo estudo de Rezende (2006), nota-se que, no Canadá, há uma tendência de centralizar a responsabilidade por legislar nas mãos do GF, enquanto a de arrecadar fica com as províncias. Esse modelo de competência de legislar poderia ser aplicado no Brasil, principalmente quando se observa a complexidade da legislação interna. Na proposta PEC 233/08, busca-se essa simplificação, ao se sugerir a unificação das legislações do ICMS. Ocorre que, para tanto, será necessário um grande pacto federativo, o que, atualmente, pode-se afirmar ser um processo muito complexo.

No próximo tópico, é analisada a PEC 233/08, Proposta de Emenda Constitucional brasileira, objeto do presente trabalho, principalmente em relação às propostas de mudanças na legislação do ICMS.

2.7 PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL - PEC 233/08

Em fevereiro de 2008, o GF iniciou nova tentativa de buscar aprovação para uma reforma tributária ampla com o Congresso, por meio da PEC 233/08 (Anexo B). O CFC, como forma de contribuir para a discussão dessa PEC, organizou um grupo de trabalho, visando estudar a proposta cujo resultado foi publicado em 2008. Nessa publicação, encontram-se os motivos que levaram o governo a enviar a proposta:

O Governo federal julga oportuno o momento para se fazer uma reforma tributária de forma a tornar mais justa a carga tributária e a distribuição da riqueza. No momento, a economia apresenta-se estável, com um processo de crescimento sustentável e equilibrado. O PIB apresenta alta acentuada, com previsão otimista de 5,8%, desempenho muito acima daquele observado em anos anteriores, quando o crescimento foi muito pequeno, tal qual em 2003, que apresentou aumento de apenas 1,1%. Alia-se a este fato uma inflação controlada, com previsão de se fechar este ano com a meta de 5%. As exportações batem recordes, tendo fechado a ano de 2007 com o recorde histórico de US\$ 160 bilhões. As reservas internacionais aproximam-se da casa também histórica de US\$ 200 bilhões. (CFC, 2008, p. 11).

O cenário econômico de 2008 propiciou um momento ideal para se promover a tão esperada reforma tributária; porém, o também tão esperado “pacto federativo” continua sendo a maior incógnita para a efetiva aprovação do texto sugerido. No próximo tópico, serão descritos os objetivos trazidos na proposta de reforma tributária.

2.7.1 OBJETIVOS DA PEC 233/08

Os principais objetivos do GF ao propor a PEC 233/08 estão relacionados no texto da exposição de motivos (Anexo F) apresentado pelo Ministro de Estado da Fazenda, Guido Mantega:

E.M. no 00016/MF

Em 26 de fevereiro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a inclusa Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política.

Com essas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos por meio do recurso à “guerra fiscal”, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os estados menos desenvolvidos. (BRASIL, 2008b).

Nota-se uma grande preocupação do GF em terminar com a “guerra fiscal” hoje existente entre os Estados e DF. O grupo de estudo formado pelo CFC (2008, p. 11) também observa esse ponto, ao comentar que: “ao implementar o ICMS devido no Estado de destino,

pretende o Governo pôr fim à guerra fiscal entre os estados, de forma que os benefícios concedidos deixem de ser o único ou o principal meio para estimular o seu crescimento econômico”.

Tal estratégia tributária de conceder benefícios fiscais provoca insegurança aos próprios beneficiários dessas políticas, no caso, os próprios investidores. Essa insegurança das empresas concentra-se no fato de não poderem prever até quando manterão essa situação de incentivo, visto que há várias decisões judiciais de inconstitucionalidade, inclusive obrigando a cobrança retroativa dos impostos que deixaram de ser pagos.

O Ministério da Fazenda (BRASIL, 2008c), na sua cartilha sobre a proposta de reforma tributária, salienta que a “guerra fiscal” contribui inclusive para o congestionamento da malha de transporte, pois, em alguns casos, conquista-se o benefício do incentivo fiscal meramente transitando pelo Estado que concede o incentivo.

Outros pontos justificam a necessidade de uma reforma tributária, principalmente em relação aos problemas que a atual legislação do ICMS traz aos contribuintes. Ainda segundo o Ministério da Fazenda (BRASIL, 2008c), um desses problemas está na dificuldade dos exportadores brasileiros serem ressarcidos sobre o crédito de ICMS acumulado, já que seus estados argumentam que não podem ressarcir impostos recolhidos em outros estados.

Pereira e Gallo (2008) observam os impactos negativos que a guerra fiscal traz à economia como um dos motivos que justificam a eliminação dessa prática:

Esta unificação na legislação estadual visaria também a erradicar a denominada ‘guerra fiscal entre os estados’ do cenário tributário brasileiro. Diversos estudos já apontaram que a guerra fiscal provoca perdas econômicas, a longo prazo, tanto para o Estado que perde uma empresa, quanto para aquele que a recebe. Em termos de arrecadação, o País como um todo, acaba perdendo recursos. Por outro lado, empresas, normalmente de grande porte, devido ao poder de barganha que possuem, procuram obter o máximo de incentivos dos estados, sendo as únicas a se beneficiarem com a guerra fiscal. Mesmo que suportem custos mais elevados de logística para instalarem-se em estados que lhes oferecem benefícios fiscais, essas empresas veem seus lucros crescerem à custa da sociedade, devido à introdução de distorções que provocam ineficiências na alocação dos recursos na economia.

2.7.2 PRINCIPAIS SUGESTÕES DA PEC 233/08

Ainda no texto da exposição de motivos, encontram-se as principais sugestões que compõem a proposta de reforma tributária apresentada pelo GF, e para a União, é previsto que:

No caso da União, propõe-se uma grande simplificação, por meio da consolidação de tributos com incidências semelhantes. Neste sentido, propõe-se a unificação de um conjunto de tributos indiretos incidentes no processo de produção e comercialização de bens e serviços, a saber: a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustível).

Tal unificação seria realizada por meio da criação de um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços – que, nas discussões sobre a reforma tributária vem sendo denominado de Imposto sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F) (BRASIL, 2008b).

A criação de um imposto com as características de IVA não é novidade para o Brasil, reconhecido mundialmente como um dos primeiros países a implantar um imposto com as características de um IVA, o ICMS. Vários são os motivos que contribuem para a utilização de impostos com essas características. Sobre isso, Guimarães et al. (2007, p. 17) dizem:

O IVA, Imposto sobre o Valor Agregado, como é conhecido no Brasil, é um exemplo de sucesso no mundo dos impostos. Considerando como um imposto de baixo risco de fraude, neutral, não discriminatório e favorecedor da livre concorrência, consegue reunir características que permitem a recolha das receitas fiscais sem prejudicar a correta alocação dos fatores de produção, ou seja, permite o imposto sem prejudicar a boa combinação dos elementos que permitem criar riquezas e desenvolvimento, com a sua inerente possibilidade de redistribuição.

No texto da exposição dos motivos, o governo observa com a introdução do IVA Federal a possibilidade de eliminar a incidência de uma contribuição com característica cumulativa, a CIDE, assim como da incidência do PIS e COFINS e a extinção do Salário Educação.

Outra medida a ser destacada quanto aos tributos de competência da União é a incorporação da CSLL ao IRPJ, simplificando assim o sistema tributário e a burocracia no atendimento por parte das empresas quanto às apurações dos impostos e atendimento às obrigações acessórias impostas pela legislação desses dois tributos. No aspecto da excessiva burocracia imposta pela legislação atual, o CFC (2008, p. 5-6) postula:

Recente estudo apresentado pelo Banco Mundial apurou que uma empresa-padrão gasta no Brasil 2.600 horas/ano para pagar os impostos básicos, enquanto que, entre os 177 países analisados, em apenas 23 são exigidas mais de 500 horas/ano. Registre-se: a empresa brasileira gasta 2.600 horas/ano para pagar seus impostos, enquanto a segunda nação colocada no *ranking* – a Nigéria – gasta 1.120 horas/ano.

Uma medida essencial de redução dos encargos sociais sobre a folha de pagamento dos trabalhadores está sendo sugerida. O texto da exposição dos motivos aponta essa desoneração:

Por fim, propõe-se uma importante medida de desoneração da folha de pagamentos dos trabalhadores, mediante a substituição da contribuição social do salário-educação por uma destinação da arrecadação federal. Tal mudança seria feita por meio de alterações nos parágrafos 5o e 6o do art. 212 e no art. 159 da Constituição. O momento de implementação das mudanças nos tributos federais é oportuno para fazer essa substituição, pois permite que, ao se definir a alíquota do IVA-F, seja considerada a necessidade de suprir a receita da contribuição que está sendo suprimida. Na mesma linha da desoneração da folha de pagamento, no art. 11 da PEC, prevê-se que a lei estabelecerá reduções gradativas da contribuição patronal sobre a folha, nos anos subsequentes ao da reforma, devendo o Poder Executivo encaminhar o respectivo projeto de lei no prazo de até 90 dias da promulgação da Emenda. (BRASIL, 2008a).

A rigor, os legisladores que propõem a PEC 233/08, atentos ao principal ponto que impossibilitou a aprovação de outras propostas colocadas no passado, trazem no texto dessa nova proposta a preocupação com a manutenção do volume de arrecadação dos outros entes federativos. Nesse sentido, afirma:

Com a introdução dessas novas vinculações à arrecadação dos impostos federais, tornam-se também necessários efetuarem ajustes no sistema de partilhas das receitas federais com os demais entes da federação. Nesse sentido, foram mantidos inalterados os percentuais previstos para destinação aos diversos fundos de partilha federativa, deduzindo-se da base de cálculo o valor das novas vinculações instituídas. Ou seja, os novos impostos federais passam a arrecadar mais para suprir as fontes das extintas contribuições e, em consequência, as receitas dos impostos destinadas a suprir as finalidades das extintas contribuições são excluídas da base de cálculo das partilhas, mantendo-se a neutralidade no resultado final. (BRASIL, 2008a).

No que tange aos tributos Estaduais e do DF, a PEC 233/08 introduziu significativas alterações na legislação do ICMS. Essas alterações são relevantes, considerando a atual complexidade da legislação desse tributo. No texto da exposição dos motivos, encontram-se as razões dessas sugestões:

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de 'guerra fiscal'. (BRASIL, 2008a).

Amorim (2009, p. 1) observa essa complexidade da legislação, ao afirmar:

É também um imposto de características nacionais. A competência legislativa estadual não abrange toda a legislação. O perfil jurídico do imposto é distinto e fracionado, mas razoavelmente uniformizado. Sua base legislativa é formada por dispositivos constitucionais, pela legislação complementar, por resoluções do Senado, pelas leis estaduais e até por convênios e outras formulações do Confaz.

Cabe ser apontada pelo governo a necessidade de se eliminar a “guerra fiscal” que tanto prejudica e impossibilita o crescimento econômico de forma equilibrada entre os diversos estados. Appy (2009, p. 14) relata:

Em terceiro, e talvez o maior problema que temos hoje na estrutura tributária brasileira, é exatamente o modelo que estimula e cria espaço para a guerra fiscal entre os estados. A guerra fiscal, além de ter o efeito perverso sobre a eficiência dos fatores de produção, muitas vezes acaba levando a um desequilíbrio do desenho e a uma estrutura produtiva ineficiente. Além do que a guerra fiscal gera uma condição de insegurança jurídica muito forte, que acaba prejudicando os investimentos do país.

Em relação ao ICMS, a proposta contempla a inclusão de um novo ICMS, cujas principais características foram abordadas no texto da exposição de motivos. A principal alteração no modelo é que o novo ICMS contempla uma competência conjunta para o imposto, sendo mitigada a competência individual de cada Estado para normatização do tributo. Assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas.

Esse ponto merece destaque quando a análise da possibilidade dessa proposta de reforma tributária for levada adiante, pois, como observado no tópico 2.6.2 deste trabalho, quando abordados os diversos movimentos de reformas tributárias já ocorridas no Brasil. Nesse sentido, o principal entrave para a efetivação da tão necessária mudança é justamente a retirada do poder que os estados hoje têm em legislar sobre esse Tributo.

O governo alerta sobre esse detalhe; conforme texto da exposição de motivos, (Anexo G) busca, por meio da própria proposta, dar alguma autonomia ao Estado, possibilitando a majoração das alíquotas de algumas mercadorias e serviços:

A proposta prevê que a lei complementar definirá mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações. Essa previsão resguarda um espaço de autonomia para os estados terem gerência sobre o tamanho de suas receitas, preservando um poder de recomposição de arrecadação que será importante na transição do modelo, evitando a necessidade de se estabelecer as alíquotas pelo topo. (BRASIL, 2008a).

Ainda no texto da exposição de motivos (Anexo G), mantendo o cuidado de buscar apoio dos Estados e DF na aprovação da sua proposta de reforma tributária, o governo garante a manutenção do volume de arrecadação desses entes federativos, propondo a criação de um fundo com o objetivo de restituir possíveis perdas de receitas:

Ainda na linha de estabelecer segurança para os estados na transição do modelo, é criado um Fundo de Equalização de Receitas (FER), a ser regulamentado por lei complementar, e financiado por uma vinculação de recursos (art. 159, II, “d” da Constituição) que substitui a parcela de 10% do IPI atualmente transferida aos estados proporcionalmente à exportação de produtos industrializados, além de outros recursos definidos na lei complementar. No art. 5º da PEC, estabelece-se que recursos do FER deverão ser utilizados de forma decrescente para a compensação dos estados pela desoneração das exportações e de forma crescente para a equalização dos efeitos da Reforma Tributária. O objetivo dessa proposta é permitir que os estados que ganham com a mudança possam contribuir parcialmente para a compensação dos eventuais perdedores, havendo a garantia de que, em nenhuma hipótese, serão reduzidas as transferências do FER para estados que tenham perda de receita do ICMS em decorrência da Reforma. (BRASIL, 2008a).

Por outro lado, a proposta que visa acabar com a “guerra fiscal” busca penalizar aqueles estados que continuarem a praticar essa política, conforme se verifica no texto da exposição de motivos (Anexo G):

Os estados que vierem a dar continuidade a políticas de renúncia de receitas no âmbito da guerra fiscal não terão direito aos recursos do FER, nos termos do art. 10 da PEC, sujeitando-se também à interrupção do recebimento de transferência dos recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional. (BRASIL, 2008a).

Uma das medidas mais debatidas dessa proposta é a alteração da competência de tributar, passando o imposto a ser devido ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, diferentemente do modelo atual, em que o imposto é arrecadado pelo Estado de origem. O texto da exposição de motivos (Anexo G) observa:

O § 3º do art. 155-A estabelece que nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá preponderantemente ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá a lei complementar definir a forma como será tecnicamente manejado o modelo para que esse princípio seja atendido. Entretanto, em vista de que exige condições bastante especiais para sua execução, são propostos comandos que permitem à lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas. (BRASIL, 2008a).

É justamente nesse ponto que se concentra esta dissertação, buscando identificar o efeito no nível da arrecadação atual que essa proposta impõe para um dos estados com a menor arrecadação de ICMS, o Estado do Amapá.

2.7.3 SISTEMÁTICA DE COBRANÇA DO ICMS – PROPOSTA DA PEC 233.08

A grande alteração proposta pelo GF, por meio da PEC 233/08, é a mudança da sistemática de cobrança do ICMS, passando a ser exigida pelo Estado-destino e não mais pelo Estado-origem, como ocorre atualmente. Para que essa mudança aconteça, há uma proposta de redução gradativa das alíquotas interestaduais até o patamar de 2%, como mostra a tabela abaixo:

TABELA 3 – Alíquotas interestaduais de ICMS – atuais e propostas de 2010 a 2016

Alíquotas atuais	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
12%	11%	10%	8%	6%	4%	2%	2%
7%	6,50%	6%	5%	4%	3%	2%	2%

Fonte: BRASIL (2008b)

Tacca Junior, Oliveira e Café (2009, p. 148) reforçam essa medida, ao comentar:

Sem dúvida, a questão da adoção do princípio do destino é uma das que têm provocado um grande debate federativo. O sistema atual de partilha do ICMS é concentrador de renda: o imposto cobrado no Estado de origem é incorporado ao preço da mercadoria e é efetivamente pago pelas famílias dos estados consumidores. Dessa forma, promove, regra geral, a transferência de recursos financeiros de unidades federadas desindustrializadas e pobres para as industrializadas, notadamente das Regiões Sul e Sudeste. É algo que precisa acabar.

Águia (2007, p. 132) também destaca esse ponto como de suma importância, ao tecer o seguinte comentário:

Diante da realidade tributária brasileira, se discute muito a aplicação de um regime em relação ao outro, principalmente nas transações envolvendo os estados da Federação. O Princípio do destino poderia ser aplicado, ainda que seja em uma federação, sem maiores problemas. O raciocínio é simples: o Estado-destino que recebe o bem fica com o IVA da transação e o Estado-origem, ainda que não tenha participação no valor deste IVA, tem como vantagem o incremento na aquisição dos insumos utilizados para produzir aquele bem, gerando no Estado-origem maior volume de transações como aumento da renda interna e conseqüentemente maior arrecadação, na realidade todos ganham, gerando maior emprego e maior consumo.

Comparativamente, pode-se analisar essa proposta, considerando um grande avanço no sentido de aproximar o ICMS às características do IVA praticado na maior parte das nações do mundo. Para tanto, pode-se trazer ao presente estudo alguns detalhes de como funciona o IVA no mercado europeu.

Guimarães (2007, p. 41-42) busca, mesmo que de forma superficial, comparar o ICMS brasileiro com o IVA da Europa, ao afirmar:

À semelhança do Brasil, na Europa temos estados produtores e estados consumidores, ou seja, há estados que dependem mais do Orçamento e há estados que dependem de sua produção industrial. É uma dicotomia que perpassa o mundo inteiro. Não há nenhuma unidade federada em que isso não aconteça. Uma tributação exclusivamente na origem retira do local do consumo a receita inerente ao consumo, e frise-se, sendo que o rendimento é gerado no Estado de destino, no país do consumo, e o IVA é um imposto sobre o consumo, muito diferente de um imposto sobre o produto/consumo como é o ICMS.

Em realidade, o ICMS é um imposto que onera o produto e, posteriormente, o consumo, ou seja, provoca uma dupla oneração. Consoante a moderna ciência econômica, esta “propriedade” é contraproducente do ponto de vista econômico, pois: i) não facilita a potencialização dos meios econômicos; ii) não favorece a acumulação de capital; iii) não propicia a redistribuição da receita tributária porque ao direcioná-la apenas ao Estado produtor retira-a, obviamente, do Estado de destino onde o rendimento é gerado, onde o produto é comprado e consumido, e não é, evidentemente, o consumidor do Estado de produção quem dele faz uso.

Como observado por Guimarães (2007), o ICMS atual não se caracteriza como um imposto exclusivamente sobre o consumo, como o IVA Europeu. Com a mudança sugerida pela PEC 233/08, o novo ICMS assemelha-se a essa característica, pois será tributado somente quando houver o consumo (o que ocorre no Estado-destino).

Basto (2007, p. 101), ao abordar a adoção por parte de Portugal do sistema comum europeu de IVA, faz referência às suas características técnicas, observando o critério de cobrança, ao apontar que:

O IVA europeu, de que o IVA português é uma emanção, pode definir-se como imposto geral de consumo, operando pelo método do crédito de imposto, com base de incidência alargada. Do ponto de vista da sua aplicação internacional, o IVA europeu é, com a exceção da quase totalidade das transações com particulares, um imposto cobrado no destino, sendo diferente, todavia, o tratamento tributário das transações entre os Estados-membros da UE e o tratamento das transações entre cada um desses estados e países terceiros.

Francisco Neto (2008, p. 177) compara a implantação do regime de cobrança pelo Estado-destino em relação ao que ocorreu na União Européia, ao afirmar:

Para as operações interestaduais, a adoção do princípio de destino tem sido apontada como a solução para esse intrincado problema de repartição de receitas. Entretanto, diferentemente do que ocorre no seio da União Européia, onde as operações intracomunitárias são realizadas à alíquota zero, com baixíssimo nível de sonegação, teme-se que, no Brasil, esse regime dê margem a um forte movimento evasivo. Caso não haja um efetivo controle, poderá haver um crescimento das vendas fictícias para fora do Estado, com evidentes danos à arrecadação tributária e nenhuma vantagem para o consumidor. Se adotado um ou outro regime “puro” – de destino ou da origem – um grave problema remanesceria: o da repartição da receita nas operações interestaduais, a ser feita por meio de câmaras de compensação (*clearing houses*), que deverão ser criadas e administradas pelos próprios estados. Deve-se admitir que a via da câmara de compensação não encontra receptividade por parte dos estados, que vêm com reserva esse instituto, que, pelas mesmas razões, ainda não logrou funcionar na União Européia.

Portanto, é possível identificar dois grandes obstáculos para a mudança da sistemática de cobrança: um que diz respeito às possíveis perdas de receita pelos estados exportadores-líquidos, e outro relacionado à adoção da câmara de compensação. Se considerados os impactos que a proposta de mudança da sistemática de cobrança trará no volume de receitas dos estados, neste trabalho, objetiva-se principalmente a demonstrar a efetividade desse impacto para um Estado importador-líquido, como, por exemplo, o Estado do Amapá.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com a questão de pesquisa e os objetivos, neste trabalho, buscou-se analisar os aspectos estruturais e as formas de tributação do ICMS segundo a Constituição Federal de 1988, as alterações propostas pela PEC 233/08 sobre esse imposto e as consequências para um dos estados da Federação – Amapá.

As características deste estudo científico atende às da pesquisa bibliográfica (exploratória) e da pesquisa documental, com base em investigação dos documentos. Para tanto, a base documental é a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) e a Proposta de Emenda Constitucional nº 233, de 26 de fevereiro de 2008 (BRASIL, 2008a), que trata da Reforma Tributária. Para a pesquisa bibliográfica, foram utilizados outros materiais, como livros, trabalhos publicados em periódicos acadêmicos e publicações em meios de comunicação escritas com opiniões formais dos autores.

Para Marconi e Lakatos (2008, p.57), a pesquisa bibliográfica tem como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma (publicadas ou gravadas). Por outro lado, Vergara (2009, p. 43), ao definir a pesquisa documental, observa que essa:

é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipes, informações em disquete, diários, cartas pessoais e outros.

No entanto, Martins, G. A. e Theóphilo (2007, p. 86) alertam que um dos grandes desafios da prática da pesquisa documental “é o grau de confiança sobre a veracidade dos documentos, fato que poderá ser atenuado, quando possível, através de análises cruzadas e triangulações com resultados de outras fontes.” Portanto, este estudo atende à característica de estudo documental, quando analisa, compreende e compara fontes primárias, ou seja, a Constituição Federal de 1988 e a PEC 233/08.

O trabalho também tem características de estudo exploratório e sobre este, Gil (2002) e Silva, E. L. e Menezes (2005) e afirmam que esse tipo de pesquisa deve atender pelo menos a um dos seguintes requisitos: (a) levantamento bibliográfico, (b) entrevistas com pessoas que

tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Com efeito, este trabalho é de caráter exploratório, uma vez que se observou a necessidade de ampliar a compreensão sobre a matéria objeto de estudo por meio das fontes primárias e secundárias, para que fosse possível a identificação dos reflexos oriundos das alterações trazidas na Proposta de Emenda Constitucional – PEC 233/08.

Por outro lado, a pesquisa é também empírica e quantitativa. Posto que, segundo Demo (1994, p. 21), a pesquisa empírica é dedicada ao tratamento da "face empírica e fatural da realidade; produz e analisa dados, procedendo sempre pela via do controle empírico e fatural". Sobre a pesquisa quantitativa, Richardson (1999, p. 70) diz que este tipo de pesquisa tem a seguinte característica:

Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Ainda segundo Demo (1994, p. 37), a valorização da pesquisa empírica se dá pela "possibilidade que oferece de maior concretude às argumentações, por mais tênue que possa ser a base fatural. O significado dos dados empíricos depende do referencial teórico, mas estes dados agregam impacto pertinente, sobretudo no sentido de facilitarem a aproximação prática".

Dessa forma, este trabalho se enquadra na pesquisa empírica e quantitativa, pois os dados coletados para a análise são empíricos, da realidade tributária do Estado do Amapá. Os ensaios realizados com esses dados não fez perder a característica empírica do conteúdo analisado e do produto da análise. E, através dos ensaios, no tratamento dos dados, foi possível aplicar o tratamento estatístico simples, como o percentual e a média.

3.1 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A escolha da população, segundo Hill e Hill (2002, p.41), é “também considerada como o universo, e esse é o conjunto total dos casos sobre os quais se pretende retirar conclusões.” O campo de pesquisa e a escolha da população e amostra se deram com base nos dados de arrecadação do ICMS dos 26 estados da federação brasileira e do DF. Foi observada

a estrutura de arrecadação do ICMS por Estado, de acordo com dados divulgados pela Secretaria da Fazenda (arrecadação de ICMS do Brasil por Grandes Regiões e Unidades da Federação 2002 – 2008), e a partir desse cenário, escolheu-se o Estado do Amapá.

Levou-se em consideração na escolha do Estado o volume monetário arrecadado de ICMS no ano de 2008, e a opção foi pelo segundo menor Estado arrecadador (Amapá) e por conveniência, devido possibilidade de obtenção dos dados completos para a análise. Outro fator considerado no momento da seleção do Estado foi sua característica em relação ao comércio interestadual. O Estado do Amapá apresenta uma importação com um volume maior do que a exportação, o que o caracteriza como um Estado importador-líquido.

3.2 MÉTODOS E TÉCNICAS DE COLETA DOS DADOS

Houve dois momentos para a realização da coleta de dados para a pesquisa. Em primeiro lugar, fez-se a análise exploratória dos dados. Segundo Gil (2002, p. 41), esse tipo de pesquisa tem como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo mais explícito.” Para essa análise, foram usadas fontes primárias, como a Constituição Federal de 1988 e a PEC 233/08.

No segundo momento, fez-se o levantamento dos dados secundários: a pesquisa da bibliografia pertinente aos temas correlacionados direta e indiretamente ao estudo. Para Cooper e Schindler (2003, p. 143), “é desenvolvida com base em dados secundários constituídos de livros e artigos científicos que é muito utilizada em estudos exploratórios, históricos ou em análise de diferentes posições a respeito de um problema.” Por fim, foi obtida a outra parte dos dados secundários: os dados de arrecadação do ICMS do Estado analisado. Estes dados, originais e o resultado das simulações, encontram-se disponíveis juntamente com este trabalho, gravado em CD, anexo.

3.3 CONSTRUÇÃO DO MODELO DE SIMULAÇÃO

A construção do modelo de simulação tem como objetivo proporcionar uma abordagem do resultado obtido através das variáveis, conjunto de elementos (base de cálculo e alíquotas) contidos neste estudo sobre a tributação do ICMS, sob a ótica de sistemática atual

e a proposta pela PEC 233/08. Silva, E. M. et al. (1998, p. 143) assevera que “a simulação é uma das técnicas mais gerais usadas em pesquisa operacional. Simular significa reproduzir o funcionamento de um sistema, com o auxílio de um modelo, o que nos permite testar algumas hipóteses sobre o valor de variáveis controladas”.

Segundo Padoveze (2004), a simulação é um processo de planejamento de um sistema real e que com a condução de experimentos a partir desse modelo, objetiva-se tanto entender, quanto avaliar os resultados obtidos com as diversas variáveis usadas na simulação. Com este estudo, que tem como objetivo analisar apenas um Estado da Federação Brasileira, a certeza de uma solução única e completa não é um primado, enfatizando-se assim as capacidades para discussões dos diversos aspectos e características de cada Estado.

Posteriormente à pesquisa bibliográfica, foram reunidos os dados documentais (Constituição Federal de 1988 e a PEC 233/08) para análise e compreensão das alterações propostas e seus impactos ao ente arrecadador do imposto ICMS. Para esta pesquisa, teve-se como instrumento o contato pessoal com a Secretaria da Receita Estadual do Estado do Amapá. Os dados obtidos nessa secretaria são considerados dados secundários que, segundo Martins, G. A. e Theóphilo (2007, p. 83), “são aqueles já coletados que se encontram organizados em arquivos, banco de dados, anuários estatísticos, relatórios, entre outros”.

Os dados disponibilizados pela Secretaria da Receita Estadual do Estado do Amapá estão organizados por ano, de 2005 a 2008. A Secretaria da Receita Estadual do Estado do Amapá extraiu de sua base de dados e disponibilizou dados anuais sobre: Valor Contábil; Base de Cálculo; Imposto Incidente; Valores Isentos; Outros valores; Valor do IPI e Valores dos impostos retidos. Para cada ano, os dados foram evidenciados com as informações de entradas e saídas interestaduais e ordenados por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), disponível em CD anexo.

O CFOP é o código fiscal numérico que identifica a natureza das operações de circulação de mercadorias. Tem como função, aglutinar em grupos homogêneos, nos diversos documentos fiscais (livros fiscais; guias de informação; análises de dados), as operações mercantis efetuadas e os serviços sujeitos ao imposto prestados ou utilizados pelos contribuintes do ICMS. Na PEC 233/08 não há previsão de alteração destes códigos. Desta forma, neste estudo não se faz necessário o aprofundamento sobre o mesmo, apenas é conceituado, uma vez que o mesmo identifica a forma como os dados objeto da simulação foram disponibilizados.

A partir deste ponto, foi iniciada a construção do modelo de simulação com vistas a projeção do cenário futuro quanto à arrecadação para o Estado do Amapá. Apesar da disponibilização de todos esses dados nas tabelas utilizadas nas análises, considerou-se para o processo de análise somente os dados das variáveis constantes das colunas Valor Contábil, Base de Cálculo e Imposto Incidente. É importante ressaltar que a única variável que se altera é o valor do imposto, uma vez que as alíquotas sofreram alteração, ou seja, as variáveis representadas pelo valor contábil e pela base de cálculo são fixas em todas as simulações realizadas. A seguir é descrito a ordem obedecida na construção do modelo.

1º Passo: Consolidação dos dados obtidos referente ao ICMS nas operações interestaduais realizadas pelo Amapá:

Nesta fase, foram consolidados os dados por Estado da Federação, conforme apresentado nas tabelas elaboradas e constantes do capítulo 4, que evidenciam os dados de entradas e saídas. Após a consolidação dos dados por Estado Federativo, foram apurados os valores anuais, também constantes das referidas tabelas do capítulo 4.

Análises e comparações foram feitas sobre os dados anuais (2005 à 2008), tanto de entradas quanto das saídas, buscando demonstrar a evolução ocorrida entre os anos usados como base para o estudo. Também sobre os dados de entradas e de saídas consolidadas por ente federativo, podem-se identificar os principais estados que se relacionam com o Estado do Amapá.

2º. Passo: Apuração dos saldos líquidos do ICMS (devedor ou credor), conforme sistemática atual:

Após análises individuais dos dados de entradas e saídas, buscou-se apurar o saldo de ICMS das transações interestaduais. A sistemática utilizada foi usar a regra atual de apuração do imposto ICMS aplicado em todo o território nacional. Essa regra consiste inicialmente em apurar o volume de crédito cuja base são as entradas ocorridas no território do Amapá com origem em outros estados (passo 1).

Em seguida, apurou-se o volume de débitos incidentes sobre as saídas interestaduais, ou seja, sobre todas as saídas do Estado do Amapá para outros estados federativos (Passo 1). O saldo líquido de apuração do imposto ICMS foi calculado confrontando os créditos com os débitos. Essa confrontação e seus respectivos resultados dos anos analisados (2005 à 2008) estão demonstrados nas Tabelas identificadas no capítulo 4.

Os saldos líquidos apurados anualmente foram analisados e comparados entre si, demonstrando sua evolução anual e observando se o saldo tem característica de devedor ou credor. Após a análise do volume interestadual comercializado pelo Estado do Amapá, foram reunidas as condições para classificá-lo como um estado importador-líquido ou exportador-líquido.

Essa classificação é essencial para o trabalho, na medida em que se busca identificar, pela simulação, o impacto que a nova sistemática de arrecadação do ICMS trará na arrecadação desse imposto para o Estado do Amapá, validando ou não a hipótese nula considerada no presente trabalho.

3º. Passo: Simulação com a sistemática proposta pela PEC 233/08:

Após análise dos dados de entradas e saídas interestaduais de cada ano, passou-se a desenvolver a simulação pretendida pelo trabalho, buscando demonstrar o impacto que a nova sistemática de arrecadação do ICMS trará na arrecadação do ICMS para o Estado do Amapá. Para apurar o novo saldo líquido do ICMS nas transações interestaduais, considerou-se o que determina o Art. 155-A, § 3º, incisos I e II da PEC 233/08:

§ 3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

I - o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II;

II - a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de:

a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino; (BRASIL, 2008a).

Por outro lado, buscou-se na legislação atual as alíquotas utilizadas como regra geral nas transações interestaduais, identificando que correspondem a 12% ou 7%, dependendo da localização geográfica do Estado de origem e destino. No quadro 04 (ver p. 100), essas alíquotas estão demonstradas por Estado. Há algumas exceções de alíquotas; entretanto, foram desprezadas neste estudo, em função da sua pequena participação no total de volume negociado com e pelo Estado do Amapá.

A nova apuração do ICMS sobre as movimentações interestaduais foi assim calculada (Simulação):

(a) - sobre as entradas ocorridas no Estado do Amapá (estado de destino), aplicou-se sobre a base de cálculo atual e fornecida pela Secretaria da Receita Estadual do Estado do Amapá a alíquota de 10% ou de 5%, conforme a alíquota atual aplicada, de 12% ou de 7%. Essas alíquotas de 10% ou de 5% foram calculadas subtraindo-se das atuais 12% ou 7% o percentual de 2%. Esses 2% sobre a base de cálculo correspondem ao ICMS a ser retido pelo Estado de origem;

(b) - sobre as saídas ocorridas no Estado do Amapá (estado de origem), aplicou-se sobre a base de cálculo atual e fornecida pela Secretaria da Receita Estadual do Amapá a alíquota de 2%, conforme determina a nova sistemática de arrecadação sugerida pela PEC 233/08.

Essas simulações de apurações anuais considerando a nova sistemática de arrecadação conforme PEC 233/08 estão demonstradas nas tabelas 09, 13, 17 e 21. Para cada saldo de apuração anual simulado, efetuou-se a análise demonstrando sua evolução em relação ao ano anterior, e identificando a característica do saldo, se devedor ou credor.

4º. Passo: Análise do impacto gerado pela PEC 233/08:

Anualmente, após simulação do novo saldo de ICMS sobre as transações interestaduais, procurou-se analisar o impacto gerado na arrecadação desse imposto (ver Tabela 22), conciliando o resultado dessa análise com a hipótese nula considerada no presente trabalho.

3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O presente estudo apresenta algumas limitações. Segundo Babbie (1999), todos os projetos de pesquisa se desenvolvem e se encerram com contornos de restrições e limitações, impostas pelas circunstâncias existentes no cenário que é berço dos elementos que compõem a pesquisa.

Desse modo, uma das limitações desta pesquisa é seu caráter inter-seccional. Isso a rigor significa que o estudo se desenvolveu com base na realidade de apenas 01 (um) Estado de um complexo de 27 estados, incluindo o DF, e apenas sobre uma base histórica arrecadatória de quatro anos.

Nessa linha de pensamento, um fator que também se pode considerar como limitante deste estudo é a não disponibilização dos dados sobre a arrecadação do Estado de São Paulo,

uma vez que a ideia inicial era estudar os estados do Amapá e de São Paulo, identificar a característica de cada um e analisar o resultado trazido pelos objetivos requeridos pela PEC 233/08.

A complexidade da legislação tributária, especificamente no que tange ao ICMS, assim como o pouco volume de material identificado que trata de estudos sobre a PEC 233/08, é também um fator limitante ao melhor desenvolvimento deste trabalho.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Com base nas abordagens e nos aspectos estruturais da pesquisa, percebe-se que sua característica é qualitativa. Para Creswell (2003) e Marshall e Rossman (1999), esse tipo de pesquisa permite a compreensão da complexidade das interações sociais dos indivíduos e o significado que dão a essas complexidades.

É uma abordagem pragmática, interpretativa e fundamentada nas experiências das pessoas. Ainda segundo esses mesmos autores, os estudos qualitativos investigam uma quantidade menor de indivíduos ou situações, a fim de preservar a individualidade da análise e das percepções de cada um - indivíduo ou situação.

Por outro lado, Creswell (2003) assevera que, nas pesquisas qualitativas, o pesquisador (a) se posiciona; (b) coleta os significados e percepções dos participantes; (c) foca unicamente um fenômeno; (d) traz valores pessoais ao estudo; (e) colabora com os participantes; e (f) faz interpretações sobre os dados obtidos.

Por outro lado, este estudo tem caráter descritivo e exploratório, uma vez que, por meio desse, buscou-se analisar, compreender e comparar a Constituição Federal de 1988 com a PEC 233/08, desenvolver ensaios numéricos sobre a nova arrecadação do ICMS do Estado Amapá e obter a percepção de atores que vivenciam a realidade do fenômeno estudado, por meio de opiniões emitidas para o público em geral.

De acordo com dados obtidos no Portal Brasil ([2007?]), o Amapá tem 142.814,6 km² de área geográfica. Em 2006, sua população era de 615.715 habitantes. Separa-se da Guiana Francesa pelo rio Oiapoque, em cuja foz está o extremo norte do litoral brasileiro. O Estado tem 90% de suas terras cobertas pela floresta amazônica e vem conseguindo controlar o desmatamento, cujo ritmo se reduziu a partir de 1993.

O Amapá tem 24,2% de sua área protegida por lei: oito regiões identificadas como unidades de conservação ambiental, em um total de 15,6% do território; e cinco reservas indígenas, que abrangem 8,6% - as áreas Waiapi, Galibi, Uaçá e Juminá e o Parque Indígena do Tumucumaque. (PORTAL BRASIL, [2007?]).

A economia está centrada no extrativismo. Em 2004, participava do PIB nacional em torno de 2%. A maior parte da receita, quase 75%, vem do GF, por meio de convênios com os

ministérios. Os principais projetos financiados com essas verbas estão na área do ensino profissionalizante, da segurança e da saúde pública.

O Amapá pertence à região norte do País, que ocupa a maior parte do território brasileiro, com uma área de 3.851.560 km², correspondendo a 45,27% dos 8.547.403,5 de km² da área total do País. Abaixo, há figuras que localizam o Estado do Amapá em aspectos de (a) posição ocupada na estrutura de estados do país (mapa geográfico do Brasil – regiões e estados); (b) ICMS - quadro de Alíquotas nas Operações Interestaduais e (c) tabela com a distribuição de estados por regiões brasileiras *versus* suas respectivas alíquotas, e qual alíquota é aplicada quando o Estado do Amapá é o destino:



Figura 1 - Mapa geográfico do Brasil – regiões e estados
Fonte: Guia geográfico([2000?])

		DESTINO																										
ORIGEM	INTERNA	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
		AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
	TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

QUADRO 4 - ICMS - Alíquotas nas Operações Interestaduais

Fonte: Do autor.

Para aplicação da tabela nas operações interestaduais considerar as premissas abaixo:

Na coluna vertical estão destacados os estados de origem das operações

Na coluna horizontal destacam-se os estados de destino das operações

Os quadros com fundo preto referem-se às operações internas

Para esta pesquisa, foi elaborada a tabela abaixo, que evidencia as seguintes assertivas:

- (a) saídas com origem no Amapá para outros estados - a alíquota é sempre de 12%, e (b) as entradas com origem em outros estados e o Amapá como destino - a alíquota do ICMS é variável de acordo com o Estado de origem. Assim sendo, segue uma tabela com a distribuição de estados por regiões brasileiras *versus* suas respectivas alíquotas:

TABELA 4 - Distribuição de estados por regiões brasileiras *versus* suas respectivas alíquotas, e qual alíquota é aplicada quando o Estado do Amapá é o destino:

REGIÕES	ESTADOS ORIGEM Entradas	ENTRADAS NO AMAPÁ alíquota
Centro Oeste	Distrito Federal Goiás Mato Grosso Mato Grosso do Sul	12%
Norte	Acre Amapá Amazonas Pará Rondônia Roraima Tocantins	12% 17% alíquota interna do Amapá
Nordeste	Alagoas Bahia Ceará Maranhão Paraíba Pernambuco Piauí Rio Grande do Norte Sergipe	12%
Sudeste	Espírito Santo Minas Gerais Rio de Janeiro São Paulo	12% 7% 7% 7%
Sul	Paraná Santa Catarina Rio Grande do Sul	7%

Fonte: Do autor

A partir dessa contextualização do Estado do Amapá, é possível iniciar a descrição dos dados apurados nos ensaios numéricos, cujo cerne foi os dados obtidos sobre esse Estado, na Secretaria da Fazenda. Para essa simulação, buscou-se na Secretaria da Receita Estadual do Amapá dados referentes às transações interestaduais. A tabela seguinte apresenta os dados oficiais das entradas, do ano de 2005, cujos produtos tiveram origem em outros estados da federação:

TABELA 5 – Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2005

UF ORIGEM	VAL CONT-E	BASE CALC-E	IMP CRED-E	ISENTAS-E	OUTRAS-E	IPLE	IMP RETIDO-E
ACRE	AC	11.797,74	5.784,10	435,01	326,18	6.050,17	
ALAGOAS	AL	2.017.641,13	1.210.663,20	149.697,16	159.191,65	733.432,27	586,20
AMAZONAS	AM	79.227.485,59	49.057.038,51	5.996.968,91	3.811.809,17	31.180.095,76	125.965,35
BAHIA	BA	34.288.287,90	40.654.600,36	1.868.129,94	1.320.977,23	18.548.207,47	18.320,66
CEARA	CE	40.467.166,94	18.637.556,23	2.250.154,79	1.581.956,31	16.110.887,61	1.798.194,61
DISTRITO FEDERAL	DF	3.431.748,36	2.374.139,72	275.134,97	226.973,91	998.954,70	52,78
ESPIRITO SANTO	ES	34.512.666,43	8.973.283,59	1.005.008,54	173.662,01	25.681.625,96	89.690,21
GOIAS	GO	81.803.718,72	66.879.303,54	7.445.045,19	2.127.229,17	18.274.117,81	136,69
MARANHÃO	MA	18.740.700,71	4.516.264,16	537.619,12	764.082,03	13.684.574,63	
MINAS GERAIS	MG	82.910.062,77	22.898.369,85	1.575.937,21	1.317.821,73	58.766.444,36	191.818,97
MATO GROSSO DO SUL	MS	1.903.762,35	1.670.758,59	195.362,58	3.138,66	324.251,73	
MATO GROSSO	MT	5.282.909,12	3.777.009,27	452.021,31	98.261,74	1.705.078,66	
PARA	PA	766.686.590,58	234.625.420,31	36.056.461,61	248.543.517,20	291.524.198,87	288.360,63
PARAIBA	PB	2.824.710,39	2.868.936,33	342.001,89	55.796,00	150.508,73	
PERNAMBUCO	PE	29.455.329,96	21.943.227,86	2.636.866,88	616.745,64	8.964.399,87	14.984,43
PIAÚ	PI	26.762.185,55	2.735.995,94	333.254,80	17.340,50	24.219.899,48	2.891,25
PARANA	PR	39.564.201,86	24.203.138,35	1.878.448,12	661.370,90	15.649.032,89	5.836,27
RIO DE JANEIRO	RJ	30.305.353,32	12.899.175,79	907.866,15	1.573.289,57	15.830.874,20	141.143,17
RIO GRANDE DO NORTE	RN	3.258.703,19	2.682.813,76	323.785,77	37.313,82	742.387,79	
RONDONIA	RO	1.504.723,20	812.653,21	93.057,13	545.415,57	192.842,42	
RORAIMA	RR	195.689,33	179.014,17	16.988,40	4.132,49	13.227,08	
RIO GRANDE DO SUL	RS	43.213.834,87	29.689.534,08	2.100.611,19	2.462.879,19	12.620.450,97	27.494,20
SANTA CATARINA	SC	59.031.112,68	55.618.820,99	3.948.409,49	629.985,57	5.424.601,31	47.476,39
SERGIPE	SE	5.044.588,29	4.585.548,39	547.307,79	34.899,02	1.061.633,81	2.613,53
SÃO PAULO	SP	396.674.415,85	227.452.904,66	16.590.154,66	14.950.507,51	157.350.978,91	1.376.852,51
TOCANTINS	TO	3.247.347,02	2.380.151,27	281.010,95	305.794,86	675.764,47	1.315,80
TOTAL		1.792.366.733,85	843.332.106,23	87.807.739,56	282.024.417,63	720.434.521,93	4.133.733,65
							9.573.064,93

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2005).

Pela tabela acima, analisando o volume (valor contábil-E) transacionado com cada Estado da Federação, nota-se que o Estado do Pará é o principal fornecedor do Amapá, seguido do Estado de São Paulo e do Estado de Minas Gerais. O Estado do Acre é o que apresenta o menor volume (valor contábil-E) negociado com o Amapá, comparativamente aos demais estados da Federação.

Do total de entradas interestaduais ocorridas no ano de 2005, conforme legislação e percentuais do imposto atualmente praticados (vide Quadro 04), observa-se a geração de um crédito de imposto (a ser compensado com os débitos referente às saídas posteriores) no montante de R\$ 87.807.739,56.

Para apuração do ICMS líquido (saídas – entradas) das transações interestaduais, a Secretaria da Receita do Estado do Amapá forneceu dados referentes às saídas para outros estados da Federação durante o ano de 2005, conforme Tabela apresentada a seguir:

TABELA 6 – Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2005

UF ORIGEM		VAL CONT-S	BASE CALC-S	IMP DEB-S	ISENTAS-S	OUTRAS-S	IPL-S	IMP RETIDO-S
ACRE	AC	674.720.787,72	1.837,01	250,10	26.672,17	674.692.278,54	-	-
ALAGOAS	AL	204.788,27	185.492,09	22.281,26	4.555,27	14.884,31	-	-
AMAZONAS	AM	7.151.045,59	1.610.439,90	194.311,51	3.062.015,03	2.484.736,59	-	-
BAHIA	BA	1.929.002,78	449.034,07	37.815,80	466.861,96	1.031.715,30	-	-
CEARA	CE	16.110.512,15	380.157,25	73.462,66	777.089,21	15.087.366,71	-	-
DISTRITO FEDERAL	DF	3.613.759,45	277.197,07	40.200,99	225.277,87	3.111.250,11	-	20,79
ESPIRITO SANTO	ES	1.030.820,98	913.299,33	130.562,62	3.359,04	115.747,11	-	-
GOIAS	GO	1.382.557,22	984.446,01	123.245,07	17.666,57	400.164,88	-	-
MARANHÃO	MA	4.644.477,24	1.596.057,53	200.566,52	38.412,58	2.745.974,08	-	-
MINAS GERAIS	MG	24.271.329,13	6.005.598,30	676.326,20	217.312,66	18.082.882,89	-	10.208,92
MATO GROSSO DO SUL	MS	15.828,44	9.638,61	1.215,59	3.026,25	3.183,61	-	-
MATO GROSSO	MT	480.136,42	263.199,70	35.428,28	107.680,47	109.256,25	-	-
PARA	PA	156.085.670,17	34.838.341,18	4.177.549,45	52.009.246,95	56.224.560,72	59,41	260.924,20
PARAIBA	PB	176.771,03	130.055,60	15.640,38	8.756,19	38.754,32	-	-
PERNAMBUCO	PE	314.429,47	196.150,06	23.895,92	20.954,61	98.147,57	-	-
PIAÚ	PI	19.557.497,29	32.460,02	4.049,25	6.795,06	19.518.247,06	-	-
PARANA	PR	2.741.945,92	294.777,62	31.651,12	495.705,78	1.960.826,11	-	-
RIO DE JANEIRO	RJ	2.778.872,85	1.054.847,68	128.416,55	342.055,41	1.382.405,32	4,80	-
RIO GRANDE DO NORTE	RN	492.223,33	47.110,75	6.348,19	11.688,45	433.496,70	-	-
RONDONIA	RO	101.319,41	22.058,36	3.182,94	61.952,36	17.308,69	-	-
RORAIMA	RR	128.036,15	102.654,49	13.108,13	14.543,50	10.862,26	-	-
RIO GRANDE DO SUL	RS	1.119.062,90	170.870,19	16.731,83	15.441,21	934.127,80	31,20	-
SANTA CATARINA	SC	1.956.678,97	1.322.922,81	155.765,05	10.238,93	624.015,27	-	-
SERGIPE	SE	41.561,82	30.111,39	3.613,36	1.052,00	10.398,43	-	-
SÃO PAULO	SP	50.733.205,19	7.095.007,81	806.932,03	5.785.437,84	37.869.300,57	68.646,69	3.278,79
TOCANTINS	TO	429.586,12	6.180,51	744,66	93.127,53	330.278,08	-	-
TOTAL		972.211.906,01	58.019.945,34	6.923.295,46	63.826.924,90	837.332.169,28	68.742,10	274.432,70

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2005).

Pela tabela acima, analisando os volumes (valor contábil-S) transacionados com outros estados, nota-se que o Estado do Pará foi seu principal comprador no que tange à aquisição de produtos do Estado do Amapá, seguido dos estados de São Paulo e Minas Gerais, apesar de o Acre apresentar um valor de R\$ 674 milhões de valor contábil-S. Nesse valor, há um montante de R\$ 672 milhões, que corresponde ao lançamento efetuado a título de devolução de bens, cuja entrada tenha ocorrido sob amparo de regime especial aduaneiro de admissão, e a referida transação não é base para a tributação do ICMS.

Ao se analisar em conjunto as informações de entradas e saídas (valor contábil “E” e “S”), conclui-se que o Estado do Pará é o maior fornecedor/comprador do Amapá quando as relações são interestaduais. Esse tipo de análise sugere uma nova pesquisa no sentido de simular o fluxo de transferência da arrecadação do ICMS, com todos os principais sujeitos comerciais do Amapá. Ainda, pode-se observar pela tabela acima que as saídas interestaduais geraram um débito de imposto (a ser recolhido aos cofres públicos) no total de R\$ 6.923.295,46

A sistemática atual da arrecadação do ICMS determina que o Estado de origem tenha direito ao valor do ICMS apurado na saída interestadual. Esse mesmo ICMS dá direito ao contribuinte do Estado de destino a um crédito. Se considerados os dados disponibilizados

pela Secretária da Fazenda do Amapá e a atual sistemática de cobrança do ICMS, assim como se comparados os impostos destacados nas tabelas 05 e 06 anteriormente apresentadas, apura-se o saldo líquido do ICMS das transações interestaduais. No ano de 2005, o valor líquido do ICMS apurado é demonstrado pela tabela a abaixo.

TABELA 7 – Saldo apurado da balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2005

UF ORIGEM		ENTRADAS		SAÍDAS		(CRÉDITO) / DÉBITO APURADO
		BASE CALC-E	IMP CRED-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S	
ACRE	AC	5.784,10	435,01	1.837,01	250,10	(184,91)
ALAGOAS	AL	1.210.663,20	149.697,16	185.492,09	22.281,26	(127.415,90)
AMAZONAS	AM	49.057.038,51	5.996.968,91	1.610.439,90	194.311,51	(5.802.657,40)
BAHIA	BA	40.654.600,36	1.868.129,94	449.034,07	37.815,80	(1.830.314,14)
CEARA	CE	18.637.556,23	2.250.154,79	380.157,25	73.462,66	(2.176.692,13)
DISTRITO FEDERAL	DF	2.374.139,72	275.134,97	277.197,07	40.200,99	(234.933,98)
ESPIRITO SANTO	ES	8.973.283,59	1.005.008,54	913.299,33	130.562,62	(874.445,92)
GOIAS	GO	66.879.303,54	7.445.045,19	984.446,01	123.245,07	(7.321.800,12)
MARANHÃO	MA	4.516.264,16	537.619,12	1.596.057,53	200.566,52	(337.052,60)
MINAS GERAIS	MG	22.898.369,85	1.575.937,21	6.005.598,30	676.326,20	(899.611,01)
MATO GROSSO DO SUL	MS	1.670.758,59	195.362,58	9.638,61	1.215,59	(194.146,99)
MATO GROSSO	MT	3.777.009,27	452.021,31	263.199,70	35.428,28	(416.593,03)
PARA	PA	234.625.420,31	36.056.461,61	34.838.341,18	4.177.549,45	(31.878.912,16)
PARAIBA	PB	2.868.936,33	342.001,89	130.055,60	15.640,38	(326.361,51)
PERNAMBUCO	PE	21.943.227,86	2.636.866,88	196.150,06	23.895,92	(2.612.970,96)
PIAUÍ	PI	2.735.995,94	333.254,80	32.460,02	4.049,25	(329.205,55)
PARANA	PR	24.203.138,35	1.878.448,12	294.777,62	31.651,12	(1.846.797,00)
RIO DE JANEIRO	RJ	12.899.175,79	907.866,15	1.054.847,68	128.416,55	(779.449,60)
RIO GRANDE DO NORTE	RN	2.682.813,76	323.785,77	47.110,75	6.348,19	(317.437,58)
RONDONIA	RO	812.653,21	93.057,13	22.058,36	3.182,94	(89.874,19)
RORAIMA	RR	179.014,17	16.988,40	102.654,49	13.108,13	(3.880,27)
RIO GRANDE DO SUL	RS	29.689.534,08	2.100.611,19	170.870,19	16.731,83	(2.083.879,36)
SANTA CATARINA	SC	55.618.820,99	3.948.409,49	1.322.922,81	155.765,05	(3.792.644,44)
SERGIPE	SE	4.585.548,39	547.307,79	30.111,39	3.613,36	(543.694,43)
SÃO PAULO	SP	227.452.904,66	16.590.154,66	7.095.007,81	806.932,03	(15.783.222,63)
TOCANTINS	TO	2.380.151,27	281.010,95	6.180,51	744,66	(280.266,29)
TOTAL		843.332.106,23	87.807.739,56	58.019.945,34	6.923.295,46	(80.884.444,10)

Fonte: Do autor.

Observa-se que as entradas geraram um saldo de crédito no total de R\$ 87.807.739,56, enquanto as saídas um saldo de débito de R\$ 6.923.295,46, o que resulta em um saldo credor de R\$ 80.884.444,10. Pode-se afirmar, com base nos dados analisados, que no ano de 2005, as transações líquidas interestaduais caracterizaram o Amapá como um Estado importador-líquido, ou seja, o Estado do Amapá importa (entradas) um volume maior de produtos do que exporta (saídas).

Esse saldo líquido credor dará ao contribuinte o direito de abater do imposto devido pelas saídas internas o montante de R\$ 80 milhões, ou seja, quando do consumo interno

desses bens, o Estado do Amapá não será beneficiado pelo recolhimento do ICMS. Isso porque os contribuintes reduzirão esse valor considerado como crédito dos seus débitos tributários apurados a cada final de período.

Esse cenário demonstra, considerando os dados de 2005 analisados, a grande distorção social e econômica que a PEC 233/08 tenta combater com a sua sugestão de alterar a sistemática de recolhimento do ICMS, transferindo para o Estado, em que efetivamente ocorrerá o consumo o valor do ICMS incidente sobre essa operação de compra.

A PEC 233/08 sugere alteração de mudança na atual sistemática de recolhimento do imposto ICMS. No seu Art. 155-A, § 3º. Incisos I e II, observa que o valor do imposto incidente sobre a saída de mercadorias para outros estados será recolhido pelo estado de destino, o Estado que efetivamente irá efetuar o consumo, cabendo ao Estado de origem somente o imposto equivalente a 2%, deixando para o Estado de destino a diferença desses 2% para as alíquotas atualmente aplicadas. A distribuição do ICMS, com base nas atuais alíquotas utilizadas, e o que determina a PEC 233/08, seguem conforme Tabela abaixo:

TABELA 8 – Distribuição do ICMS incidente nas transações interestaduais conforme PEC 233/08

ALÍQUOTA APLICADA ATUALMENTE NA SAÍDA INTERESTADUAL	ALÍQUOTA PERTENCENTE AO ESTADO DE ORIGEM	ALÍQUOTA PERTENCENTE AO ESTADO DE DESTINO
12%	2%	10%
7%	2%	5%

Fonte: Do autor.

Se considerada essa nova sistemática, pode-se recalcular o valor do saldo apurado de ICMS nas transações interestaduais, tendo como base os dados das transações de 2005, conforme tabelas 05 e 06. O resultado é apresentado na tabela adiante:

TABELA 9 – Saldo apurado da balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2005

UF ORIGEM	ALÍQUOTA INTER-ESTADUAL ATUAL	ENTRADAS			SAÍDAS		SALDO APURADO (CRÉDITO) DÉBITO
		BASE CALC-E	IMP DEB-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S		
ACRE	AC	12%	5.784,10	578,41	1.837,01	36,74	615,15
ALAGOAS	AL	12%	1.210.663,20	121.066,32	185.492,09	3.709,84	124.776,16
AMAZONAS	AM	12%	49.057.038,51	4.905.703,85	1.610.439,90	32.208,80	4.937.912,65
BAHIA	BA	12%	40.654.600,36	4.065.460,04	449.034,07	8.980,68	4.074.440,72
CEARA	CE	12%	18.637.556,23	1.863.755,62	380.157,25	7.603,15	1.871.358,77
DISTRITO FEDERAL	DF	12%	2.374.139,72	237.413,97	277.197,07	5.543,94	242.957,91
ESPIRITO SANTO	ES	12%	8.973.283,59	897.328,36	913.299,33	18.265,99	915.594,35
GOIAS	GO	12%	66.879.303,54	6.687.930,35	984.446,01	19.688,92	6.707.619,27
MARANHÃO	MA	12%	4.516.264,16	451.626,42	1.596.057,53	31.921,15	483.547,57
MINAS GERAIS	MG	7%	22.898.369,85	1.144.918,49	6.005.598,30	120.111,97	1.265.030,46
MATO GROSSO DO SUL	MS	12%	1.670.758,59	167.075,86	9.638,61	192,77	167.268,63
MATO GROSSO	MT	12%	3.777.009,27	377.700,93	263.199,70	5.263,99	382.964,92
PARA	PA	12%	234.625.420,31	23.462.542,03	34.838.341,18	696.766,82	24.159.308,85
PARAIBA	PB	12%	2.868.936,33	286.893,63	130.055,60	2.601,11	289.494,75
PERNAMBUCO	PE	12%	21.943.227,86	2.194.322,79	196.150,06	3.923,00	2.198.245,79
PIAUÍ	PI	12%	2.735.995,94	273.599,59	32.460,02	649,20	274.248,79
PARANA	PR	7%	24.203.138,35	1.210.156,92	294.777,62	5.895,55	1.216.052,47
RIO DE JANEIRO	RJ	7%	12.899.175,79	644.958,79	1.054.847,68	21.096,95	666.055,74
RIO GRANDE DO NORTE	RN	12%	2.682.813,76	268.281,38	47.110,75	942,22	269.223,59
RONDONIA	RO	12%	812.653,21	81.265,32	22.058,36	441,17	81.706,49
RORAIMA	RR	12%	179.014,17	17.901,42	102.654,49	2.053,09	19.954,51
RIO GRANDE DO SUL	RS	7%	29.689.534,08	1.484.476,70	170.870,19	3.417,40	1.487.894,11
SANTA CATARINA	SC	7%	55.618.820,99	2.780.941,05	1.322.922,81	26.458,46	2.807.399,51
SERGIPE	SE	12%	4.585.548,39	458.554,84	30.111,39	602,23	459.157,07
SÃO PAULO	SP	7%	227.452.904,66	11.372.645,23	7.095.007,81	141.900,16	11.514.545,39
TOCANTINS	TO	12%	2.380.151,27	238.015,13	6.180,51	123,61	238.138,74
TOTAL			843.332.106,23	65.695.113,44	58.019.945,34	1.160.398,91	66.855.512,34

Fonte: Do autor.

A tabela acima apresenta nas transações de entradas um saldo de débito de R\$65.695.113,44. Esse valor foi apurado mediante as alíquotas de 10% ou 5% sobre a base de cálculo. Esse percentual de 10% ou de 5% é o que cabe ao Estado de destino, conforme a PEC 233/08, e o Estado de origem reterá 2%, totalizando assim as atuais alíquotas de 12% e 7% ($12\% - 2\% = 10\%$ ou $7\% - 2\% = 5\%$). Cabe mencionar que essas alíquotas atuais de 12% e 7% pertencem totalmente ao Estado de origem, segundo sistemática atual, ou seja, sem as prerrogativas da PEC 233/08.

Ainda segundo a tabela acima, as saídas interestaduais também geraram um saldo de débito de R\$1.160.398,91 ao Estado do Amapá. Esse valor é da incidência sobre a base de cálculo da alíquota de 2%, percentual do ICMS, que, de acordo com a PEC 233/08, cabe ao Estado de origem. O saldo de apuração do ICMS pela nova sistemática em 2005 seria de R\$66.855.512,34, resultado da somatória dos dois saldos do débito apurados quando das entradas e das saídas.

Comparativamente com o saldo apurado pela sistemática atual, e conforme apresentado na tabela 07, nota-se que, por essa sistemática, o saldo de apuração líquido resultou em um saldo credor de R\$80.884.444,10, enquanto pela nova sistemática sugerida pela PEC 233/08, o saldo líquido apurado seria devedor em R\$66.855.512,34 (ver tabela 09) ou seja, ocorreu uma mudança na natureza do saldo, passando de credor para devedor.

Essa mudança na natureza do saldo está alinhada com os objetivos trazidos pela PEC 233/08, isto é, transferir o ICMS incidente nas operações interestaduais do Estado de origem para o Estado de destino. O Estado do Amapá deixa de gerar um saldo credor, o que será utilizado para compensar o ICMS incidente sobre as saídas internas, passando a se beneficiar de um saldo devedor resultante das operações interestaduais. Este resultado alinha-se com um dos conceitos do IVA adotado pelo mercado europeu, que segundo Águia (2007), nas transações entre Estados-membros, o imposto é devido para o Estado de destino.

A rigor, o resultado da simulação com os dados de 2005 corrobora a hipótese nula H_0 , que indaga sobre a nova sistemática de arrecadação e sobre o que essa resultará na arrecadação do ICMS pelo Estado do Amapá, por ser um Estado importador-líquido. Desse resultado, é perceptível que houve aumento na arrecadação desse Estado.

Com a ampliação do período de estudo, apresentam-se abaixo os dados das transações interestaduais de 2006, fornecidos pela Secretaria da Receita Estadual do Amapá. Em um primeiro momento, a tabela a seguir apresenta dados das entradas:

TABELA 10 – Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual -- Ano de 2006

UF ORIGEM		VAL CONT-E	BASE CAL-C-E	IMP CRED-E	ISENTAS-E	OUTRAS-E	IPLE	IMP RETIDO-E
ACRE	AC	83.517,66	46.420,48	3.858,76	5.300,24	30.030,57	-	-
ALAGOAS	AL	5.763.573,46	1.497.543,77	180.540,61	407.264,14	4.444.697,38	168,00	-
AMAZONAS	AM	88.673.514,72	61.603.281,71	7.520.127,16	7.972.091,19	25.865.738,41	25.952,68	18.628,68
BAHIA	BA	40.451.296,95	16.433.399,94	1.981.104,68	346.556,63	24.502.561,53	140.311,34	421.734,68
CEARA	CE	74.303.104,65	23.609.731,53	2.841.259,47	1.123.461,45	37.591.280,06	3.133.143,70	1.573.207,82
DISTRITO FEDERAL	DF	4.468.397,20	3.281.493,82	388.688,58	416.320,00	1.169.460,83	-	7.505,27
ESPIRITO SANTO	ES	9.322.103,39	7.403.921,43	839.874,30	337.792,04	2.190.295,02	2.679,14	-
GOIAS	GO	76.209.984,58	57.627.136,97	6.841.465,20	1.785.807,58	21.313.536,70	10.101,64	568.603,18
MARANHÃO	MA	14.713.772,27	3.375.696,63	396.590,12	1.462.079,05	10.041.031,90	3.500,83	32.182,27
MINAS GERAIS	MG	79.286.071,50	26.134.816,85	1.812.176,66	1.907.451,93	51.515.244,55	28.351,33	140.693,21
MATO GROSSO DO SUL	MS	1.036.069,96	791.009,29	86.743,74	44.066,32	241.625,23	-	87,70
MATO GROSSO	MT	8.977.043,10	6.953.195,01	830.638,03	58.459,56	2.389.440,73	-	-
PARA	PA	743.285.850,23	162.605.737,12	19.423.108,89	318.699.013,15	267.728.488,49	186.928,68	2.867.170,31
PARAIBA	PB	4.243.427,45	3.939.176,99	470.466,02	39.657,75	503.008,54	180,00	3.362,45
PERNAMBUCO	PE	39.478.115,89	28.501.958,16	3.433.530,66	662.040,61	13.362.021,59	23.515,24	359.228,76
PIAÚ	PI	27.576.628,96	3.988.981,73	480.541,25	11.433,04	23.866.092,17	743,61	18.611,29
PARANA	PR	55.661.985,26	35.754.700,71	2.810.708,39	1.350.921,96	20.363.873,44	13.866,05	100.328,53
RIO DE JANEIRO	RJ	25.329.257,51	12.889.646,81	912.317,09	1.951.437,95	10.688.527,94	7.519,99	195.060,26
RIO GRANDE DO NORTE	RN	2.407.035,41	2.640.867,80	332.032,35	41.800,93	89.767,38	-	-
RONDONIA	RO	1.977.689,54	559.784,46	66.425,60	52.081,71	1.381.076,95	-	-
RORAIMA	RR	55.591,88	32.257,60	3.749,89	-	20.108,08	-	-
RIO GRANDE DO SUL	RS	69.115.800,69	45.837.870,81	3.295.032,33	1.458.114,19	23.696.128,95	22.799,16	100.740,07
SANTA CATARINA	SC	51.855.083,01	50.584.816,69	3.609.021,33	1.001.539,96	2.690.836,10	11.933,84	41.366,51
SERGIPE	SE	5.642.513,24	6.269.865,41	758.179,02	29.296,54	445.638,26	150,00	1.990,44
SÃO PAULO	SP	557.476.665,98	260.413.915,06	18.923.060,00	20.407.457,08	279.597.492,13	2.210.331,25	1.028.421,63
TOCANTINS	TO	3.585.189,17	2.708.685,19	325.807,45	71.721,23	955.305,06	-	3.872,55
TOTAL		1.990.979.283,66	825.485.911,97	78.567.047,58	361.643.166,23	826.683.307,99	5.822.176,48	7.482.795,61

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2006).

Observa-se que, durante o ano de 2006, as entradas geraram um saldo credor de R\$78.567.047,58. Quando comparado ao saldo do ano de 2005, que representa R\$87.807.739,56 (tabela 05), apresentou um decréscimo de 10,52%.

Comparativamente com o ano de 2005, percebe-se que o Estado do Amapá continua tendo como principais sujeitos comerciais, segundo o volume (valor contábil-E) transacionado, os estados do Pará, com R\$743.285.850,23 em primeiro lugar, em segundo lugar, o Estado de São Paulo, com transações de R\$557.476.665,98 e, em terceiro lugar, ao contrário da representatividade de Minas Gerais em 2005, o Estado do Amazonas, com transações de R\$88.673.514,72.

A tabela seguinte apresenta os dados do comércio interestadual de 2006, no que se refere às saídas para outros estados:

TABELA 11 – Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual -- Ano de 2006

UF ORIGEM		VAL CONT-S	BASE CALC-S	IMP DEB-S	ISENTAS-S	OUTRAS-S	IPI-S	IMP RETIDO-S
ACRE	AC	6.475,61	1.674,74	215,56	2.650,73	2.150,14	-	-
ALAGOAS	AL	874.556,27	688.958,08	82.676,04	148.778,26	36.968,66	-	-
AMAZONAS	AM	4.760.530,69	2.562.443,32	313.742,75	1.023.603,43	1.195.885,94	-	-
BAHIA	BA	914.001,05	339.789,53	40.871,82	265.412,92	311.358,37	-	-
CEARA	CE	34.947.261,92	153.239,04	15.015,72	1.509.562,99	33.287.326,25	-	101,48
DISTRITO FEDERAL	DF	7.003.056,73	177.310,57	23.753,20	2.396.447,21	4.427.793,35	-	-
ESPIRITO SANTO	ES	216.319,53	30.456,64	3.880,72	125.506,56	61.128,52	-	-
GOIAS	GO	1.343.690,56	675.715,53	86.423,91	379.942,10	290.869,45	-	6.202,00
MARANHÃO	MA	4.402.511,77	1.923.649,20	226.804,05	409.593,23	2.107.596,70	-	-
MINAS GERAIS	MG	9.240.623,17	4.481.617,46	518.918,13	884.401,29	3.872.869,95	-	-
MATO GROSSO DO SUL	MS	399.140,31	8.815,49	1.100,55	96.919,38	294.354,58	-	-
MATO GROSSO	MT	926.361,04	34.678,80	4.282,37	156.694,38	712.208,59	-	-
PARA	PA	206.162.180,81	38.566.675,23	4.767.153,17	80.082.367,76	85.686.245,53	2.324,87	5.671,20
PARAIBA	PB	232.099,82	5.656,40	893,81	211.947,23	9.642,99	-	-
PERNAMBUCO	PE	881.072,91	150.829,51	17.621,63	267.849,06	466.915,83	-	-
PIAUI	PI	19.998.805,86	35.707,28	4.417,95	104.064,34	19.859.034,24	-	-
PARANA	PR	5.778.948,17	352.508,87	29.118,20	458.253,79	5.061.465,48	-	-
RIO DE JANEIRO	RJ	3.181.905,52	567.979,44	64.435,03	1.101.343,19	1.505.004,73	-	-
RIO GRANDE DO NORTE	RN	276.410,80	37.234,35	4.528,14	214.559,11	24.617,34	-	-
RONDONIA	RO	155.182,29	13.251,58	1.433,59	88.589,69	53.357,43	-	-
RORAIMA	RR	71.348,58	57.870,53	7.031,27	3.918,48	9.559,57	-	-
RIO GRANDE DO SUL	RS	1.325.637,57	103.241,49	9.186,38	178.887,44	1.036.708,24	0,70	-
SANTA CATARINA	SC	846.716,98	651.967,56	68.243,70	164.841,05	28.163,37	-	-
SERGIPE	SE	130.836,96	43.949,68	5.376,62	69.659,11	17.339,54	-	-
SÃO PAULO	SP	196.889.936,06	7.752.145,12	914.760,15	26.527.710,41	162.971.191,68	4.397,21	99,56
TOCANTINS	TO	2.433.355,62	20.223,22	2.461,82	124.284,94	2.288.847,46	-	-
TOTAL		503.398.966,60	59.437.588,66	7.214.346,28	116.997.788,08	325.618.603,93	6.722,78	12.074,24

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2006).

O volume transacionado em 2006 com outros estados, no que tange às saídas interestaduais, deu origem a um saldo devedor de R\$7.214.346,28, e quando comparado com o saldo devedor de 2005 R\$6.823.295,46, representou um aumento de 4,20%. Os principais estados que adquiriram produtos do Amapá, analisando o volume negociado (valor contábil-S), foram o Pará, com R\$206.162.180,81, em segundo lugar, São Paulo, com R\$196.889.936,06, e em terceiro lugar, o Ceará, com transações de R\$34.947.261,92.

Na análise conjunta das informações dos volumes negociados com outros estados (valor contábil “E” e “S”), o Estado do Pará mantém-se como principal sujeito comercial interestadual do Amapá.

A tabela seguinte apresenta o saldo de apuração do ICMS sobre as transações interestaduais, conforme sistemática de tributação atual:

TABELA 12 – Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2006

UF ORIGEM		ENTRADAS		SAÍDAS		(CRÉDITO) / DÉBITO APURADO
		BASE CALC-E	IMP CRED-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S	
ACRE	AC	46.420,48	3.858,76	1.674,74	215,56	(3.643,20)
ALAGOAS	AL	1.497.543,77	180.540,61	688.958,08	82.676,04	(97.864,57)
AMAZONAS	AM	61.603.281,71	7.520.127,16	2.562.443,32	313.742,75	(7.206.384,41)
BAHIA	BA	16.433.399,94	1.981.104,68	339.789,53	40.871,82	(1.940.232,86)
CEARA	CE	23.609.731,53	2.841.259,47	153.239,04	15.015,72	(2.826.243,75)
DISTRITO FEDERAL	DF	3.281.493,82	388.688,58	177.310,57	23.753,20	(364.935,38)
ESPIRITO SANTO	ES	7.403.921,43	839.874,30	30.456,64	3.880,72	(835.993,58)
GOIAS	GO	57.627.136,97	6.841.465,20	675.715,53	86.423,91	(6.755.041,29)
MARANHÃO	MA	3.375.696,63	396.590,12	1.923.649,20	226.804,05	(169.786,07)
MINAS GERAIS	MG	26.134.816,85	1.812.176,66	4.481.617,46	518.918,13	(1.293.258,53)
MATO GROSSO DO SUL	MS	791.009,29	86.743,74	8.815,49	1.100,55	(85.643,19)
MATO GROSSO	MT	6.953.195,01	830.638,03	34.678,80	4.282,37	(826.355,66)
PARA	PA	162.605.737,12	19.423.108,89	38.566.675,23	4.767.153,17	(14.655.955,72)
PARAIBA	PB	3.939.176,99	470.466,02	5.656,40	893,81	(469.572,21)
PERNAMBUCO	PE	28.501.958,16	3.433.530,66	150.829,51	17.621,63	(3.415.909,03)
PIAUI	PI	3.988.981,73	480.541,25	35.707,28	4.417,95	(476.123,30)
PARANA	PR	35.754.700,71	2.810.708,39	352.508,87	29.118,20	(2.781.590,19)
RIO DE JANEIRO	RJ	12.889.646,81	912.317,09	567.979,44	64.435,03	(847.882,06)
RIO GRANDE DO NORTE	RN	2.640.867,80	332.032,35	37.234,35	4.528,14	(327.504,21)
RONDONIA	RO	559.784,46	66.425,60	13.251,58	1.433,59	(64.992,01)
RORAIMA	RR	32.257,60	3.749,89	57.870,53	7.031,27	3.281,38
RIO GRANDE DO SUL	RS	45.837.870,81	3.295.032,33	103.241,49	9.186,38	(3.285.845,95)
SANTA CATARINA	SC	50.584.816,69	3.609.021,33	651.967,56	68.243,70	(3.540.777,63)
SERGIPE	SE	6.269.865,41	758.179,02	43.949,68	5.376,62	(752.802,40)
SÃO PAULO	SP	260.413.915,06	18.923.060,00	7.752.145,12	914.760,15	(18.008.299,85)
TOCANTINS	TO	2.708.685,19	325.807,45	20.223,22	2.461,82	(323.345,63)
TOTAL		825.485.911,97	78.567.047,58	59.437.588,66	7.214.346,28	(71.352.701,30)

Fonte: Do autor.

Nota-se que, pela sistemática atual, o Estado do Amapá, em 2006, nas transações interestaduais, apurou um saldo de crédito de R\$71.352.701,30. Esse saldo, quando comparado ao calculado com os dados de 2005 R\$80.884.444,10 (tabela 07), apresentou um decréscimo de 11,78%. Tanto em 2005 quanto em 2006 o saldo do ICMS apurado foi credor, o que mantém o Estado do Amapá com a característica de importador-líquido. O saldo líquido credor dará ao contribuinte o direito de abater do imposto devido pelas saídas internas o montante de R\$ 71 milhões.

De acordo com a PEC 233/08, a tabela a seguir simula o novo saldo do ICMS para os dados de 2006:

TABELA 13 – Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2006

UF ORIGEM	ENTRADAS			SAÍDAS		SALDO APURADO (CRÉDITO) DÉBITO	
	ALÍQUOTA INTER-ESTADUAL ATUAL	BASE CALC-E	IMP DEB-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S		
ACRE	AC	12%	46.420,48	4.642,05	1.674,74	33,49	4.675,54
ALAGOAS	AL	12%	1.497.543,77	149.754,38	688.958,08	13.779,16	163.533,54
AMAZONAS	AM	12%	61.603.281,71	6.160.328,17	2.562.443,32	51.248,87	6.211.577,04
BAHIA	BA	12%	16.433.399,94	1.643.339,99	339.789,53	6.795,79	1.650.135,78
CEARA	CE	12%	23.609.731,53	2.360.973,15	153.239,04	3.064,78	2.364.037,93
DISTRITO FEDERAL	DF	12%	3.281.493,82	328.149,38	177.310,57	3.546,21	331.695,59
ESPIRITO SANTO	ES	12%	7.403.921,43	740.392,14	30.456,64	609,13	741.001,28
GOLAS	GO	12%	57.627.136,97	5.762.713,70	675.715,53	13.514,31	5.776.228,01
MARANHÃO	MA	12%	3.375.696,63	337.569,66	1.923.649,20	38.472,98	376.042,65
MINAS GERAIS	MG	7%	26.134.816,85	1.306.740,84	4.481.617,46	89.632,35	1.396.373,19
MATO GROSSO DO SUL	MS	12%	791.009,29	79.100,93	8.815,49	176,31	79.277,24
MATO GROSSO	MT	12%	6.953.195,01	695.319,50	34.678,80	693,58	696.013,08
PARA	PA	12%	162.605.737,12	16.260.573,71	38.566.675,23	771.333,50	17.031.907,22
PARAIBA	PB	12%	3.939.176,99	393.917,70	5.656,40	113,13	394.030,83
PERNAMBUCO	PE	12%	28.501.958,16	2.850.195,82	150.829,51	3.016,59	2.853.212,41
PIAUI	PI	12%	3.988.981,73	398.898,17	35.707,28	714,15	399.612,32
PARANA	PR	7%	35.754.700,71	1.787.735,04	352.508,87	7.050,18	1.794.785,21
RIO DE JANEIRO	RJ	7%	12.889.646,81	644.482,34	567.979,44	11.359,59	655.841,93
RIO GRANDE DO NORTE	RN	12%	2.640.867,80	264.086,78	37.234,35	744,69	264.831,47
RONDONIA	RO	12%	559.784,46	55.978,45	13.251,58	265,03	56.243,48
RORAIMA	RR	12%	32.257,60	3.225,76	57.870,53	1.157,41	4.383,17
RIO GRANDE DO SUL	RS	7%	45.837.870,81	2.291.893,54	103.241,49	2.064,83	2.293.958,37
SANTA CATARINA	SC	7%	50.584.816,69	2.529.240,83	651.967,56	13.039,35	2.542.280,19
SERGIPE	SE	12%	6.269.865,41	626.986,54	43.949,68	878,99	627.865,53
SÃO PAULO	SP	7%	260.413.915,06	13.020.695,75	7.752.145,12	155.042,90	13.175.738,66
TOCANTINS	TO	12%	2.708.685,19	270.868,52	20.223,22	404,46	271.272,98
TOTAL			825.485.911,97	60.967.802,85	59.437.588,66	1.188.751,77	62.156.554,62

Fonte: Do autor.

Verifica-se que essa nova sistemática gerou um saldo de débito total de R\$62.156.554,62, representado pelo débito de ICMS, apurado nas entradas de R\$60.967.802,85 e pelos débitos apurados nas saídas interestaduais de R\$1.188.751,77. No ano de 2006, o saldo de débito total apresentou uma involução de 7,13%, se comparado ao saldo apurado em 2005, de R\$66.855.512,34,

Cabe relatar que, em 2006, assim como em 2005, ocorreu uma mudança no perfil do saldo de ICMS apurado nas transações interestaduais, ou seja, partiu-se de um saldo credor, conforme sistemática atual de recolhimento, para um saldo devedor, seguindo o que determina a PEC 233/08. Novamente em 2006, com a simulação apresentada, a hipótese nula desta pesquisa é confirmada. O saldo de crédito no valor de R\$80.884.444,10, apurado conforme sistemática atual, quando considerada a nova sistemática de arrecadação, passou para um saldo de débito no total de R\$62.156.554,62.

Em continuidade às análises dos dados obtidos, nas Tabelas a seguir, apresentam-se os dados das entradas e saídas de 2007:

TABELA 14 – Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2007

UF ORIGEM	VAL CONT-E	BASE CALC-E	IMP CRE-E	ISENTAS-E	OUTRAS-E	IP-E	IMP RETIDO-E
ACRE	76.594,45	46.559,60	5.587,15	19.193,00	10.841,85	-	-
ALAGOAS	11.850.835,91	461.903,20	54.037,39	24.463,51	12.897.134,09	189,00	-
AMAZONAS	95.013.661,32	58.099.675,80	6.990.487,56	1.179.031,76	42.375.958,89	1.944,83	43.381,10
BAHIA	44.181.829,11	15.488.115,90	1.852.719,97	138.161,30	28.589.238,22	477,26	12.422,62
CEARA	88.115.533,44	23.393.771,35	2.822.788,10	801.781,17	46.717.308,30	923,40	9.325,59
DISTRITO FEDERAL	6.287.129,12	4.786.387,97	569.969,02	479.136,64	1.622.977,14	-	92.503,35
ESPIRITO SANTO	12.069.890,04	8.115.211,11	971.786,03	1.127.202,62	3.447.194,95	5.209,04	35.258,29
GOIAS	84.169.847,78	59.220.087,73	7.056.583,35	751.222,91	28.571.261,23	1.586,42	548.004,59
MARANHÃO	10.827.123,06	7.139.492,90	852.983,38	2.302.510,78	1.487.056,41	91,12	65.742,15
MINAS GERAIS	84.879.314,49	26.921.753,92	1.938.930,81	1.473.086,61	56.664.438,21	22.436,12	68.205,26
MATO GROSSO DO SUL	1.154.904,76	728.284,77	85.267,24	15.000,00	433.165,18	157,95	-
MATO GROSSO	11.262.943,71	10.031.537,20	1.199.303,50	57.819,32	1.808.851,39	-	-
PARA	795.132.365,77	166.379.944,57	20.077.245,47	354.150.631,95	281.919.386,97	284.352,49	2.168.056,77
PARAIBA	4.209.535,37	3.757.518,04	449.960,58	47.043,60	711.100,78	-	-
PERNAMBUCO	39.839.491,58	29.328.565,26	3.556.260,46	415.244,20	13.137.422,85	5.938,49	246.474,36
PIAUÍ	4.387.935,27	4.599.555,18	555.777,12	25.668,06	251.936,55	174,88	6.258,02
PARANA	67.977.815,98	40.259.806,98	2.898.020,77	1.245.289,95	28.577.002,80	96.277,53	149.085,59
RIO DE JANEIRO	22.265.918,86	12.693.468,05	956.831,72	693.649,02	9.099.686,15	344.217,99	112.513,12
RIO GRANDE DO NORTE	2.459.970,00	2.665.365,20	314.018,80	44.359,77	173.369,43	-	-
RONDONIA	1.364.194,96	1.319.466,71	159.785,40	13.882,18	84.657,42	-	-
RORAIMA	146.377,81	144.385,63	17.326,28	-	1.992,18	-	-
RIO GRANDE DO SUL	83.708.468,09	48.000.653,84	3.861.592,79	2.408.806,70	34.910.132,18	62.231,17	84.282,24
SANTA CATARINA	66.047.731,97	63.375.105,27	5.240.715,53	1.094.333,83	4.397.126,97	9.502,54	23.088,85
SERGIPE	6.847.318,78	8.382.954,97	1.011.037,19	51.221,83	158.494,45	-	2.083,22
SÃO PAULO	594.537.404,87	285.185.987,11	18.826.367,24	18.176.111,82	301.278.186,42	581.027,35	1.461.056,10
TOCANTINS	4.174.844,22	3.530.511,40	422.284,43	51.956,25	730.011,54	-	5.157,91
TOTAL	2.142.988.980,72	884.056.069,66	82.747.667,28	386.786.808,78	900.055.932,55	1.416.737,58	5.132.899,13

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2007).

TABELA 15 – Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2007

UF ORIGEM	VAL CONT-S	BASE CALC-S	IMP DEB-S	ISENTAS-S	OUTRAS-S	IP-S	IMP RETIDO-S
ACRE	69.725,19	854,71	102,26	68.663,23	207,25	-	-
ALAGOAS	276.156,32	215.437,11	25.876,73	56.985,24	1.443,58	-	-
AMAZONAS	3.066.796,71	1.699.712,66	204.273,66	1.078.258,27	354.640,70	-	-
BAHIA	3.986.954,79	107.428,07	12.826,49	269.784,63	3.611.309,88	-	5,12
CEARA	41.475.750,94	272.531,02	34.375,77	697.086,51	40.516.321,23	-	-
DISTRITO FEDERAL	8.417.242,09	79.692,27	9.847,85	2.969.458,44	5.369.177,43	-	-
ESPIRITO SANTO	148.904,38	16.957,23	1.796,00	129.134,17	4.273,22	-	-
GOIAS	1.196.430,34	400.585,13	50.216,17	198.177,35	598.414,25	-	-
MARANHÃO	3.388.210,36	2.007.229,89	240.837,16	388.994,69	996.958,59	-	-
MINAS GERAIS	26.086.325,03	17.851.987,07	2.127.767,37	1.374.618,74	6.826.775,64	-	-
MATO GROSSO DO SUL	158.513,00	70.407,83	10.750,97	81.122,51	7.176,16	-	-
MATO GROSSO	431.679,22	24.900,23	3.410,41	381.061,25	25.972,03	-	-
PARA	155.846.406,08	27.834.518,69	3.489.855,16	60.423.892,29	67.520.797,88	145.537,81	21.587,90
PARAIBA	1.512.591,05	6.290,12	760,22	98.632,32	1.397.805,41	6.555,00	-
PERNAMBUCO	705.372,66	145.947,65	19.587,93	265.363,11	192.577,29	-	-
PIAUÍ	166.748,36	28.525,49	3.468,10	56.585,71	81.664,64	-	-
PARANA	10.522.023,34	192.416,68	19.195,84	1.102.456,29	9.221.710,35	-	-
RIO DE JANEIRO	2.893.444,26	268.566,83	30.322,52	2.229.892,74	392.557,67	-	-
RIO GRANDE DO NORTE	227.127,83	60.241,31	7.774,91	161.031,78	3.772,74	-	-
RONDONIA	5.003.985,31	64.769,12	7.833,99	123.937,26	4.819.692,42	-	-
RORAIMA	556.575,92	492.574,26	59.355,28	65.561,64	2.160,13	-	-
RIO GRANDE DO SUL	2.794.998,38	497.654,19	81.281,16	226.217,38	1.958.249,36	23,40	-
SANTA CATARINA	1.239.423,53	271.135,77	20.414,81	644.309,67	326.991,14	-	-
SERGIPE	107.398,15	64.101,34	7.698,52	40.753,92	2.561,88	-	-
SÃO PAULO	276.247.213,16	9.647.687,01	1.087.331,59	35.618.730,56	230.836.415,77	2.283,18	-
TOCANTINS	66.845,21	4.633,09	663,45	53.356,02	11.188,02	-	-
TOTAL	546.592.841,61	62.326.784,77	7.557.624,32	108.804.065,72	375.080.814,66	154.399,39	21.593,02

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2007).

Pela análise dos volumes comercializados (valor contábil- “E” e “S”), conclui-se que:

- em 2007, o volume de entradas (valor contábil-E) de R\$2.142.988.980,72 foi 7,63% superior ao volume de entradas de 2006, que corresponde a R\$1.990.979.283,66;

- em 2007, o volume de saídas (valor contábil-S) de R\$546.592.841,61 foi de 8,58% superior ao volume de 2006, que registrou um volume de R\$503.398.966,60;

- nessa análise, os principais estados sujeitos comerciais do Amapá, referente às entradas (valor contábil – E), são São Paulo, em primeiro lugar, seguido do Pará e do Amazonas;

- em relação às saídas (volume contábil - S), os principais sujeitos comerciais são os estados de São Paulo, seguidos do Pará e Ceará.

Pela atual sistemática de arrecadação, em que o ICMS nas transações interestaduais pertence ao Estado de origem, tem-se, considerando os dados de entradas e saídas de 2007 apresentados anteriormente, o seguinte saldo apurado, conforme a tabela abaixo:

TABELA 16 – Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2007

UF ORIGEM	ENTRADAS		SAÍDAS		(CRÉDITO) / DÉBITO APURADO	
	BASE CALC-E	IMP CRED-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S		
ACRE	AC	46.559,60	5.587,15	854,71	102,26	(5.484,89)
ALAGOAS	AL	461.903,20	54.037,39	215.437,11	25.876,73	(28.160,66)
AMAZONAS	AM	58.099.675,80	6.990.487,56	1.699.712,66	204.273,66	(6.786.213,90)
BAHIA	BA	15.488.115,90	1.852.719,97	107.428,07	12.826,49	(1.839.893,48)
CEARA	CE	23.393.771,35	2.822.788,10	272.531,02	34.375,77	(2.788.412,33)
DISTRITO FEDERAL	DF	4.786.387,97	569.969,02	79.692,27	9.847,85	(560.121,17)
ESPIRITO SANTO	ES	8.115.211,11	971.786,03	16.957,23	1.796,00	(969.990,03)
GOIAS	GO	59.220.087,73	7.056.583,35	400.585,13	50.216,17	(7.006.367,18)
MARANHÃO	MA	7.139.492,90	852.983,38	2.007.229,89	240.837,16	(612.146,22)
MINAS GERAIS	MG	26.921.753,92	1.938.930,81	17.851.987,07	2.127.767,37	188.836,56
MATO GROSSO DO SUL	MS	728.284,77	85.267,24	70.407,83	10.750,97	(74.516,27)
MATO GROSSO	MT	10.031.537,20	1.199.303,50	24.900,23	3.410,41	(1.195.893,09)
PARA	PA	166.379.944,57	20.077.245,47	27.834.518,69	3.489.855,16	(16.587.390,31)
PARAIBA	PB	3.757.518,04	449.960,58	6.290,12	760,22	(449.200,36)
PERNAMBUCO	PE	29.328.565,26	3.556.260,46	145.947,65	19.587,93	(3.536.672,53)
PIAUÍ	PI	4.599.555,18	555.777,12	28.525,49	3.468,10	(552.309,02)
PARANA	PR	40.259.806,98	2.898.020,77	192.416,68	19.195,84	(2.878.824,93)
RIO DE JANEIRO	RJ	12.693.468,05	956.831,72	268.566,83	30.322,52	(926.509,20)
RIO GRANDE DO NORTE	RN	2.665.365,20	314.018,80	60.241,31	7.774,91	(306.243,89)
RONDONIA	RO	1.319.466,71	159.785,40	64.769,12	7.833,99	(151.951,41)
RORAIMA	RR	144.385,63	17.326,28	492.574,26	59.355,28	42.029,00
RIO GRANDE DO SUL	RS	48.000.653,84	3.861.592,79	497.654,19	81.281,16	(3.780.311,63)
SANTA CATARINA	SC	63.375.105,27	5.240.715,53	271.135,77	20.414,81	(5.220.300,72)
SERGIPE	SE	8.382.954,97	1.011.037,19	64.101,34	7.698,52	(1.003.338,67)
SÃO PAULO	SP	285.185.987,11	18.826.367,24	9.647.687,01	1.087.331,59	(17.739.035,65)
TOCANTINS	TO	3.530.511,40	422.284,43	4.633,09	663,45	(421.620,98)
TOTAL		884.056.069,66	82.747.667,28	62.326.784,77	7.557.624,32	(75.190.042,96)

Fonte: Do autor.

Observa-se que as entradas de 2007 geraram um saldo de crédito no total de R\$82.747.667,28, enquanto as saídas geraram um saldo de débito de R\$7.557.624,32, resultando em um saldo credor de R\$75.190.042,96.

Nesse cenário, ainda se pode afirmar, assim como observado em 2005 e 2006, com base nos dados analisados, que no ano de 2007, as transações líquidas interestaduais caracterizaram o Amapá como um Estado importador-líquido, ou seja, que importa (entradas) um volume maior de produtos do que exporta (saídas). O saldo líquido credor permitiu que o contribuinte deduzisse do imposto devido pelas saídas internas em 2007 o montante de R\$75 milhões, enquanto no ano imediatamente anterior, o valor possível para essa redução dos débitos foi de R\$71 milhões.

Após análise dos volumes transacionados em 2007 pela atual sistemática de tributação, seguem os dados da simulação com as prerrogativas trazidas pela PEC 233/08:

TABELA 17 – Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2007

UF ORIGEM	ENTRADAS			SAÍDAS		SALDO APURADO (CRÉDITO) DÉBITO	
	ALÍQUOTA INTER-ESTADUAL ATUAL	BASE CALC-E	IMP DEB-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S		
ACRE	AC	12%	46.559,60	4.655,96	854,71	17,09	4.673,05
ALAGOAS	AL	12%	461.903,20	46.190,32	215.437,11	4.308,74	50.499,06
AMAZONAS	AM	12%	58.099.675,80	5.809.967,58	1.699.712,66	33.994,25	5.843.961,83
BAHIA	BA	12%	15.488.115,90	1.548.811,59	107.428,07	2.148,56	1.550.960,15
CEARA	CE	12%	23.393.771,35	2.339.377,14	272.531,02	5.450,62	2.344.827,76
DISTRITO FEDERAL	DF	12%	4.786.387,97	478.638,80	79.692,27	1.593,85	480.232,64
ESPIRITO SANTO	ES	12%	8.115.211,11	811.521,11	16.957,23	339,14	811.860,26
GOIAS	GO	12%	59.220.087,73	5.922.008,77	400.585,13	8.011,70	5.930.020,48
MARANHÃO	MA	12%	7.139.492,90	713.949,29	2.007.229,89	40.144,60	754.093,89
MINAS GERAIS	MG	7%	26.921.753,92	1.346.087,70	17.851.987,07	357.039,74	1.703.127,44
MATO GROSSO DO SUL	MS	12%	728.284,77	72.828,48	70.407,83	1.408,16	74.236,63
MATO GROSSO	MT	12%	10.031.537,20	1.003.153,72	24.900,23	498,00	1.003.651,72
PARA	PA	12%	166.379.944,57	16.637.994,46	27.834.518,69	556.690,37	17.194.684,83
PARAIBA	PB	12%	3.757.518,04	375.751,80	6.290,12	125,80	375.877,61
PERNAMBUCO	PE	12%	29.328.565,26	2.932.856,53	145.947,65	2.918,95	2.935.775,48
PIAÚÍ	PI	12%	4.599.555,18	459.955,52	28.525,49	570,51	460.526,03
PARANA	PR	7%	40.259.806,98	2.012.990,35	192.416,68	3.848,33	2.016.838,68
RIO DE JANEIRO	RJ	7%	12.693.468,05	634.673,40	268.566,83	5.371,34	640.044,74
RIO GRANDE DO NORTE	RN	12%	2.665.365,20	266.536,52	60.241,31	1.204,83	267.741,35
RONDONIA	RO	12%	1.319.466,71	131.946,67	64.769,12	1.295,38	133.242,05
RORAIMA	RR	12%	144.385,63	14.438,56	492.574,26	9.851,49	24.290,05
RIO GRANDE DO SUL	RS	7%	48.000.653,84	2.400.032,69	497.654,19	9.953,08	2.409.985,78
SANTA CATARINA	SC	7%	63.375.105,27	3.168.755,26	271.135,77	5.422,72	3.174.177,98
SERGIPE	SE	12%	8.382.954,97	838.295,50	64.101,34	1.282,03	839.577,52
SÃO PAULO	SP	7%	285.185.987,11	14.259.299,36	9.647.687,01	192.953,74	14.452.253,10
TOCANTINS	TO	12%	3.530.511,40	353.051,14	4.633,09	92,66	353.143,80
TOTAL			884.056.069,66	64.583.768,21	62.326.784,77	1.246.535,70	65.830.303,90

Fonte: Do autor.

Apresentam-se na tabela 17 as transações de entradas um saldo de débito de R\$64.583.768,21. Cabe lembrar, uma vez já explicado sobre os dados de 2005, que esse valor foi apurado mediante as alíquotas de 10% ou 5% sobre a base de cálculo, de acordo com a realidade de cada Estado, unidade de federação (UF) acima identificada.

Esse percentual de 10% ou de 5% é o que cabe ao Estado de destino, conforme a PEC 233/08, e o Estado de origem reterá 2%, totalizando assim as atuais alíquotas de 12% e 7% ($12\% - 2\% = 10\%$ ou $7\% - 2\% = 5\%$). Cabe mencionar que essas alíquotas atuais de 12% e 7% pertencem totalmente ao Estado de origem, segundo sistemática atual, ou seja, sem as prerrogativas da PEC 233/08.

Pela tabela 17, as saídas interestaduais geraram um saldo de débito de R\$1.246.535,70 ao Estado do Amapá. Esse valor é da incidência sobre a base de cálculo da alíquota de 2%, percentual do ICMS que, segundo a PEC 233/08, cabe ao Estado de origem. O saldo de apuração do ICMS pela nova sistemática em 2007 foi de R\$65.830.303,90, e esse valor representa a somatória dos dois saldos do débito apurados quando das entradas e das saídas.

O saldo apurado do ICMS pela sistemática atual e apresentado na tabela 16, resultou em um saldo líquido credor de R\$75.190.042,96, enquanto que pela sistemática sugerida pela PEC 233/08, apurou-se um saldo líquido devedor de R\$65.830.303,90 (ver tabela 17). Percebe-se que ocorreu uma mudança na natureza do saldo, passando de credor para devedor.

Como observado nos anos anteriores (2005 e 2006), a mudança na natureza do saldo líquido do ICMS apurado (credor para devedor) está alinhada com os objetivos da PEC 233/08, os quais também corroboram a hipótese nula desta pesquisa, fortalecida após o resultado da simulação realizada com os dados desses três anos até então analisados.

Para finalizar a análise dos dados disponibilizados pela Secretaria da Receita do Estado do Amapá, na Tabela a seguir, apresentam-se as informações sobre as entradas interestaduais do ano de 2008:

TABELA 18 – Relação dos valores de entradas da balança comercial interestadual – Ano de 2008

UF ORIGEM		VAL CONT-E	BASE CALC-E	IMP CRE-E	ISENTAS-E	OUTRAS-E	IPI-E	IMP REITDO-E
ACRE	AC	1.287,10	168,52	20,22	17,66	1.100,92	-	-
ALAGOAS	AL	6.032.506,28	2.304.665,79	282.450,34	600.477,20	3.617.803,99	-	-
AMAZONAS	AM	87.602.786,89	47.460.293,73	5.739.094,43	332.123,95	44.757.400,05	3.257,19	37.104,32
BAHIA	BA	31.775.548,84	11.522.011,03	1.385.267,35	238.139,41	20.700.472,75	448,02	23.891,67
CEARA	CE	95.677.949,63	16.242.325,23	1.945.259,96	886.428,14	58.000.742,87	-	1.286,66
DISTRITO FEDERAL	DF	5.871.411,27	5.468.096,53	657.708,94	447.925,75	899.790,10	163,20	11.429,11
ESPIRITO SANTO	ES	13.036.977,88	7.756.858,66	826.380,18	1.124.665,57	4.820.683,44	4.023,20	1.086,80
GOIAS	GO	101.641.450,49	59.144.736,70	7.030.162,03	875.830,62	44.397.190,65	4,90	521.758,27
MARANHÃO	MA	7.129.404,55	4.830.014,77	577.387,42	1.940.548,89	532.075,10	-	4.935,39
MINAS GERAIS	MG	105.201.413,69	27.748.422,42	1.872.640,98	2.490.960,50	75.810.046,75	89.044,22	5.836,37
MATO GROSSO DO SUL	MS	3.056.554,01	1.514.683,02	171.079,41	134.864,97	1.446.818,06	-	-
MATO GROSSO	MT	14.202.192,93	11.892.384,37	1.372.356,74	193.944,42	2.879.038,11	-	215,85
PARA	PA	537.230.742,66	147.840.089,80	17.722.216,95	147.102.914,79	241.941.711,67	6.699.085,97	731.181,93
PARAIBA	PB	4.679.390,55	4.664.383,51	552.426,77	92.869,47	308.230,53	-	-
PERNAMBUCO	PE	36.937.703,93	27.303.810,68	3.327.448,48	506.988,08	12.063.327,11	5.870,20	209.063,87
PIAUÍ	PI	3.557.402,61	3.717.517,62	445.509,49	19.619,77	211.038,12	-	-
PARANA	PR	78.080.963,16	50.123.728,52	3.531.400,02	908.024,44	30.239.457,96	4.843,39	67.210,52
RIO DE JANEIRO	RJ	22.432.694,64	12.104.858,99	907.754,61	2.105.061,16	8.781.558,07	1.223,80	98.406,40
RIO GRANDE DO NORTE	RN	1.291.298,14	1.293.679,16	154.708,37	45.512,23	147.798,44	-	-
RONDONIA	RO	2.055.090,93	643.631,00	63.238,07	121,61	1.427.294,50	-	-
RORAIMA	RR	46.912,88	21.102,27	1.799,01	144,13	27.165,70	-	-
RIO GRANDE DO SUL	RS	93.154.543,29	46.995.647,34	3.351.158,30	1.625.867,99	46.077.942,41	411.224,47	41.215,00
SANTA CATARINA	SC	50.065.535,67	46.316.558,61	3.271.736,92	819.041,31	5.361.583,27	1.587,11	27.382,98
SERGIPE	SE	3.872.435,34	4.437.993,45	504.049,80	36.710,81	250.310,42	-	-
SÃO PAULO	SP	506.776.404,42	212.082.966,32	14.993.138,26	19.150.462,69	284.256.904,13	862.497,34	353.575,80
TOCANTINS	TO	4.190.845,25	3.618.117,12	425.421,28	3.701,30	756.366,93	-	-
TOTAL		1.815.601.447,03	757.048.745,16	71.111.814,33	181.682.966,86	889.713.852,05	8.083.273,01	2.135.580,94

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2008).

Nota-se que, durante o ano de 2008, as entradas apresentaram um decréscimo de 14,06%, comparando este saldo credor de R\$71.111.814,33, gerado em 2008, com o saldo do ano de 2007, que representa R\$82.747.667,28 (tabela 14).

Comparativamente com o ano de 2007, observa-se que o Estado do Amapá continuou tendo como principais sujeitos comerciais, segundo o volume (valor contábil-E) transacionado, os estados do Pará, com R\$537.230.742,66 em primeiro lugar, em segundo lugar, o Estado de São Paulo, com transações de R\$506.776.404,42, e em terceiro lugar, retorna o Estado de Minas Gerais, que tinha perdido o lugar para o Estado do Amazonas em 2007, com transações de R\$105.201.413,69.

Ao analisar a participação dos estados no período analisado, 2005 a 2008, o Estado do Pará se consolidou como o principal sujeito comercial do Amapá, segundo o volume (valor contábil-E) transacionado, referente às importações interestaduais efetuadas pelos contribuintes do Estado do Amapá.

Em continuidade ao processo de análise dos dados fornecidos para o período de 2005 a 2008, na tabela a seguir, apresentam-se as informações geradas pelas saídas interestaduais ocorridas durante o ano de 2008:

TABELA 19 – Relação dos valores de saídas da balança comercial interestadual – Ano de 2008

UF ORIGEM		VAL CONT-S	BASECALC-S	IMP DEB-S	ISENTAS-S	OUTRAS-S	IPI-S	IMP RETIDO-S
ACRE	AC	76.180,18	21.498,34	2.576,77	52.918,22	1.763,60	-	-
ALAGOAS	AL	1.518.286,71	1.112.625,28	133.457,09	28.248,06	377.638,69	-	-
AMAZONAS	AM	4.145.330,00	3.508.088,24	422.438,07	174.243,07	469.021,19	-	-
BAHIA	BA	2.174.383,35	105.726,58	14.121,17	134.570,42	1.936.180,04	-	-
CEARA	CE	41.661.421,40	158.053,15	19.511,07	284.359,77	41.219.803,22	-	-
DISTRITO FEDERAL	DF	6.485.621,74	1.106.534,29	142.559,53	1.156.068,36	4.224.065,11	-	-
ESPIRITO SANTO	ES	457.142,66	109.287,29	13.073,58	234.155,96	114.735,64	-	-
GOIAS	GO	2.160.460,01	523.589,77	66.227,78	626.610,63	1.044.092,27	-	-
MARANHÃO	MA	2.275.248,24	99.955,76	13.081,97	322.329,54	1.854.920,19	-	-
MINAS GERAIS	MG	7.242.633,20	1.130.220,13	124.351,54	528.031,07	5.522.063,80	4.404,61	3.428,46
MATO GROSSO DO SUL	MS	198.782,85	114.122,40	16.385,89	38.626,92	33.732,98	-	-
MATO GROSSO	MT	331.274,75	21.223,04	2.929,31	57.631,27	252.420,44	-	-
PARA	PA	80.780.670,37	23.030.564,83	2.874.769,04	19.394.727,19	37.722.191,52	1.883,45	22.195,15
PARAIBA	PB	399.090,52	12.822,73	1.659,28	78.594,37	306.447,33	-	-
PERNAMBUCO	PE	1.817.214,11	46.823,20	5.655,80	126.096,28	1.647.759,69	-	14,00
PIAÚÍ	PI	110.378,66	44.702,58	5.541,86	27.118,81	38.646,11	-	-
PARANA	PR	11.554.408,34	203.300,28	18.892,00	864.230,26	10.498.033,26	-	-
RIO DE JANEIRO	RJ	2.059.048,51	375.236,93	46.106,14	893.012,50	788.732,87	-	-
RIO GRANDE DO NORTE	RN	197.877,81	69.404,84	8.375,99	96.165,42	32.348,81	-	-
RONDONIA	RO	1.571.307,16	2.036,24	271,12	40.342,34	1.528.928,58	-	-
RORAIMA	RR	353.388,49	282.047,49	33.875,31	56.136,91	14.864,09	-	-
RIO GRANDE DO SUL	RS	5.709.655,41	2.012.015,23	394.381,45	1.245.272,71	2.557.719,23	-	-
SANTA CATARINA	SC	1.073.366,18	156.741,40	13.565,10	338.127,23	580.916,18	-	-
SERGIPE	SE	73.549,62	42.687,76	5.156,38	19.989,24	14.136,63	-	-
SÃO PAULO	SP	270.657.841,29	13.345.813,71	1.565.267,42	20.311.209,72	237.013.429,62	9.917,29	154,04
TOCANTINS	TO	516.730,56	3.879,32	518,43	47.858,10	465.055,96	-	-
TOTAL		445.601.292,12	47.639.000,81	5.944.749,09	47.176.674,37	350.259.647,05	16.205,35	25.791,65

Fonte: Do autor com dados da SEFAZ-AP (2008).

Se comparados esses dados de saídas do ano de 2008 com os de 2007, constata-se que, assim como ocorrido nas entradas, o volume de saídas (valor contábil-S) do ano de 2008, de montante R\$445.601.292,12, teve um decréscimo de 18,48% em relação ao ano de 2007, cujo volume (valor contábil-S) foi de R\$546.592.841,61 (Tabela 15).

Os principais estados que adquiriram produtos do Estado do Amapá foram São Paulo, em primeiro lugar, com um volume (valor contábil-S) de R\$270.657.841,29, seguido pelo Pará, apresentando um volume (valor contábil-S) transacionado de R\$80.780.670,37 e pelo Ceará, com R\$41.661.421,40 de volume (valor contábil-S).

Na análise da participação dos estados durante esses 04 (quatro) anos (2005 a 2008), nas transações interestaduais praticadas pelo Estado do Amapá, conclui-se que o Estado do Pará é seu principal sujeito comercial, considerando os volumes (valor contábil- “E” e “S”) de transações. Na confrontação dos impostos gerados pelas entradas (créditos) e saídas (débitos), apresenta-se seguir o saldo apurando do ICMS nas transações interestaduais ocorridas durante o ano de 2008:

TABELA 20 – Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA ATUAL - Ano de 2008

UF ORIGEM	ENTRADAS		SAÍDAS		(CRÉDITO) / DÉBITO APURADO	
	BASE CALC-E	IMP CRED-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S		
ACRE	AC	168,52	20,22	21.498,34	2.576,77	2.556,55
ALAGOAS	AL	2.304.665,79	282.450,34	1.112.625,28	133.457,09	(148.993,25)
AMAZONAS	AM	47.460.293,73	5.739.094,43	3.508.088,24	422.438,07	(5.316.656,36)
BAHIA	BA	11.522.011,03	1.385.267,35	105.726,58	14.121,17	(1.371.146,18)
CEARA	CE	16.242.325,23	1.945.259,96	158.053,15	19.511,07	(1.925.748,89)
DISTRITO FEDERAL	DF	5.468.096,53	657.708,94	1.106.534,29	142.559,53	(515.149,41)
ESPIRITO SANTO	ES	7.756.858,66	826.380,18	109.287,29	13.073,58	(813.306,60)
GOIAS	GO	59.144.736,70	7.030.162,03	523.589,77	66.227,78	(6.963.934,25)
MARANHÃO	MA	4.830.014,77	577.387,42	99.955,76	13.081,97	(564.305,45)
MINAS GERAIS	MG	27.748.422,42	1.872.640,98	1.130.220,13	124.351,54	(1.748.289,44)
MATO GROSSO DO SUL	MS	1.514.683,02	171.079,41	114.122,40	16.385,89	(154.693,52)
MATO GROSSO	MT	11.892.384,37	1.372.356,74	21.223,04	2.929,31	(1.369.427,43)
PARA	PA	147.840.089,80	17.722.216,95	23.030.564,83	2.874.769,04	(14.847.447,91)
PARAIBA	PB	4.664.383,51	552.426,77	12.822,73	1.659,28	(550.767,49)
PERNAMBUCO	PE	27.303.810,68	3.327.448,48	46.823,20	5.655,80	(3.321.792,68)
PIAUÍ	PI	3.717.517,62	445.509,49	44.702,58	5.541,86	(439.967,63)
PARANA	PR	50.123.728,52	3.531.400,02	203.300,28	18.892,00	(3.512.508,02)
RIO DE JANEIRO	RJ	12.104.858,99	907.754,61	375.236,93	46.106,14	(861.648,47)
RIO GRANDE DO NORTE	RN	1.293.679,16	154.708,37	69.404,84	8.375,99	(146.332,38)
RONDONIA	RO	643.631,00	63.238,07	2.036,24	271,12	(62.966,95)
RORAIMA	RR	21.102,27	1.799,01	282.047,49	33.875,31	32.076,30
RIO GRANDE DO SUL	RS	46.995.647,34	3.351.158,30	2.012.015,23	394.381,45	(2.956.776,85)
SANTA CATARINA	SC	46.316.558,61	3.271.736,92	156.741,40	13.565,10	(3.258.171,82)
SERGIPE	SE	4.437.993,45	504.049,80	42.687,76	5.156,38	(498.893,42)
SÃO PAULO	SP	212.082.966,32	14.993.138,26	13.345.813,71	1.565.267,42	(13.427.870,84)
TOCANTINS	TO	3.618.117,12	425.421,28	3.879,32	518,43	(424.902,85)
TOTAL		757.048.745,16	71.111.814,33	47.639.000,81	5.944.749,09	(65.167.065,24)

Fonte: Do autor.

Assim como nos anos anteriores, também em 2008, as transações interestaduais geraram um saldo de crédito no montante de R\$65.167.065,24, que comparado com o saldo de 2007, de R\$75.190.042,96, representou um decréscimo de 13,33%. Esse saldo líquido credor gerado em 2008 pelas transações interestaduais dará aos contribuintes o direito de abater do ICMS devido pelas transações internas a quantia de R\$ 65 milhões.

Confirma-se, ao analisar os saldos apurados nos anos de 2005 a 2008, que o Estado do Amapá efetivamente apresenta as características de um Estado importador-líquido, e que realmente a atual sistemática de recolhimento do ICMS, com base no período em questão, gera impacto negativo ao total arrecadado de ICMS pelo Estado do Amapá.

Se considerada a nova sistemática de recolhimento sugerida pela PEC 233/08, e com base nas informações geradas pelo comércio interestadual (entradas e saídas) do Estado do

Amapá, apresenta-se o resultado da simulação do impacto na arrecadação do ICMS em 2008 que a PEC 233/08 proporcionaria:

TABELA 21 – Saldo apurado na balança comercial interestadual – SISTEMÁTICA PROPOSTA PELA PEC 233/08 - Ano de 2008

UF ORIGEM	ENTRADAS			SAÍDAS		SALDO APURADO (CRÉDITO) DÉBITO	
	ALÍQUOTA INTER- ESTADUAL ATUAL	BASE CALC-E	IMP DEB-E	BASE CALC-S	IMP DEB-S		
ACRE	AC	12%	168,52	16,85	21.498,34	429,97	446,82
ALAGOAS	AL	12%	2.304.665,79	230.466,58	1.112.625,28	22.252,51	252.719,08
AMAZONAS	AM	12%	47.460.293,73	4.746.029,37	3.508.088,24	70.161,76	4.816.191,14
BAHIA	BA	12%	11.522.011,03	1.152.201,10	105.726,58	2.114,53	1.154.315,63
CEARA	CE	12%	16.242.325,23	1.624.232,52	158.053,15	3.161,06	1.627.393,59
DISTRITO FEDERAL	DF	12%	5.468.096,53	546.809,65	1.106.534,29	22.130,69	568.940,34
ESPIRITO SANTO	ES	12%	7.756.858,66	775.685,87	109.287,29	2.185,75	777.871,61
GOIAS	GO	12%	59.144.736,70	5.914.473,67	523.589,77	10.471,80	5.924.945,47
MARANHÃO	MA	12%	4.830.014,77	483.001,48	99.955,76	1.999,12	485.000,59
MINAS GERAIS	MG	7%	27.748.422,42	1.387.421,12	1.130.220,13	22.604,40	1.410.025,52
MATO GROSSO DO SUL	MS	12%	1.514.683,02	151.468,30	114.122,40	2.282,45	153.750,75
MATO GROSSO	MT	12%	11.892.384,37	1.189.238,44	21.223,04	424,46	1.189.662,90
PARA	PA	12%	147.840.089,80	14.784.008,98	23.030.564,83	460.611,30	15.244.620,28
PARAIBA	PB	12%	4.664.383,51	466.438,35	12.822,73	256,45	466.694,81
PERNAMBUCO	PE	12%	27.303.810,68	2.730.381,07	46.823,20	936,46	2.731.317,53
PIAUI	PI	12%	3.717.517,62	371.751,76	44.702,58	894,05	372.645,81
PARANA	PR	7%	50.123.728,52	2.506.186,43	203.300,28	4.066,01	2.510.252,43
RIO DE JANEIRO	RJ	7%	12.104.858,99	605.242,95	375.236,93	7.504,74	612.747,69
RIO GRANDE DO NORTE	RN	12%	1.293.679,16	129.367,92	69.404,84	1.388,10	130.756,01
RONDONIA	RO	12%	643.631,00	64.363,10	2.036,24	40,72	64.403,82
RORAIMA	RR	12%	21.102,27	2.110,23	282.047,49	5.640,95	7.751,18
RIO GRANDE DO SUL	RS	7%	46.995.647,34	2.349.782,37	2.012.015,23	40.240,30	2.390.022,67
SANTA CATARINA	SC	7%	46.316.558,61	2.315.827,93	156.741,40	3.134,83	2.318.962,76
SERGIPE	SE	12%	4.437.993,45	443.799,35	42.687,76	853,76	444.653,10
SÃO PAULO	SP	7%	212.082.966,32	10.604.148,32	13.345.813,71	266.916,27	10.871.064,59
TOCANTINS	TO	12%	3.618.117,12	361.811,71	3.879,32	77,59	361.889,30
TOTAL			757.048.745,16	55.936.265,41	47.639.000,81	952.780,02	56.889.045,42

Fonte: Do autor.

Pela nova sistemática, as entradas interestaduais proporcionariam um saldo de débito na ordem de R\$55.936.265,41, que somado aos débitos gerados pelas saídas de R\$ 952.780,02, totalizaria um saldo de débito de R\$56.889.045,42. Esse, quando comparado com o saldo de 2007 de R\$65.830.303,90, apresentou um decréscimo de 13,58%.

Ainda analisando esse saldo apurado pela nova sistemática, evidencia-se que a sua natureza, como ocorreu nos anos anteriormente analisados, de 2005 a 2007, também sofreu uma mudança, de um saldo credor, pela sistemática atual, para um saldo devedor, quando considerada a nova sistemática sugerida pela PEC 233/08, conforme demonstrado na tabela abaixo:

TABELA 22 – Comparativo dos Saldos apurados de 2005 à 2008:

COMPARATIVOS DOS SALDO APURADOS DE 2005 ATÉ 2008				
ANO	SALDO APURADO - SISTEMA ATUAL		SALDO APURADO - NOVA SISTEMÁTICA	
	valor	devedor/credor	valor	devedor/credor
2005	(80.884.444,10)	credor	66.855.512,34	devedor
2006	(71.352.701,30)	credor	62.156.554,62	devedor
2007	(75.190.042,96)	credor	65.830.303,90	devedor
2008	(65.167.065,24)	credor	56.889.045,42	devedor

Fonte: Do autor.

Essa mudança na característica do saldo apurado de credor para devedor, identificada nos 04 (quatro) anos bases desta análise, evidencia que a nova sistemática de recolhimento sugerida pela PEC 233/08 gera um impacto positivo na arrecadação do ICMS pelo Estado do Amapá, validando assim a hipótese nula deste trabalho.

De acordo com o saldo apurado demonstrado na tabela 22, o Estado do Amapá será beneficiado com a entrada de novos recursos contribuindo desta forma com o seu crescimento econômico. Esta entrada de recursos é na verdade uma transferência de impostos até então arrecadados por outros estados (origem). Este fenômeno alinha-se ao conceito do imposto sobre consumo que tem na sua essência o estímulo ao investimento e incentivo ao crescimento econômico, uma vez que os impostos sobre o consumo podem contribuir para a expansão da poupança nacional (SAMPAIO, 2004).

Cabe ressaltar que o fato do Estado do Amapá ter característica de um Estado importador líquido e ter apresentado neste estudo um aumento na arrecadação tributária, não se pode extrapolar este resultado para os demais estados com a mesma característica. Um exemplo de resultado diverso ao do Estado do Amapá é a constatação sobre o Estado do Espírito Santo que “apresentou indícios que a mudança de metodologia de cobrança do ICMS nos moldes da PEC 233/08 promoverá a diminuição de arrecadação de ICMS para o Estado do Espírito Santo mesmo sendo este um Estado com característica de importador líquido” (SILVA, E. M.; TEIXEIRA; BAPTISTA, 2009).

Segundo estes autores, o Estado do Espírito Santo tem operações realizadas via Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), o que representa 16,9% do total de arrecadação de ICMS, entretanto, não deixam claro se este valor será efetivamente perdido no montante arrecadado, de acordo com as prerrogativas da PEC 233/08, apesar das

discussões entre os legisladores e autoridades públicas sobre este fato. Também não deixaram claro em seu estudo se este é um fator ou um dos fatores (e quais os outros fatores) diretamente influenciadores para que o Estado do Espírito tenha apresentado perda na arrecadação na ordem de 30,34% (percentual obtido através da equação: arrecadação atual R\$ 8,9 bilhões versus R\$ 6,2 bilhões pela sistemática sugerida pela PEC 233/08).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade busca, de forma não ordenada, sensibilizar os legisladores quanto à necessidade de uma reforma tributária que traga desoneração à produção e ao consumo e incentive novos investimentos, gerando mais empregos. Dentro desse cenário, estudos como este contribuem para o alcance desses objetivos, na medida em que oferecem aos leitores informações científicas, para que tenham uma visão correta dos impactos que sugestões discutidas em âmbito nacional possam trazer à economia e, principalmente, em relação ao objetivo deste trabalho.

Diante deste cenário, espera-se através deste trabalho contribuir com os usuários finais dos estudos científicos, tanto os legisladores, quanto os profissionais gestores de empresas na tomada de decisões e também os que atuam no meio acadêmico, uma vez que o resultado joga luz à parte das diversas discussões até então produzidas sobre as propostas de reformas tributárias e mais recentemente sobre a PEC 233/08. Esse estudo também contribui com uma sugestão de modelo para simulações sobre o impacto da nova sistemática do ICMS em outros estados.

Recentemente, o GF, na pessoa do Ministro da Fazenda, Sr. Guido Mantega, enviou ao Congresso proposta de emenda constitucional, a PEC 233/08, objetivando modificar o sistema tributário nacional. Assim, trouxe diversas alterações na estrutura tributária, eliminando alguns impostos tidos como perversos aos objetivos e às necessidades acima, consolidando outros e sugerindo uma nova sistemática de arrecadação do ICMS para as transações interestaduais.

É justamente em relação a essa sugestão de mudança na sistemática de arrecadação do ICMS que, neste trabalho, o foco foi em análises que permitissem um resultado quanto aos impactos trazidos para o Estado do Amapá. O GF sugere, pela PEC 233/08, que a sistemática de arrecadação do ICMS seja modificada, para que o Estado de destino passe a se beneficiar do imposto incidente sobre as operações interestaduais, transferindo parte substancial da arrecadação, hoje nas mãos dos estados de origem, para os estados de destino.

Pela PEC 233/08, esse objetivo será alcançado com a alteração da sistemática de cobrança, que determina somente 2% da base de cálculo para o Estado de origem e o restante seja transferido para o Estado de destino. Cabe lembrar que na sistemática atual toda a tributação é destinada ao Estado de origem, quando aplicadas as alíquotas de 7% ou 12%,

dependendo do Estado, enquanto a nova sistemática direciona para o Estado de origem somente 2%, sendo que o restante, ou seja, um adicional de 5% ou 10%, considerando a manutenção das atuais alíquotas estaduais, passa a ser arrecadado, pelo Estado de destino. Esta forma de tributação, com alcance para os estados de origem e destino, é caracterizada como uma redistribuição de renda e esta possibilita o fomento ao desenvolvimento dos estados menos desenvolvidos.

Observa-se que o novo ICMS traz algumas das características do IVA ao se propor a extinção da guerra fiscal, a saber: facilita a concorrência, a liberdade de circulação de mercadorias e a mobilidade do trabalho e dos capitais.

Apesar da PEC 233/08 determinar uma nova sistemática de cobrança ao se comparar com as características do IVA aplicado em outros países, observa-se que o ICMS ainda não pode ser considerado na sua plenitude, um imposto similar ao IVA, pois, deixa no Estado de origem parte da tributação, ao contrário do IVA que 100% da tributação pertence ao Estado de destino.

Se considerada a existência de Estados classificados como estado exportador-líquido (mais vendas do que compras interestaduais) ou como importador-líquido (mais compras do que vendas interestaduais), neste trabalho, buscou-se validar a hipótese nula, que afirma que a nova sistemática de arrecadação trará um aumento na arrecadação do ICMS pelo Estado do Amapá, por ser um Estado importador-líquido.

O Estado do Amapá foi escolhido como base de estudo por ser um dos menores estados arrecadadores do imposto ICMS, conforme dados históricos pesquisados, e pela acessibilidade aos dados necessários para a referida análise.

Pela fundamentação teórica, foi possível comparar a nova sistemática de arrecadação do ICMS com a atual sistemática, observando-se a sugerida pela PEC 233/08, destacando as principais mudanças resumidas na destinação do imposto incidente nas transações interestaduais para o Estado de destino. Isso se alinha ao fato de que serão nesses estados onde efetivamente ocorrerá a consumo. As discussões sobre a necessidade de reforma tributária e sobre a PEC 233/08 devem persistir e, possivelmente, serão votadas apenas para o próximo governo (previsto eleições para este ano, 2010).

Uma das limitações deste estudo foi a dificuldade para obtenção de dados sobre a arrecadação do ICMS, na amplitude desejada para este trabalho, de outros entes federativos. Esta limitação contribui para a não conclusão de um estudo mais amplo, podendo assim

comparar os efeitos que a sugestão de mudança da sistemática de arrecadação do ICMS trará para um Estado exportador e outro importador-líquido.

Para a simulação proposta neste trabalho, buscaram-se dados da arrecadação do ICMS no Estado do Amapá na sua Secretaria da Receita Estadual, disponibilizados para o período de 2005 a 2008. Análises foram feitas em relação aos dados históricos obtidos, concluindo que o Estado do Amapá, durante esse período, mostrou, em relação às movimentações interestaduais saldos credores, pelo menos para os anos de 2005 a 2008, ser um Estado importador-líquido. Essa afirmação é validada quando da análise do volume (valor contábil “E” e “S”) negociado por esse com outros estados da federação.

Simuladas as novas apurações do ICMS em relação às movimentações interestaduais, e seguindo o que determina a PEC 233/08, observa-se que, para os anos analisados nesse estudo, os saldos apresentaram a característica de saldo devedor. Esses novos saldos são contrários aos saldos credores apurados, conforme critérios atuais. Isso se pode observar na tabela 22 apresentada anteriormente.

Se analisado o resultado dessas simulações e comparado com os saldos apurados pelos critérios atuais, conforme tabela 22, conclui-se que, efetivamente, para os períodos analisados, a nova sistemática sugerida pela PEC 233/08 trará um incremento na arrecadação anual do ICMS para o Estado do Amapá, por ser um Estado importador líquido, conforme segue: R\$ 66.855.512,34; R\$ 62.156.554,62; R\$ 65.830.303,90 e R\$ 56.889.045,42, respectivamente ao período de 2005 à 2008.

Isso se baseia no fato de a nova sistemática alterar a natureza do saldo apurado de ICMS em relação às movimentações interestaduais, passando dos atuais saldos credores para saldos devedores. Assim, valida-se a hipótese nula deste trabalho, que afirma que a nova sistemática de arrecadação trará um aumento na arrecadação do ICMS pelo Estado do Amapá, por ser um Estado importador-líquido.

Este trabalho se limita aos anos analisados, 2005 a 2008, e, seus resultados são válidos somente para o Estado do Amapá, não devendo ser estendidos a outros estados federativos com característica de importador-líquido, já que a relação entre os volumes de entradas e de saídas interestaduais e as especificações da legislação estadual do ICMS pode distorcer os resultados. Em razão dessas limitações, sugerem-se novos estudos sobre dados de outros estados federativos.

REFERÊNCIAS

- ÁGUIA, J. M. P. Imposto sobre o valor agregado: abordagem teórica e prática. In: GUIMARÃES, V. B.; VASQUES, S.; SARAIVA FILHO, O. O. P. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 123-133
- AMORIM, J. L. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.
- ARVATE, P. R.; LUCINDA, C. R. A composição tributária responde a tentativa de manipulações eleitorais?: a experiência de quatorze países latino-americanos. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 27., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2003. 1 CD-ROM.
- APPY, B. Necessidade de uma reforma tributária no Brasil. In: PISCITELLI, R. B.; ELLERY JUNIOR, R.; COSTA, T. **Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 12-24
- BABBIE, E. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: UFMG, 1999.
- BARBOSA, F. H.; BARBOSA, A. L. N. H. O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 290-317.
- BASTO, J. X. A adoção do sistema europeu de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em Portugal. In: GUIMARÃES, V. B.; VASQUES, S.; SARAIVA FILHO, O. O. P. **IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 89-122
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 25 jan. 2010.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 25 jan. 2010.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2010.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 05 jan. 2010.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil**, de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 05 jan. 2010.

_____. **Emenda Constitucional no. 01**: promulgada em 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. **Emenda Constitucional no. 10**: promulgada em 09 de novembro de 1964. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=115198>>. Acesso em: 25 jan. 2010

_____. **Emenda Constitucional no. 18**: promulgada em 01 de dezembro de 1965. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. **Emenda Constitucional no. 41**, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc41.htm>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. **E.M. n. 00016/MF**, de 26 de fevereiro de 2008b. Proposta de Emenda Constitucional (PEC 233/08) que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/EM-16-2008-Reforma-Tributaria.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. **Lei Complementar nº. 87**, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição (PEC-233/2008)**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. [2008a]. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/540729.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. **Reforma tributária**. 2008c. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

_____. _____. Tesouro Nacional. **Série histórica de receitas e despesas realizadas: exercícios de 2000–2008**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estatistica/est_contabil.asp>. Acesso em: 19 jan. 2010.

CAMPOS, D. L.; CAMPOS, M. H. N. L. **Direito tributário**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CNI - CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Empresários mobilizam-se pela reforma tributária**. 2008. Disponível em: <<http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF808081272B58C0012730CA4B353294.htm>>. Acesso em: 21 jul. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Reforma tributária PEC n. 233/2008: uma contribuição do Conselho Federal de Contabilidade para a sociedade brasileira**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/reforma_net.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2009.

COTEPE - COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS. **Arrecadação do ICMS: valores correntes: 2004-2008**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 23 jan. 2010.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CRESWELL, J. W. **Research design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 2003.

DALL'ACQUA, F. M. **Análise da proposta de reforma tributária (EC. Nº 42) do governo Lula**. 2005. (Relatório 09). Disponível em: <http://eaesp.fgv.br/AppData/GVPesquisa/P00321_1.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2009.

DELFINO NETTO, A. **Federalismo e reforma tributária**. 28 abr. 2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/noticias/1027907/federalismo-e-reforma-tributaria>>. Acesso em: 13 dez. 2009.

DEMO, P. **Pesquisa e construção do conhecimento: metodologia científica no caminho de Habermas**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1994.

ESNOLDE, A. L. et al. Percepção dos controllers em relação à gestão tributária. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/414.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2010.

FABRETTI, L. C. **Código Tributário Nacional: comentado**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FANUCCHI, F. **Reforma constitucional**: Emenda Constitucional no. 18: ante-projeto do código tributário. São Paulo: Atlas, 1966.

FARIA, D. S. Uma reforma tributária justa para todos. In: PISCITELLI, R. B.; ELLERY JUNIOR, R.; COSTA, T. **Reforma tributária**: a costura de um grande acordo nacional. São Paulo: Atlas, 2009. p. 1-2.

FENAFISCO - FEDERAÇÃO NACIONAL DO FISCO ESTADUAL E DISTRITAL. **Nota técnica sobre a PEC 233/08**: reforma tributária: análise geral e ponto a ponto. 2008. Disponível em: <www.fenafisco.org.br/arquivos/PEC233NotaTecnicaFenafisco.doc>. Acesso em: 20 jan. 2010.

FRANCISCO NETO, J. **Sistema tributário nacional na atualidade e a evolução histórica dos tributos**. São Paulo: Impactus, 2008.

GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A.; LIMA, E. M. Mensuração da carga tributária efetiva: existem divergências entre os enfoques econômico e contábil? In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 30., 2006, Bahia. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. 1 CD-ROM.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, F. L. **Manual sobre IVA nas comunidades européias**: os impostos sobre o consumo no Mercosul. 22. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

GUIA geográfico: mapas do Brasil. [2000?]. Disponível em: <<http://www.brasil-turismo.com/mapas.htm>>. Acesso em: 29 maio 2010.

GUIMARÃES, V. B. et al. **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HARADA, K. Reforma tributária: considerações finais. **Revista Jus Vigilantibus**, 21 abr. 2008a. Disponível em: <<http://jusvi.com/colunas/32965>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

_____. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008b.

HILL, M. M.; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Sílabo, 2002.

INFOMONEY. **OCDE afirma que carga tributária no Brasil está entre as mais altas do mundo**. 10 mar. 2009. Disponível em: <<http://www.nossareformatributaria.com.br/noticias/noticia375.html>>. Acesso em: 17 out. 2009.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARSHAL, C.; ROSSMAN, G. B. **Designing qualitative research**. Thousand Oaks: Sage, 1999.

MARTIN, R. L. M.; PORTER, M. E. **Canadian competitiveness: a decade after the crossroads**. May, 2001. Disponível em: <<http://www.rotman.utoronto.ca/research/competitive1.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2010.

MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____; THÉOPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDES, M. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 421-461.

MORAES, B. R. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, C. A.; GALLO, M. F. **Considerações sobre a proposta de emenda constitucional – PEC n 233/08: reforma tributária**. São Paulo: Fipecafi: Brukcham, 2008. Disponível em:

<http://www.brukcham.org.br/publicacoes/CONSID_SOBRE_A_PEC_233_REFORMA_TRIBUT%20%81RIA.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2009.

PEROBA, L. R. **Os objetivos do projeto de reforma tributária**. 23 jan.2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?pagina=8&codMenu=67&codConteudo=3575>>. Acesso em: 18 jan. 2010.

PISCITELLI, R. B. Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional. In: _____. ELLERY JUNIOR, R.; COSTA, T. (Org.). **Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 3-5.

PORTAL BRASIL. **Estados brasileiros**: Amapá. [2007?]. Disponível em: <http://www.portalbrasil.net/estados_ap.htm >. Acesso em: 25 jan. 2010.

PRADO, S. R. R. A “questão federativa” no Brasil: ampliando a agenda. In: PISCITELLI, R. B.; ELLERY JUNIOR, R.; COSTA, T. (Org.). **Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 170-181.

RACHID, J. A reforma tributária como processo: uma visão a partir da administração tributária. In: PISCITELLI, R. B.; ELLERY JUNIOR, R.; COSTA, T. (Org.). **Reforma tributária: a costura de um grande acordo nacional**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 37-44.

REZENDE, F. (Coord.). **Equalização fiscal**. 2006. (Cadernos Fórum Fiscal, 1). Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_1.pdf >. Acesso em: 20 jan. 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPAIO, M. C. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: ARVATE, P.; BIDERMAN, C. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 188-205.

SEFAZ - SECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL DO AMAPÁ. **Demonstrativo de arrecadação de tributos estaduais**: 2005. Disponível em: <http://www.sefaz.ap.gov.br/sre/inc/doc_popup_nupar.jsp?pg=arrecadacao_mensal_2005>. Acesso em: 23 jan. 2010.

_____. _____.: 2006. Disponível em: <http://www.sefaz.ap.gov.br/sre/inc/doc_popup_nupar.jsp?pg=arrecadacao_mensal_2006>. Acesso em: 23 jan. 2010.

_____. _____.: 2007. Disponível em: <http://www.sefaz.ap.gov.br/sre/inc/doc_popup_nupar.jsp?pg=arrecadacao_mensal_2007>. Acesso em: 23 jan. 2010.

_____. _____.: 2008. Disponível em: <http://www.sefaz.ap.gov.br/sre/inc/doc_popup_nupar.jsp?pg=arrecadacao_mensal_2008>. Acesso em: 23 jan. 2010.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. rev., atual. Florianópolis: LED/UFSC, 2005.

SILVA, E. M.; TEIXEIRA, A. C. C.; BAPTISTA, É. C. S. Cobrança de tributos no destino: um estudo sobre a mudança na metodologia de tributação do ICMS. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 33., 2009, São Paulo. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2009. 1 CD-ROM.

_____. et al. **Pesquisa operacional**: programação linear. São Paulo: Atlas, 1998.

SMITH, A. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Abril Cultural, 1983. (Os Economistas).

TACCA JUNIOR, L.; OLIVEIRA, C. H. A. O.; CAFÉ, P. F. M. O novo ICMS e as questões federativas. In: In: PISCITELLI, R. B.; ELLERY JUNIOR, R.; COSTA, T. (Org.). **Reforma tributária**: a costura de um grande acordo nacional. São Paulo: Atlas, 2009. p. 145-156.

TÔRRES, H. T. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, O. O. P. et al. **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 69-88.

TURNBULL, M.; TEMPLE, J. **Taxation reform in Australia**: some alternatives and indicative costings. 2006. Disponível em: <<http://www.taxreform.com.au>>. Acesso em: 30 jan. 2010.

VARSAÑO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo dos séculos: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. (Texto para discussão; 405.).

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANEXO A - Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) organizou um Grupo de Trabalho, em 2008, para analisar a proposta de reforma tributária apresentada à Câmara dos Deputados. Esse grupo concluiu (CFC, 2008) que a proposta apresenta alguns pontos (resumidos abaixo), os quais merecem uma maior atenção por parte dos legisladores:

- **Princípio da transparência tributária:** a PEC 233/08 sacramenta o regime de ocultação da real carga tributária. O inciso V do parágrafo 6º do art. 153 consagra expressamente a tributação por dentro, transformando, por exemplo, uma alíquota de 18% em 21,95%, ferindo mortalmente o princípio da transparência tributária, que está previsto no parágrafo 5º do art. 150 da Constituição Federal (CF) de 1988;
- **Bi-tributação:** o novo texto constitucional proposto na PEC 233/08 permitirá a bi-tributação em relação à produção e à comercialização de produtos que tenham na sua fase produtiva incidência do ISS e do novo ICMS;
- **Inclusão do IPI no IVA-F:** não há razão para se deixar o IPI fora do IVA-F. Na pior hipótese, deve-se deixar o IPI apenas para alguns poucos produtos, visando, exclusivamente, a ter a função regulatória desses produtos específicos (exemplos: cigarro, armas, bebidas, perfumes e outros);
- **Princípio da não-cumulatividade:** a obscuridade em torno do princípio da não-cumulatividade do IVA-F, dependendo do que dispuser a lei complementar (inciso I, parágrafo 1º. do art. 155-A);
- **Suspensão do princípio da anterioridade do novo ICMS:** suspensão temporária, por dois anos, do princípio da anterioridade em relação ao novo ICMS (art.4º. da PEC 233 - "As vedações do art. 150, III, 'b' e 'c', da CF não se aplicam ao novo ICMS"), podendo afetar o planejamento dos contribuintes, em relação a esse tributo. Na própria CF/88, deveria constar essa definição, para assegurar ao contribuinte a compensação do imposto pago em todas as operações ou prestações anteriores, inclusive nas aquisições para o ativo imobilizado, uso ou consumo;
- **Limitação constitucional da carga tributária:** diante da possibilidade de se ter um grande aumento da carga tributária, é necessário que seja fixada, constitucionalmente, a carga tributária máxima. Ultrapassada essa carga tributária máxima, faz-se necessário reduzir as alíquotas incidentes sobre os produtos, mercadorias e serviços de primeira necessidade, até que se alcance novamente o limite estabelecido;
- **Instituição ou majoração do IVA-F por Medida Provisória:** o IVA-F não pode estar incluído nos requisitos dos impostos de natureza regulatória como II, IE, IPI e IOF, previstos no parágrafo 2º do art. 62 da CF/88, que podem ser criados ou majorados por Medida Provisória. O IVA-F está sendo criado exclusivamente com fins arrecadatórios;
- **Exclusão do IVA-F do princípio da anterioridade:** da mesma forma, o IVA-F não deve ser incluído no elenco de impostos do parágrafo 1º do art. 150 da CF, dos quais não se exige o respeito ao princípio da anterioridade;
- **Alargamento do prazo de 90 para 180 dias dos tributos não regulatórios:** apesar de não ter previsão na PEC 233/88, é necessário alargar o prazo de 90 dias (letra "c" do inciso III do art. 150 da CF/88) para 180 dias, visando a garantir maior previsibilidade dos impactos da carga tributária sobre os orçamentos das pessoas jurídicas de direito público e privado, excetuando-se dessa restrição os impostos de caráter regulatório (II, IE, IPI e IOF).

ANEXO B - Confederação Nacional das Indústrias (CNI)

A Confederação Nacional das Indústrias (CNI), em novembro de 2008, promoveu debate sobre a reforma tributária. Apesar do apoio dado à PEC 233/08, essa confederação propôs, em seu site (2008), alguns ajustes, tais como:

Sugestões de aperfeiçoamento - a CNI irá buscar a aprovação do substitutivo, mas alerta para a necessidade de promover aperfeiçoamentos no projeto que será enviado ao Plenário da Casa, entre os quais se destacam:

- Garantir o direito amplo de apropriação de créditos tributários de IVA-F e ICMS;
- Assegurar o direito de transferência a terceiros de saldos credores de IVA-F e ICMS;
- Impedir a cobrança por dentro (tributo incidindo em sua própria base de cálculo)- Eliminar o princípio do poluidor-pagador;
- Impedir o aumento de tributação na Contribuição Financeira sobre Exploração Mineral (CFEM);
- Melhorar o mecanismo de garantia de não elevação da carga tributária relativa ao IVA-F e ao ICMS;
- Impedir a partilha com estados e municípios da receita com Imposto de Exportação;
- Restringir a criação de novas contribuições para a seguridade social.

A CNI, por meio da sua revista Indústria Brasileira (2009, p.30), resume seu entendimento quanto à PEC 233/08, listando o que entende ser um avanço no sistema tributário, não deixando de observar as possíveis faltas ou aperfeiçoamentos:

Avanços:

Desoneração dos investimentos:• Cronograma de redução do prazo de utilização dos créditos de ICMS e do IVA-F sobre bens de capital;

Desoneração das exportações:

- Recolhimento do ICMS no estado de destino;
- Transferência a terceiros de créditos de ICMS e IVA-F.

Transparência:

- Alíquotas do IVA-F por produto;
- Extinção do Salário-Educação.

Simplificação:

- Redução do número de tributos;
- Unificação da legislação do ICMS;
- Definição por lei complementar de mercadorias e serviços que poderão ter alíquotas de ICMS regidas por lei estadual.

Não-cumulatividade:

- Fim do regime cumulativo de PIS e COFINS;
- Uso de créditos sobre bens de uso e consumo no IVA-F;
- Extinção do salário-educação.

Desenvolvimento Regional:

- Inclusão de regiões menos desenvolvidas do Sul e do Sudeste;
- Atuação via financiamento ao setor produtivo e investimentos públicos em infraestrutura.

Fim da guerra fiscal:

- Unificação da legislação do ICMS e recolhimento para o Estado de destino;
- Comando para definição do local de incidência do ISS

Desoneração da folha de pagamento:

- Redução da contribuição patronal ao INSS;
- Extinção do salário-educação;

Garantias aos contribuintes:

- Criação do Código de Defesa do Contribuinte;
- Prazo máximo para pronunciamento quanto ao aproveitamento de créditos tributários após implantação do SPED.

Pontos que precisam de aperfeiçoamento:

- Não-cumulatividade do IVA-F definida em legislação infraconstitucional;
- Não aproveitamento de créditos do IVA-F e do ICMS no caso de operações sujeitas à isenção;
- Falta de transparência na cobrança “por dentro” no IVA-F e no ICMS;
- Aumento da tributação com a base de cálculo e alíquotas da CFEM;
- Convalidação de benefícios fiscais do ICMS às importações;
- Não aplicação do princípio da anterioridade no IVA-F e no ICMS, por dois anos, após a entrada em vigor das novas regras;
- Permissão de aumento real de 5% na arrecadação, o que possibilita elevação da carga tributária caso o PIB cresça menos;
- Incidência do ICMS sobre todas as etapas da cadeia de produção da energia elétrica;
- Falta de dispositivo exigindo a conclusão do processo administrativo para início do processo judicial com relação a crimes tributários;
- Aumento de tributação de setores que já arcam com compensações ambientais;
- Possibilidade de incidência do IVA-F sobre operações não-onerosas;
- Incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimento de mesmo titular;
- Impossibilidade de transferência a terceiros de saldos credores do IVA-F e do ICMS sem utilização de nota fiscal eletrônica;
- Cronograma pouco célere para a redução do prazo de utilização de créditos do IVA-F sobre bens do ativo permanente.

Pontos ausentes:

- Extinção do ISS, com incorporação da base de incidência na base do ICMS;
- Definição das alíquotas do IPI por meio de lei ordinária e para fins de política industrial/regional (demais produtos deveriam ser classificados como “não-tributados”);
- Eliminação da possibilidade de mudanças nos tributos via Medida Provisória;
- Comando para alongamento dos prazos de recolhimento dos tributos de modo a adequá-los às práticas comerciais vigentes.

ANEXO C - Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO)

Resumo da Nota Técnica sobre a PEC 233/08 (2008, p. 5)

- O projeto de Reforma Tributária de 2008, de autoria do Executivo Federal, traz em seu bojo um pacote de alterações prejudiciais aos estados brasileiros que superam em muito os danos causados pelas propostas de reforma tributária encaminhadas ao Congresso Nacional em 1998, 2003 e 2004;
- O juízo de valor não é de cunho ideológico, mas sim proveniente da verificação da afronta a um dos mais caros princípios constitucionais, ou seja, a forma federativa de Estado brasileiro (art. 60, §4º, I, CF);
- O Palácio do Planalto, que há muito vinha tentando trazer para o seu domínio o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), resolve agora fazê-lo de forma mais requintada e ainda mais danosa aos interesses dos estados e Municípios, criando o imposto sobre valor adicionado – IVA Federal – tributo que será de sua competência e que terá base muito mais ampla que o ICMS;
- O projeto condena os estados e Municípios a continuarem tendo como suas principais fontes arrecadatórias o ICMS e ISS, tributos que se tornarão obsoletos, em curto espaço de tempo, com a entrada em vigor do IVA amplo federal;
- A reforma não é neutra, como vem afirmando o governo federal. Ao contrário, ela estabelece um fortalecimento do poder central, nunca experimentado no Estado brasileiro, nem mesmo durante o governo Getúlio Vargas e no período da ditadura militar;
- Também não é neutra sob o ponto de vista da arrecadação de impostos, já que a criação do IVA-F mostra inequívocos sinais de que haverá substancial aumento da receita da União;
- A proposta enfraquece e subjuga os estados e os Municípios à União, transformando o pacto federativo em dispositivo constitucional, meramente, decorativo.

ANEXO D - Antonio Delfim Netto

Delfim Netto (2009), ao publicar um artigo no Valor Online sobre a PEC 233/08, deixou de lado os aspectos fiscais e se concentrou na análise do que entende ser um dos principais pontos para discussão quando o assunto é reforma tributária, isto é, o modelo de federalismo aplicado no Brasil:

Os economistas estão necessitados de um urgente socorro dos historiadores na solução do problema do "sistema tributário" que persegue o Brasil desde a sua independência. Trata-se da questão do federalismo que foi incorporado à Constituição de 1891 e que impõe restrições ao sistema tributário, uma vez que implica uma relativa autonomia fiscal dos estados e dos municípios. É evidente que a forma mais adequada da tributação depende, essencialmente, de como se organiza politicamente a sociedade. Mas é ainda mais evidente que as conveniências da organização política devem dominar as conveniências da tributação. É absurdo aplicar numa federação um sistema tributário que exige um Estado unitário, por mais virtuoso e vantajoso que seja. Ele requer a centralização que, por construção, ela recusa.

Até hoje, não há consenso entre os economistas sobre se o nosso "federalismo" é um caso histórico especial (não obedece às condições gerais da construção dos federalismos conhecidos) ou se é uma simples emanção da vontade de Rui Barbosa. Este o teria intrujado (de contrabando) na Constituição de 1891, por puro prazer de imitar a organização dos Estados Unidos da América. A segunda hipótese é mais do que duvidosa, pois supõe que a retórica de Rui era tão fulgurante que cegou a minoria e iluminou "escusos interesses" regionais da maioria dos constituintes, alguns de calibre intelectual que nada deviam ao dele. O que provavelmente se desejava era mesmo diminuir a excessiva centralização de poder vivida no Império. Somos um caso especial de federalismo sugerido pelo aprendizado da lição do poder centralizado do Império, que durante ¾ de século ignorou as mínimas reivindicações de relativa autonomia tributária das províncias.

O nosso federalismo foi construído a partir do isolamento das capitâncias hereditárias e se aprofundou no período colonial. Recusado na Constituição outorgada por D. Pedro I, em 1824, foi causa (principal ou secundária) de todas as revoltas que assistimos na Regência. E, ignorado pela intolerância de D. Pedro II, foi, seguramente, um dos principais estímulos à construção da República. Beirando o segundo século desde a independência, ainda oscilamos em reconhecer que cada Estado tem uma situação histórica e geográfica diferente e precisa de alguma autonomia que, respeitando a integridade nacional, lhes dê instrumentos para cultivar seu desenvolvimento.

Essa margem de autonomia não se restringe aos problema tributários. Na República, ela envolve todos os aspectos da vida cotidiana. À União cabe: 1º) garantir a segurança externa, controlar as relações internacionais e coordenar a macroeconomia com uma legislação de ordem geral. Deve deixar aos estados e municípios que cuidem dos seus microcosmos: da educação, da saúde, do meio ambiente etc; e 2º) construir fundos de participação nos tributos federais que procurem nivelar os recursos públicos per capita postos à disposição dos cidadãos de cada Estado. Aos cidadãos, por sua vez, cabe construir fundos de participação de municípios nas receitas estaduais que completem aquele objetivo. O papel do federalismo é utilizar a soma dos recursos nacionais para nivelar os serviços públicos à disposição de cada cidadão, não importa onde ele esteja fisicamente. O federalismo tem caráter essencialmente redistributivo: nivela as oportunidades das regiões menos desenvolvidas transferindo renda das mais desenvolvidas e dando, a todas, as condições isonômicas para aproveitar seus recursos naturais e humanos para o realizarem.

Estamos fantasticamente longe desse ideal, como mostra a tabela de um artigo da competente professora Maria Helena Zuckun (Informe Fipe, abril de 2009: 18-21). Um cidadão em Roraima tem à sua disposição recursos públicos (arrecadação tributária estadual e municipal, mais transferências totais da União) três vezes superior aos de um cidadão no Maranhão, apesar do primeiro receber 80% e o segundo 70% das suas receitas como "transferências" da União. Aliás, um cidadão em Roraima tem à sua disposição 40% a mais de recursos do que teria se estivesse em São Paulo, sem nenhuma correspondência com a qualidade dos serviços públicos que recebe.

Isso tudo acontece num país que tem a maior carga tributária do mundo para países com sua renda per capita e um dos mais ineficientes serviços públicos, o que dá à sua administração uma relação custo/benefício das piores de quantas existem no universo. Nosso problema não é ajustar a Federação à reforma tributária, mas esta àquela. Infelizmente os projetos em discussão corrigem, aqui e ali, algumas distorções, mas insistem na centralização. Precisamos preservar a descentralização buscada pelo federalismo e construir um sistema tributário que o atenda. O melhor, mesmo, é adiar a aprovação da reforma que está na Câmara por dois motivos: 1º) porque ele não atende ao real interesse nacional de longo prazo; 2º) porque se aprovado num momento de crise como o que vivemos, corremos o risco de produzir outro "Frankenstein", uma vez que, cada vez mais os deputados federais - graças à possibilidade de re-eleição sem descompatibilização - transformaram-se em despachantes dos prefeitos.

ANEXO E - Exposição de motivos à Proposta de Emenda Constitucional (PEC 41/03)

E.M.I. no 84/MF/C.Civil

Em 30 de abril de 2003.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submetemos à apreciação de Vossa Excelência a inclusa Proposta de Emenda Constitucional que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

O tema “Reforma Tributária” tem sido recorrente nos debates nacionais, do ponto de vista do plano político, econômico ou social brasileiro, sem, entretanto, lograr-se êxito na efetivação das mudanças almejadas para a simplificação e para a racionalização do Sistema Tributário Nacional.

Todavia, está claro que o Brasil necessita dessa reforma estrutural para elevação de sua eficiência econômica, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e de renda.

Na busca da efetiva realização dessa reforma, foram desenvolvidos diversos debates sobre o tema, especialmente no âmbito do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, que congrega cidadãos atuantes da sociedade civil organizada e, também, com representações dos governos municipais e estaduais.

Há que se destacar o papel fundamental de todos os Governadores de Estado, que participaram ativa e construtivamente na concepção da proposta. A parceria dos Governadores com o Poder Executivo Federal foi essencial para que a presente Proposta de Emenda verdadeiramente refletisse as demandas estaduais relativas à racionalização do Sistema Tributário Nacional.

Igualmente importante foi a participação das representações dos Municípios brasileiros, que contribuíram para o aperfeiçoamento da concepção do novo modelo e, em especial, da tributação desses Entes Federados.

Constitui-se, assim, em bases sólidas e democráticas, amplo e salutar fortalecimento federativo em torno das alterações a serem implementadas.

A partir desse conjunto de debates e do acordo sobre o tema obtido no Congresso Nacional, ao final do ano de 1999, produziram-se diagnósticos dos principais problemas a serem enfrentados e foram delineados os mecanismos necessários para o equacionamento de tais problemas, chegando-se a importantes convergências.

A presente proposta de reorganização do Sistema Tributário Nacional procura concretizar justamente o produto desses debates.

É certo que a reorganização desse Sistema é decisiva, da perspectiva das relações internas ou internacionais, para o bom funcionamento da economia e a melhor equação para as questões sociais, especialmente em decorrência do desenvolvimento da produção nacional.

No caso da seguridade social, a contribuição sobre a folha de salários tem se apresentado como um encargo que não estimula o emprego formal. Portanto, impõe-se mudar a lógica de financiamento da seguridade social para estimular a formalização das relações de trabalho, incentivando os setores que empregam mais trabalhadores e contribuindo, até mesmo, para torná-los mais competitivos.

A minoração da regressividade do sistema impositivo deverá resultar da ampliação e do aprimoramento da tributação direta, especialmente, pela progressividade que lhe está sendo conferida. No caso dos tributos indiretos, esse processo se dará pelos mecanismos de seletividade, observando-se a redução do ônus para as populações de baixa renda, mediante redução da carga tributária sobre os bens de consumo popular, em especial, sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade.

O novo modelo contemplará, também, a ampliação do universo de contribuintes, de forma a aumentar a distribuição do ônus tributário, com ênfase para a redução da evasão tributária e da informalidade. Nessa perspectiva, pode-se vislumbrar, inclusive, um redimensionamento das cargas tributárias individuais.

As mudanças no sistema de benefícios tributários também deverão contribuir para a ampliação da base impositiva e para o aumento do número de contribuintes, o que configurará grandes avanços para obtenção do equilíbrio concorrencial.

A maior eficiência será alcançada pela simplificação do sistema impositivo, reduzindo-se inclusive o custo do cumprimento das obrigações e do controle pelas administrações tributárias.

Reduzir a sonegação significa reduzir um dos mais injustos ônus sociais, pois com essa prática surge a competição desleal, trazendo vantagens econômicas para os sonegadores e reduzindo a competitividade dos bons contribuintes.

Não se pode olvidar também que o sistema tributário vigente sedimentou um nível de disponibilidade de receita para os entes federativos, o que torna inconveniente realizar uma reforma que reduza os níveis de arrecadação da União, dos Estados ou dos Municípios. `

Proceder à ruptura desse sistema poderia significar grandes transtornos à sociedade, inclusive pondo em risco a prestação dos serviços públicos.

Revela-se, então, o desafio de mudar o modelo sem causar reduções nas receitas disponíveis e tampouco elevar a carga tributária total do País.

A superação desse desafio passa necessariamente pelo aumento da eficiência geral do sistema. Ou seja, arrecadar o mesmo, mas de forma mais justa, distribuída e eficiente, não causando impacto na disponibilidade dos entes federativos.

Adentrando ao detalhamento das mudanças propostas, tem-se, no que concerne ao imposto, de competência federal, incidente sobre as grandes fortunas, a eliminação da necessidade de regulamentação por lei complementar, equiparando-o, nesse aspecto, aos demais impostos que são regulamentáveis por lei ordinária.

Quanto ao imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), de competência federal, propõe-se transferi-lo para a competência dos Estados e do Distrito Federal, mantendo-se, porém, regulação por lei complementar. Tal medida objetiva permitir que a fiscalização, arrecadação e administração desse tributo sejam efetuadas pelos referidos entes federativos, que, por constituir a região geográfica em que se localiza o imóvel objeto da incidência, têm maior facilidade de controle da imposição.

A proposta contempla a determinação de sua progressividade, o que reforça a disposição constitucional de que o ITR deve desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, sobretudo daquelas que possuam grandes extensões.

Ademais, permite o aprimoramento da utilização do imposto como instrumento efetivo de aplicação de políticas públicas relativas à ocupação de terras, uma vez que os Estados e o Distrito Federal contam com estruturas fiscalizatórias e arrecadatórias fisicamente mais próxima dos imóveis rurais. Mantém, outrossim, a destinação de 50% (cinquenta por cento) da arrecadação desse tributo para o Município de localização do imóvel.

Determina-se, também, a progressividade para o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, objetivando torná-lo mais gravoso em relação às operações que importem transmissões de patrimônio de maior vulto, bem como o disciplinamento de suas alíquotas por meio de lei complementar, que trará para o âmbito do Congresso Nacional a discussão da matéria, antes restrita ao Senado Federal.

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

Tais circunstâncias trazem prejuízos ao cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, dificultam a administração, a arrecadação e a fiscalização do imposto e remetem, ainda, a graves problemas econômicos, pois os diferentes tratamentos estabelecidos provocam, muitas vezes, desequilíbrios concorrenciais e insegurança na definição de investimentos.

Para reversão desse quadro, atentando para a preservação da competência estadual desse tributo, propõe-se a uniformização das legislações, com regulação do imposto exclusivamente por normas de caráter nacional. Assim, o ICMS passará a ser regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, sendo vedada adoção de norma estadual autônoma.

No mesmo sentido, há proposição de uniformização das alíquotas do imposto, que serão em número máximo de cinco. O estabelecimento dos padrões nacionais de alíquota será prerrogativa do Senado Federal, cabendo ao já mencionado órgão colegiado dos Estados definir a que mercadorias, bens ou serviços elas serão aplicadas.

Atentando-se para a seletividade do imposto e buscando reduzir a regressividade de sua incidência, propõe-se a aplicação da menor alíquota para as operações com gêneros alimentícios de primeira necessidade, conforme definição em lei complementar. O órgão colegiado dos Estados poderá prever a aplicação dessa alíquota para outras mercadorias, bens ou serviços.

Mantém-se o sistema de alíquotas interestaduais, que determina o sistema misto de partilha do imposto relativamente a operações e prestações ocorridas entre remetente e destinatário localizados em diferentes Estados.

Para ampliar a eficiência de sua administração e arrecadação, propõe-se, para essas operações interestaduais, a cobrança na origem, inclusive da parcela de imposto que caberá ao Estado de destino das mercadorias, bens ou serviços. Desse modo, uniformiza-se a incidência relativamente ao contribuinte que efetua a operação ou prestação, sejam elas internas ou interestaduais.

Ressalte-se que a cobrança na origem não se confunde com a questão da partilha da receita (observância do princípio da origem, do destino ou misto). Essa definição sobre a cobrança diz respeito apenas ao local onde será exigido o imposto, mas não a quem se destinará o produto de sua arrecadação.

Em realidade, implementadas a unificação da legislação e a cobrança do imposto na origem, prepara-se a estrutura para se enfrentar a questão da partilha de receita entre os

Estados de origem e de destino, possibilitando eventual alteração do atual sistema, que observa um princípio misto.

Também alinhada às diretrizes de uniformização e simplificação, está a proposta de vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, que propiciará, especialmente, o fim da competição predatória entre os Estados e a melhoria da eficiência arrecadatória do ICMS.

Propõe-se, ainda, elevar-se à sede constitucional a desoneração das exportações, assegurando-se o aproveitamento ou a manutenção dos créditos relativos aos insumos dos produtos exportados, situação que atualmente está regulada em lei complementar.

Por fim, a transição para o novo modelo do ICMS será definida pela lei complementar, ficando vedadas, desde logo, a concessão ou a prorrogação de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros atualmente existentes.

Para o imposto municipal incidente sobre a transmissão intervivos, por ato oneroso, de bens imóveis ou de direitos sobre estes (ITBI), também se autoriza, expressamente, a sua progressividade em razão do valor do imóvel alienado, possibilitando ainda a aplicação de alíquotas diferenciadas em função da localização ou uso do imóvel.

A partir de solicitação de entidades representativas dos Municípios e tendo em conta as distorções provocadas pelo atual sistema de distribuição da participação dessas pessoas políticas na arrecadação do ICMS, propõe-se retirar da Constituição os critérios definidores do índice de participação, remetendo-se a fixação desses critérios à lei complementar.

Com vistas à promoção do desenvolvimento integrado e sustentado do País, propõe-se destinar dois por cento do produto da arrecadação do imposto de renda (IR) e sobre produtos industrializados (IPI) para um fundo nacional de desenvolvimento regional, que terá seus recursos aplicados na realização de uma política voltada ao crescimento de regiões ou zonas menos desenvolvidas do País.

O Brasil apresenta desequilíbrios regionais gravíssimos, sendo, portanto, necessários instrumentos que viabilizem a correção desse cenário, estabelecendo mecanismos que promovam um novo equacionamento das vantagens comparativas para a realização de investimentos produtivos.

Tal medida assume, então, primordial importância para promoção do equilíbrio regional, também propiciando a eliminação de instrumento pouco saudável à Federação, a denominada “guerra fiscal”, incentivando o investimento e estimulando o crescimento das regiões e zonas menos desenvolvidas do País.

A presente proposta de Emenda Constitucional introduz, também, com a inserção do inciso IV ao art. 195, a contribuição sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, agora em caráter permanente, com o propósito de estabelecer a redução de sua alíquota no tempo, condicionada à instituição de fontes substitutivas de arrecadação, remanescendo alíquota mínima destinada, tão somente, ao controle fiscal.

Todavia, para que a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF, instituída pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, não sofra solução de continuidade, está sendo inserido o art. 93 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com o fito de assegurar a sua cobrança até que seja exigida a contribuição permanente retromencionada.

Outra relevante alteração no Capítulo da Seguridade Social reside na opção criada pelo § 12 do art. 195, que possibilitará a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, de forma não-cumulativa.

A medida contempla transformação histórica na forma de cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, mediante a redução da carga tributária sobre a geração de emprego, que é objetivo econômico e social a ser perseguido.

Assim, auxiliará no processo de formalização das relações de trabalho e estimulará os setores que empregam mais trabalhadores.

O resultado para a economia é positivo, assim como deverá trazer ganhos importantes em termos de competitividade, uma vez que permitirá, também, a desoneração das exportações. O aumento do emprego formal, além de seu reflexo social positivo, poderá auxiliar na própria arrecadação da Previdência Social.

A inserção do parágrafo único no art. 203 traz a previsão, de cunho altamente social, de instituição, pela União, do programa de renda mínima, destinada a assegurar e manter a dignidade das famílias de baixa renda, mediante financiamento solidário e realização de convênios com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Por sua vez, a inserção do § 15 ao art. 195 contempla a fixação de alíquota mínima da contribuição social sobre o lucro, aplicável às instituições referidas no inciso I do art. 192 da Constituição, definindo que a mesma não poderá ser inferior à maior daquelas estabelecidas para as demais empresas.

A nova redação dada ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias amplia o prazo de vigência de uma norma relevante na condução da política econômica do

Governo Brasileiro. Embora os indicadores da economia nacional estejam, hoje, bem melhores do que no passado, a cautela exige que se mantenha vigente tal comando até que as condições macroeconômicas e as incertezas do cenário internacional desapareçam.

Por fim, os art. 3º a 9º da presente proposta de Emenda Constitucional contemplam a forma de disciplinamento do regime de transição, a vigência dos dispositivos alterados ou inseridos e as revogações pertinentes.

Por esses motivos, em conformidade com as diretrizes traçadas por Vossa Excelência, encaminho proposta de Reforma Tributária que, mantendo a arrecadação nas três esferas de governo e fortalecendo a Federação, objetiva estimular a atividade econômica e a competitividade do País, através da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social, desonerando as pessoas de menor renda e ampliando a progressividade do sistema.

Respeitosamente,

ANTONIO PALOCCI FILHO

Ministro de Estado da Fazenda

JOSÉ DIRCEU DE OLIVEIRA E SILVA

Ministro de Estado Chefe da Casa Civil
da Presidência da República

ANEXO F – Proposta de emenda à Constituição (PEC 233/08)

PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Art. 1 A Constituição passa a vigorar com os seguintes artigos alterados e acrescidos:

“Art. 34.

V -

c) reter parcela do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 155-A, devida a outra unidade da Federação;

.....” (NR)

“Art. 36.

V - no caso do art. 34, V, “c”, de solicitação do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

.....” (NR)

“Art. 61.

§ 3º A iniciativa da lei complementar de que trata o art. 155-A cabe exclusivamente:

I - a um terço dos membros do Senado Federal, desde que haja representantes de todas as Regiões do país;

II - a um terço dos Governadores de Estado e Distrito Federal ou das Assembléias Legislativas, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros, desde que estejam representadas, em ambos os casos, todas as regiões do País;

III - ao Presidente da República.” (NR)

“Art. 62.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, VIII, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

.....” (NR)

“Art. 105

III -

d) contrariar a lei complementar ou a regulamentação relativas ao imposto a que se refere o art. 155-A, negar-lhes vigência ou lhes der interpretação divergente da que lhes tenha atribuído outro tribunal.

.....” (NR)

“Art. 114.

VIII - a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

.....” (NR)

“Art. 146.

III -

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 153, IV e VIII, 155-A, 156, III, e das contribuições previstas no art. 195, I;

.....” (NR)

“Art. 150.

§ 1º A vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV, V e VIII; e 154, II; e a vedação do inciso III, “c”, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, ressalvado o disposto no art. 155-A, § 4º, I.

.....” (NR)

“Art. 151.

Parágrafo único. A vedação do inciso III não se aplica aos tratados internacionais aprovados na forma do art. 49, I.” (NR)

“Art. 153.

VIII - operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

.....

§ 2º

III - poderá ter adicionais de alíquota por setor de atividade econômica.

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII:

I - será não-cumulativo, nos termos da lei;

II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei;

III - incidirá nas importações, a qualquer título;

IV - não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

V - integrará sua própria base de cálculo.

§ 7º Relativamente ao imposto previsto no inciso VIII, considera-se prestação de serviço toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão de bens.” (NR)

“Seção IV-A

O IMPOSTO DE COMPETÊNCIA CONJUNTA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155-A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre 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.

§ 1º O imposto previsto neste artigo:

I - será não-cumulativo, nos termos da lei complementar;

II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não-incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei complementar;

III - incidirá também sobre:

a) as importações de bem, mercadoria ou serviço, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade, cabendo o imposto ao Estado de destino da mercadoria, bem ou serviço, nos termos da lei complementar;

b) o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta, com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

IV - não incidirá sobre:

a) as exportações de mercadorias ou serviços, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

c) as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

§ 2º As alíquotas do imposto serão definidas da seguinte forma:

I - resolução do Senado Federal, de iniciativa de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores, aprovada por três quintos de seus membros, estabelecerá as alíquotas do imposto, definindo também a alíquota padrão aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota;

II - resolução do Senado Federal, aprovada pela maioria de seus membros, definirá o enquadramento de mercadorias e serviços nas alíquotas diferentes da alíquota padrão, exclusivamente mediante aprovação ou rejeição das proposições do órgão de que trata o § 7º;

III - o órgão de que trata o § 7º poderá reduzir e restabelecer a alíquota aplicável a determinada mercadoria ou serviço, observadas as alíquotas do inciso I;

IV - as alíquotas das mercadorias e serviços poderão ser diferenciadas em função de quantidade e de tipo de consumo;

V - a lei complementar definirá as mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações, não se aplicando nesse caso o disposto nos incisos I a III.

§ 3º Relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

I - o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata o inciso II;

II - a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de:

a) operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista neste inciso, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

b) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de destino;

III - poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem, hipótese na qual:

a) o Estado de origem ficará obrigado a transferir o montante equivalente ao valor do

imposto de que trata o inciso I ao Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação entre as unidades federadas;

b) poderá ser estabelecida a destinação de um percentual da arrecadação total do imposto do Estado à câmara de compensação para liquidar as obrigações do Estado relativas a operações e prestações interestaduais.

§ 4º As isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos:

I - pelo órgão de que trata o § 7º, desde que uniformes em todo território nacional;

II - na lei complementar, para atendimento ao disposto no art. 146, III, “d”, e para hipóteses relacionadas a regimes aduaneiros não compreendidos no regime geral.

§ 5º O imposto terá regulamentação única, sendo vedada a adoção de norma estadual, ressalvadas as hipóteses previstas neste artigo.

§ 6º Cabe à lei complementar:

I - definir fatos geradores e contribuintes;

II - definir a base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre;

III - fixar, inclusive para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações e prestações;

IV - disciplinar o regime de compensação do imposto;

V - assegurar o aproveitamento do crédito do imposto;

VI - dispor sobre substituição tributária;

VII - dispor sobre regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para atendimento ao disposto no art. 146, III, “d”;

VIII - disciplinar o processo administrativo fiscal;

IX - dispor sobre as competências e o funcionamento do órgão de que trata o § 7º, definindo o regime de aprovação das matérias;

X - dispor sobre as sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto, especialmente do disposto nos §§ 3] a 5º;

XI - dispor sobre o processo administrativo de apuração do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto pelos Estados e Distrito Federal e seus agentes, bem como definir órgão que deverá processar e efetuar o julgamento administrativo.

§ 7º Compete a órgão colegiado, presidido por representante da União, sem direito a voto, e integrado por representante de cada Estado e do Distrito Federal:

I - editar a regulamentação de que trata o § 5º;

II - autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, observado o disposto no art. 150, § 6º;

III - estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais;

IV - fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto;

V - estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial;

VI - exercer outras atribuições definidas em lei complementar.

§ 8º O descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto sujeitará, na forma e gradação previstas na lei complementar, a:

I - no caso dos Estados e do Distrito Federal, multas, retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e seqüestro de receitas;

II - no caso dos agentes públicos dos Estados e do Distrito Federal, multas, suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sem prejuízo da ação penal cabível.” (NR)

“Seção VI

DA REPARTIÇÃO E DESTINAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.” (NR)

“Art. 158.

Parágrafo único.

I - três quartos, nos termos de lei complementar;

.....” (NR)

“Art. 159. A União destinará:

I - do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os incisos III, IV e VIII do art. 153:

a) trinta e oito inteiros e oito décimos por cento, ao financiamento da seguridade social;

b) seis inteiros e sete décimos por cento, nos termos do art. 239;

c) o percentual definido em lei complementar para:

1. o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes;

2. o financiamento da educação básica, nos termos do art. 212, §§ 5º e 6º;

II - do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os incisos III, IV, VII e VIII, do art. 153 e dos impostos instituídos nos termos do inciso I do art. 154:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento, ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) ao Fundo de Participação dos Municípios:

1. vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento;

2. um por cento, a ser entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

c) quatro inteiros e oito décimos por cento ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, segundo diretrizes da Política Nacional de Desenvolvimento Regional, para aplicação em áreas menos desenvolvidas do País, assegurada a destinação de, no mínimo, noventa e cinco por cento desses recursos para aplicação nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

d) um inteiro e oito décimos por cento ao Fundo de Equalização de Receitas, para entrega aos Estados e ao Distrito Federal.

§ 1º Para efeito de cálculo das destinações estabelecidas neste artigo, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157 e 158, I.

§ 2º Para efeito de cálculo das destinações a que se refere o inciso II do caput deste artigo, excluir-se-ão da arrecadação dos impostos as destinações de que trata o inciso I do caput deste artigo.

§ 3º Do montante de recursos de que trata o inciso II, “d”, que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento serão entregues diretamente ao próprio Estado e vinte e cinco por cento aos respectivos Municípios, observados os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único.

§ 4º A União entregará vinte e nove por cento da destinação de que trata o inciso I, “c”, 1, do caput deste artigo, a Estados, Distrito Federal e Municípios, para aplicação em infra-estrutura de transportes, distribuindo-se, na forma da lei, setenta e cinco por cento aos Estados e Distrito Federal e vinte e cinco por cento aos Municípios.” (NR)

“Art. 160.

§ 1º A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

§ 2º A vedação prevista neste artigo não impede a União de efetuar a retenção de transferência na hipótese de que trata o art. 155-A, § 8º, I.” (NR)

“Art. 161.

I - estabelecer os critérios de repartição das receitas para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, II, “a”, “b” e “d”, especialmente sobre seus critérios de rateio, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios;

.....
IV - estabelecer normas para a aplicação e distribuição dos recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, os quais observarão a seguinte destinação:

a) no mínimo sessenta por cento do total dos recursos para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste;

b) aplicação em programas voltados ao desenvolvimento econômico e social das áreas menos desenvolvidas do País;

c) transferências a fundos de desenvolvimento dos Estados e do Distrito Federal, para aplicação em investimentos em infra-estrutura e incentivos ao setor produtivo, além de outras finalidades estabelecidas na lei complementar.

§ 1º O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos a que alude o inciso II.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o inciso IV do caput deste artigo, será observado tratamento diferenciado e favorecido ao semiárido da Região Nordeste.

§ 3º No caso das Regiões que contem com organismos regionais, a que se refere o art. 43, § 1o, II, os recursos destinados nos termos do inciso IV, “a” e “b”, do caput deste artigo serão aplicados segundo as diretrizes estabelecidas pelos respectivos organismos regionais.

§ 4º Os recursos recebidos pelos Estados e pelo Distrito Federal nos termos do inciso IV, “c”, do caput não serão considerados na apuração da base de cálculo das vinculações constitucionais.” (NR)

“Art. 167.

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I e II, §§ 8] e 12, e da destinação de que trata o § 13, I, do mesmo artigo, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

.....

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155, 155-A e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.” (NR)

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, da destinação estabelecida no art. 159, I, “a”, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

.....

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. Nos termos de lei, a agroindústria, o produtor rural pessoa física ou jurídica, o consórcio simplificado de produtores rurais, a cooperativa de produção rural e a associação desportiva podem ficar sujeitos a contribuição sobre a receita, o faturamento ou o resultado de seus negócios, em substituição à contribuição de que trata o inciso I do caput, hipótese na qual não se aplica o disposto no art. 149, § 2º, I.

§ 13. Lei poderá estabelecer a substituição parcial da contribuição incidente na forma do inciso I do caput deste artigo por um aumento da alíquota do imposto a que se refere o art. 153, VIII, hipótese na qual:

I - percentual do produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 153, VIII, será destinado ao financiamento da previdência social;

II - os recursos destinados nos termos do inciso I não se sujeitarão ao disposto no art. 159.” (NR)

“Art. 198.

§ 2º

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 155 e 155-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, II, “a” e “d”, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, II, “b”, 1, e “d”, e § 3º.

.....” (NR)

“Art. 212.

§ 1º Para efeito do cálculo previsto neste artigo:

I - a parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada receita do governo que a transferir;

II - são deduzidas da arrecadação dos impostos da União a que se refere o inciso I do art. 159 as destinações de que trata o referido inciso.

.....

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a destinação de que trata o art. 159, I, “c”, 2.

§ 6º As cotas estaduais e municipais da destinação a que se refere o § 5º serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino.” (NR)

“Art. 239. A arrecadação decorrente da contribuição das pessoas jurídicas de direito público, de que trata a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a destinação estabelecida no art. 159, I, “b”, financiarão, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguredesemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....” (NR)

Art. 2º Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 60.

II - os Fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por vinte por cento dos recursos a que se referem os incisos I e III do art. 155; o art. 155-A; os incisos II, III e IV do caput do art. 158; e as alíneas “a”, “b”, 1, e “d”, do inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição, e distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação

básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos respectivos âmbitos de atuação prioritária estabelecidos nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição;

.....
 § 5º

I - no caso do imposto e das transferências constantes do art. 155-A; do inciso IV do caput do art. 158; e das alíneas “a”, “b”, 1, e “d”, dos incisos II do caput do art. 159 da Constituição:

.....
 II - no caso dos impostos e transferências constantes dos incisos I e III do caput do art. 155; e dos incisos II e III do caput do art. 158 da Constituição:

.....” (NR)

“Art. 76.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não alterará a base de cálculo das destinações a que se referem os arts. 153, § 5º; 157; 158, I e II; e 159, I, “c”, 2, e II, da Constituição.

§ 2º Para efeito do cálculo das deduções de que trata o art. 212, § 1º, II, da Constituição, considerar-se-ão, durante a vigência deste artigo, oitenta por cento da destinação a que se refere o art. 159, I, “c”, 2, da Constituição.” (NR)

Art. 3º O imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição vigorará até 31 de dezembro do sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda e observará as regras estabelecidas na Constituição anteriores à presente Emenda, bem como o seguinte:

I - a alíquota do imposto nas operações e prestações interestaduais e nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, serão, respectivamente, em cada um dos seguintes anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- a) onze por cento e seis inteiros e cinco décimos por cento, no segundo ano;
- b) dez por cento e seis por cento, no terceiro ano;
- c) oito por cento e cinco por cento, no quarto ano;
- d) seis por cento e quatro por cento, no quinto ano;
- e) quatro por cento e três por cento, no sexto ano;
- f) dois por cento e dois por cento, no sétimo ano;

II - lei complementar poderá disciplinar, relativamente às operações e prestações interestaduais, observada adequação das alíquotas previstas no inciso I, a aplicação das regras previstas no § 3º do art. 155-A da Constituição;

III - quanto ao direito à apropriação do crédito fiscal relativo a mercadorias destinadas ao ativo permanente, observado o disposto na Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, dar-se-á, a partir de 1º de janeiro de cada um dos seguintes anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- a) em quarenta e quatro meses, do segundo ano;
- b) em quarenta meses, do terceiro ano;
- c) em trinta e dois meses, do quarto ano;
- d) em vinte e quatro meses, do quinto ano;
- e) em dezesseis meses, do sexto ano;
- f) em oito meses, do sétimo ano.

Parágrafo único. Em relação aos créditos fiscais de que trata o inciso III do caput deste artigo, relativos a mercadorias adquiridas em exercícios anteriores, a cada mudança de prazo, a apropriação do crédito passará a ser efetuada à razão do novo prazo estabelecido, na forma a ser disciplinada na lei complementar.

Art. 4º As vedações do art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição não se aplicam ao imposto a que se refere o seu art. 155-A, até o prazo de dois anos contados do início da sua exigência.

Parágrafo único. Durante o prazo de que trata o caput, a norma que implique majoração do imposto somente produzirá efeitos depois de decorridos trinta dias de sua publicação.

Art. 5º Lei complementar definirá fonte e montante adicional de recursos a serem destinados ao Fundo de Equalização de Receitas de que trata o art. 159, II, “d”, da Constituição.

§ 1º Do início de sua vigência até o oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, o Fundo de Equalização de Receitas deverá ter seus recursos distribuídos de forma decrescente por critérios vinculados às exportações e de forma crescente para compensar a eventual redução de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal em decorrência de alterações introduzidas por esta Emenda em relação ao imposto a que se refere o art. 155, II, da Constituição e à substituição deste pelo imposto de que trata o seu art. 155-A.

§ 2º Em relação ao imposto de que trata o art. 155-A da Constituição, não serão consideradas reduções de arrecadação aquelas que sejam passíveis de recomposição, pelo próprio Estado ou Distrito Federal, mediante uso da faculdade prevista no art. 155-A, § 2] V, da Constituição.

§ 3º No período de que trata o § 1º, os Estados e o Distrito Federal que apresentarem

redução da arrecadação do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição em decorrência de alterações introduzidas por esta Emenda não receberão transferências do Fundo de Equalização de Receitas em valor inferior ao que receberam no primeiro ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, considerando os valores recebidos nos termos do art. 159, II, da Constituição e do art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como de eventuais auxílios financeiros prestados pela União para fomento às exportações.

§ 4º Do nono ao décimo quinto ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, os Estados e o Distrito Federal não receberão transferências do Fundo de Equalização de Receitas em montante inferior ao recebido no oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

§ 5º Não terão direito aos recursos do Fundo de Equalização de Receitas o Distrito Federal e os Estados que não implementarem as medidas decorrentes do cumprimento no disposto o art. 37, XXII, da Constituição, concernentes à emissão eletrônica de documentos fiscais, à escrituração fiscal e contábil, por via de sistema público de escrituração digital, nos prazos definidos na lei complementar de que trata o caput deste artigo.

§ 6º O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei complementar de que trata este artigo no prazo até de cento e oitenta dias da promulgação desta Emenda.

§ 7º Até que entre em vigor a lei complementar de que trata este artigo, os recursos do Fundo de Equalização de Receitas serão distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do total.

Art. 6º Até a fixação por lei complementar dos percentuais de destinação a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição, são fixados os seguintes percentuais:

I - dois inteiros e cinco décimos por cento, em relação ao item 1;

II - dois inteiros e três décimos por cento, em relação ao item 2.

§ 1º A soma dos percentuais a que se refere o caput deste artigo, quando fixados pela lei complementar, não poderá ultrapassar quatro inteiros e oito décimos por cento.

§ 2º O percentual de que trata o inciso II do caput deste artigo deverá ser revisto, caso se verifique que restou inferior ao da razão entre a arrecadação da contribuição social do salário-educação, no último exercício de sua vigência, e o somatório das arrecadações dos impostos de que trata o art. 153, III e IV, da Constituição, das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social (Cofins), para o (PIS) e sobre o lucro líquido (CSLL), da contribuição de que trata o art. 177, § 4º, da Constituição, e da própria contribuição social do

salário-educação, hipótese em que deverá ser reajustado, por lei complementar, com vistas a observar o percentual verificado no último exercício de vigência da contribuição social do salário educação.

Art. 7º O percentual da destinação de recursos ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, a que se refere o art. 159, II, “c”, da Constituição, será aumentado gradativamente até atingir o percentual estabelecido pela presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- I - quatro inteiros e dois décimos por cento, no segundo ano;
- II - quatro inteiros e três décimos por cento, no terceiro ano;
- III - quatro inteiros e quatro décimos por cento, no quarto ano;
- IV - quatro inteiros e cinco décimos por cento, no quinto ano;
- V - quatro inteiros e seis décimos por cento, no sexto ano;
- VI - quatro inteiros e sete décimos por cento, no sétimo ano;
- VII - quatro inteiros e oito décimos por cento, no oitavo ano.

§ 1º Até que seja editada a lei complementar que regulamenta o disposto no art. 161, IV, da Constituição, os recursos a que se refere o caput serão aplicados nas seguintes condições:

I - setenta e dois inteiros e nove décimos por cento em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, nos termos da Lei no 7.827, de 27 de setembro de 1989;

II - dezesseis inteiros e dois décimos por cento por meio do Fundo de Desenvolvimento do Nordeste, nos termos da Medida Provisória no 2.156-5, de 24 de agosto de 2001;

III - dez inteiros e nove décimos por cento por meio do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia, nos termos da Medida Provisória no 2.157-5, de 24 de agosto de 2001.

§ 2º O percentual mínimo de que trata o art. 161, IV, “a”, da Constituição será reduzido gradativamente até atingir o valor estabelecido na presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

- I - oitenta por cento, no segundo ano;
- II - setenta e seis por cento, no terceiro ano;
- III - setenta e dois por cento, no quarto ano;
- IV - sessenta e oito por cento, no quinto ano;
- V - sessenta e quatro por cento, no sexto ano;

VI - sessenta e dois por cento, no sétimo ano;

VII - sessenta por cento, no oitavo ano.

§ 3º A destinação mínima às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste dos recursos de que trata o art. 159, II, “c”, da Constituição será reduzida gradativamente até atingir o valor estabelecido na presente Emenda, nos seguintes termos, em cada um dos anos subsequentes ao da promulgação desta Emenda:

I - noventa e nove por cento, no segundo ano;

II - noventa e oito por cento, no terceiro ano;

III - noventa e sete por cento, no quarto ano;

IV - noventa e seis por cento, no quinto ano;

V - noventa e cinco por cento, no sexto ano.

§ 4º A referência à Região Nordeste nos dispositivos que tratam do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional inclui as áreas abrangidas pela regulamentação do art. 159, I, “c”, da Constituição, na redação anterior à presente Emenda.

Art. 8º A contribuição para o salário-educação, de que trata o art. 212, § 5º, da Constituição será extinta em 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

Art. 9º Lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária relativa aos impostos de que tratam os arts. 153, III e VIII, e 155-A, da Constituição relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações introduzidas por esta Emenda.

Art. 10. As unidades da Federação que vierem a instituir benefícios ou incentivos fiscais em desacordo com o previsto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição não terão direito, enquanto vigorar o benefício ou incentivo, à transferência de recursos:

I - do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

II - do Fundo de Equalização de Receitas; e

III - do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional para os fundos de desenvolvimento dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do art. 161, IV, “c”, da Constituição.

Art. 11. Lei definirá reduções gradativas da alíquota da contribuição social de que trata o art. 195, I, da Constituição, a serem efetuadas do segundo ao sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.

Parágrafo único. O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei de que trata este artigo no prazo de noventa dias da promulgação desta Emenda.

Art. 12. As alterações introduzidas por esta Emenda produzirão efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, em relação às alterações dos arts. 146, 153, 157, 159, 167, 195, 198, 212 e 239 da Constituição e arts. 60 e 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda, em relação à introdução do art. 155-A da Constituição.

§ 1º As remissões no texto da Constituição ao seu art. 159 que foram alteradas por esta Emenda mantêm seus efeitos até o prazo de que trata o inciso I do caput deste artigo.

§ 2º As remissões no texto da Constituição ao seu art. 155, II, que foram alteradas por esta Emenda mantêm seus efeitos enquanto perdurar a exigência do imposto de que trata o referido dispositivo.

Art. 13. Ficam revogados os seguintes dispositivos constitucionais:

I - a partir de 1º de janeiro do segundo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

- a) o § 3º do art. 155;
- b) os incisos I e II do art. 157;
- c) o § 4º do art. 177;
- d) as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I e o inciso IV do art. 195;
- e) o § 4º do art. 239;
- f) o art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - a partir de 1º de janeiro do oitavo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda:

- a) o inciso II e os §§ 2º, 4º e 5º do art. 155;
- b) o § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 14. Esta Emenda entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília,

ANEXO G - Exposição de motivos à proposta de emenda constitucional (PEC 233/08)

E.M. no 00016/MF

Em 26 de fevereiro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a inclusa Proposta de Emenda Constitucional (PEC) que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destinados à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos por meio do recurso à “guerra fiscal”, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos.

Para alcançar esses objetivos, a presente Proposta de Emenda à Constituição introduz uma série de mudanças na estrutura de tributos da União e dos Estados, as quais são descritas a seguir.

No caso da União, propõe-se uma grande simplificação, por meio da consolidação de tributos com incidências semelhantes. Neste sentido, propõe-se a unificação de um conjunto de tributos indiretos incidentes no processo de produção e comercialização de bens e serviços, a saber: a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), a contribuição para o PIS e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDECombustível).

Tal unificação seria realizada através da criação de um imposto sobre operações com Bens e prestações de serviços – que, nas discussões sobre a reforma tributária vem sendo denominado de imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F) –, consubstanciada na inclusão do inciso VIII e dos parágrafos 6º e 7º no art. 153 da Constituição, bem como pela revogação dos dispositivos constitucionais que instituem a Cofins (art. 195, I, “b” e IV, e § 12 deste artigo), a CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4º) e a contribuição para o PIS (modificações no art. 239).

Além da simplificação resultante da redução do número de tributos, esta unificação tem como objetivo reduzir a incidência cumulativa ainda existente no sistema de tributos indiretos do País. Esta redução da cumulatividade resultaria da eliminação de um tributo que impõe às cadeias produtivas um ônus com características semelhante ao da incidência cumulativa, a CIDE-Combustíveis, e da correção de distorções existentes na estrutura da Cofins e da contribuição para o PIS, as quais, pelo regime atual, têm parte da incidência pelo regime não-cumulativo e parte pelo regime cumulativo.

Vale destacar que, na regulamentação do IVA-F, será possível desonerar completamente os investimentos, através da concessão de crédito integral e imediato para a aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Também será possível assegurar a apropriação de créditos fiscais, atualmente obstados, relativo a bens e serviços que não são diretamente incorporados ao produto final – usualmente chamados de “bens de uso e consumo” –, eliminando assim mais uma importante fonte de cumulatividade remanescente nos tributos indiretos federais.

Como a maior parte da receita do IVA-F provém das extintas contribuições para o PIS e Cofins, que estão sujeitas ao regime de noventena e não à anterioridade, propõe-se que o mesmo grau de restrição atualmente vigente para estas contribuições seja aplicado ao IVA-F, nos termos do art. 62, § 2º e art. 150, § 1º da Constituição.

Outra importante simplificação que está sendo proposta é a incorporação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), dois tributos que têm a mesma base: o lucro das empresas. Para tanto propõe-se a revogação da alínea “c” do inciso I do art. 195, da Constituição, sendo que os ajustes decorrentes da incorporação poderão ser feitos por meio da legislação infra-constitucional que rege o imposto de renda. Faz-se necessário, no entanto, um ajuste nas normas constitucionais relativas ao imposto de renda, de modo a permitir que possam ser cobrados adicionais do IRPJ diferenciados por setor econômico, a exemplo do que hoje já é permitido para a CSLL. Tal ajuste é feito através da inclusão o inciso III no § 2º do art. 153 da Constituição.

Por fim, propõe-se uma importante medida de desoneração da folha de pagamentos dos trabalhadores, mediante a substituição da contribuição social do salário-educação por uma destinação da arrecadação federal. Tal mudança seria feita por meio de alterações nos parágrafos 5º e 6º do art. 212 e no art. 159 da Constituição. O momento de implementação das mudanças nos tributos federais é oportuno para fazer essa substituição, pois permite que, ao se definir a alíquota do IVA-F, seja considerada a necessidade de suprir a receita da contribuição que está sendo suprimida.

Na mesma linha da desoneração da folha de pagamento, no art. 11 da PEC, prevê-se que a lei estabelecerá reduções gradativas da contribuição patronal sobre a folha, nos anos subseqüentes ao da reforma, devendo o Poder Executivo encaminhar o respectivo projeto de lei no prazo de até 90 dias da promulgação da Emenda.

Atendendo à preocupação com o controle da carga tributária, está previsto, no art. 9º da PEC, que lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do IVA-F e do IR, relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações propostas.

Ao se simplificar o sistema tributário federal, extinguindo-se várias contribuições, cuja arrecadação passará a ser provida por um novo imposto – o IVA-F -, torna-se necessário definir destinações de receita que restabeleçam o financiamento adequado das atividades às quais estavam vinculados os tributos que foram extintos. A presente proposta prevê a destinação de determinadas porcentagens de uma base ampla de tributos – o imposto de renda (IR), o IVA-F e o imposto sobre produtos industrializados (IPI) – para o financiamento dessas atividades. Tais destinações estão consolidadas no inciso I do art. 159 da Constituição, sendo que todas as porcentagens foram calculadas com base na receita realizada em 2006. As porcentagens das destinações correspondentes às finalidades das extintas contribuição social do salário educação e CIDE-Combustíveis serão fixadas em lei complementar, estabelecendo-se uma regra transitória no art. 6º da PEC, bem como a garantia de que a destinação correspondente à contribuição social do salário educação não resultará em valor inferior à receita desta contribuição no último ano de sua vigência.

Com a introdução dessas novas vinculações à arrecadação dos impostos federais, tornase também necessário efetuar ajustes no sistema de partilhas das receitas federais com os demais entes da federação. Nesse sentido, foram mantidos inalterados os percentuais previstos para destinação aos diversos fundos de partilha federativa, deduzindo-se da base de cálculo o valor das novas vinculações instituídas. Ou seja, os novos impostos federais passam a arrecadar mais para suprir as fontes das extintas contribuições e, em consequência, as receitas dos impostos destinadas a suprir as finalidades das extintas contribuições são excluídas da base de cálculo das partilhas, mantendo-se a neutralidade no resultado final. Essas partilhas estão consolidadas no art. 159, II, §§ 3º e 4º, da Constituição.

Em função dessa reestruturação, são procedidas também alterações técnicas na vinculação para manutenção e desenvolvimento do ensino, do art. 212 da Constituição, de forma a manter a situação dos recursos destinados para essa finalidade inalterados. Também são propostas, no art. 2º da PEC, alterações no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais

Transitórias, de modo que a desvinculação de receitas da União (DRU) mantenha, da mesma forma, inalterados os seus efeitos durante o prazo de sua vigência.

As alterações relacionadas à esfera federal estão previstas para entrar em vigor no segundo ano subsequente ao da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição ora apresentada, nos termos disciplinados pelos seus arts. 12, I e 13, I.

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”.

Para solucionar essa situação, a proposta prevê a inclusão do art. 155-A na Constituição, estabelecendo um novo ICMS em substituição ao atual, que é regido pelo art. 155, II, da Constituição, o qual resta revogado.

A principal alteração no modelo é que o novo ICMS contempla uma competência conjunta para o imposto, sendo mitigada a competência individual de cada Estado para normatização do tributo. Assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas.

Dada a peculiaridade dessa lei complementar, que vai além da norma geral, fazendo as vezes de lei instituidora do imposto para cada Estado e o Distrito Federal, são propostas, no § 3º do art. 61 da Constituição, regras especiais para a iniciativa dessa norma, que ficará a cargo do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, dos Governadores ou das Assembléias Legislativas, sendo que nessas hipóteses deverão estar representadas todas as Regiões do País. Tal configuração tem o objetivo de prover maior estabilidade à legislação do imposto, que, com isso, estará sujeita a um menor volume de propostas de alteração.

O § 5º do art. 155-A determina que a regulamentação do imposto também será unificada, devendo ser editada, nos termos do § 7º do mesmo artigo, por um órgão colegiado dos Estados e do Distrito Federal. Esse órgão está delineado nos moldes do atual Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz); assim, passaremos a denominá-lo, para efeito de simplificação de sua remissão, de novo Confaz.

Mais uma vez, em função da peculiaridade do modelo proposto, com suas regras

nacionais sendo aplicáveis diretamente pelos Estados e julgadas nas respectivas justiças estaduais, prevê-se alteração no art. 105 da Constituição, conferindo-se ao Superior Tribunal de Justiça a competência para o tratamento das divergências entre os Tribunais estaduais na aplicação da lei complementar e da regulamentação do novo ICMS.

O § 1º do art. 155-A, em seu inciso I, define que o imposto será não-cumulativo, cabendo a lei complementar delinear os termos da aplicação dessa não-cumulatividade, sendo que o inciso II já estabelece que não implicarão crédito do imposto as operações e prestações que não forem objeto de gravame do tributo.

Na esteira do ICMS atual, o inciso III do § 1º estabelece para o novo ICMS a incidência sobre as importações. É prevista também a incidência do novo ICMS sobre os serviços não sujeitos ao ISS que sejam prestados conjuntamente com operações e prestações sujeitas ao ICMS, evitando-se fugas de tributação das imposições estaduais e municipais.

Também em consonância com as regras estabelecidas para o atual ICMS, no inciso IV do § 1º, são previstas as seguintes imunidades: para as exportações, com a garantia de manutenção e o aproveitamento do crédito fiscal do imposto; para o ouro, quando negociado como ativo financeiro; e para as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

O § 2º do art. 155-A disciplina o sistema de definição das alíquotas do imposto. No geral, as alíquotas do novo ICMS serão limitadas àquelas definidas pelo Senado Federal, que deverá estabelecer as alíquotas em que serão enquadráveis os bens e serviços, definindo, dentre elas, aquela que será a alíquota padrão do imposto, aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outra alíquota especial. Caberá ao novo Confaz propor ao Senado Federal o enquadramento de bens e serviços nas alíquotas diferentes da padrão. O Senado aprovará ou rejeitará as proposições, aplicando-se a alíquota padrão para as propostas rejeitadas.

A proposta prevê que a lei complementar definirá mercadorias e serviços que poderão ter sua alíquota aumentada ou reduzida por lei estadual, bem como os limites e condições para essas alterações. Essa previsão resguarda um espaço de autonomia para os Estados terem gerência sobre o tamanho de suas receitas, preservando um poder de recomposição de arrecadação que será importante na transição do modelo, evitando a necessidade de se estabelecer as alíquotas pelo topo.

No mesmo sentido, o art. 4º prevê a não aplicação dos princípios da anterioridade e da noventena ao novo ICMS, excepcionalmente nos dois primeiros anos de sua implementação. Tal medida se justifica em função da magnitude das mudanças a serem levadas a efeito, permitindo, de forma excepcional, uma capacidade de reação mais célere dos Entes na

hipótese de um declínio abrupto e inesperado de suas receitas. Assegurando-se um período mínimo de não-surpresa aos contribuintes, está previsto um prazo de 30 dias para eventuais alterações de legislação que impliquem majoração do imposto nesse período.

Ainda na linha de estabelecer segurança para os Estados na transição do modelo, é criado um Fundo de Equalização de Receitas (FER), a ser regulamentado por lei complementar, e financiado por uma vinculação de recursos (art. 159, II, “d” da Constituição) que substitui a parcela de 10% do IPI atualmente transferida aos estados proporcionalmente à exportação de produtos industrializados, além de outros recursos definidos na lei complementar. No art. 5º da PEC, estabelece-se que recursos do FER deverão ser utilizados de forma decrescente para a compensação dos Estados pela desoneração das exportações e de forma crescente para a equalização dos efeitos da Reforma Tributária.

O objetivo dessa proposta é permitir que os Estados que ganham com a mudança possam contribuir parcialmente para a compensação dos eventuais perdedores, havendo a garantia de que, em nenhuma hipótese, serão reduzidas as transferências do FER para Estados que tenham perda de receita do ICMS em decorrência da Reforma. Os Estados que vierem a dar continuidade a políticas de renúncia de receitas no âmbito da guerra fiscal não terão direito aos recursos do FER, nos termos do art. 10 da PEC, sujeitando-se também à interrupção do recebimento de transferência dos recursos do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Atentando para a questão do controle da carga tributária, está previsto, no art. 9º da PEC, tal como para a transição dos tributos federais, que lei complementar poderá estabelecer limites e mecanismos de ajuste da carga tributária do ICMS, relativamente aos exercícios em que forem implementadas as alterações propostas.

O § 3º do art. 155-A estabelece que nas operações e prestações interestaduais, o imposto pertencerá preponderantemente ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, ficando o equivalente à incidência de 2% do imposto para o Estado de origem. Caberá a lei complementar definir a forma como será tecnicamente manejado o modelo para que esse princípio seja atendido. Entretanto, em vista de que exige condições bastante especiais para sua execução, são propostos comandos que permitem à lei complementar estabelecer a exigência do imposto pelo Estado de origem das mercadorias e serviços, por meio de um modelo de câmara de compensação entre as unidades federadas.

Na mesma linha de prover o sistema normativo de medidas que permitam a boa aplicação de possíveis modelos a serem definidos em lei complementar para aplicação do princípio do destino no novo ICMS, é proposta a regra a ser inserida no art. 34 da

Constituição, prevendo hipótese de intervenção federal na unidade federada que retiver parcela do novo ICMS devido a outra unidade da Federação. A inserção de dispositivo no art. 36 da Constituição prevê que a proposição de tal intervenção ficará a cargo do Poder Executivo de qualquer Estado ou do Distrito Federal.

O § 4º do art. 155-A determina que as isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao imposto serão definidos pelo novo Confaz e deverão ser uniformes em todo território nacional, salvo no caso de hipóteses relacionadas aos regimes especiais de micro e pequenas empresas e a regimes aduaneiros especiais, as quais poderão ser definidas em lei complementar. A alteração no § 6] do art. 150 da Constituição estabelece a exceção da edição de tais benefícios fiscais pelo novo Confaz, tornando desnecessária a edição de norma autônoma do Estado para tratar dessa matéria.

O § 6º do art. 155-A define que caberá a lei complementar estabelecer grande parte do arcabouço normativo do novo ICMS, dispondo sobre fatos geradores e contribuintes; base de cálculo, de modo que o próprio imposto a integre; local das operações e prestações; regime de compensação do imposto; garantia do aproveitamento do crédito do imposto; substituição tributária; regimes especiais ou simplificados de tributação; processo administrativo fiscal; competências e o funcionamento do novo Confaz; sanções aplicáveis aos Estados e ao Distrito Federal e seus agentes, por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto e o respectivo processo de apuração dessas infrações.

O § 7º do art. 155-A define que compete ao novo Confaz, além de editar a regulamentação do novo ICMS, autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória, a serem definidas em leis estaduais ou distrital; estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais; fixar as formas e os prazos de recolhimento do imposto; estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização extraterritorial; e exercer outras atribuições definidas em lei complementar.

No § 8º do art. 155-A são definidas as sanções que serão aplicáveis aos Estados, ao Distrito Federal e aos agentes públicos desses entes em função do descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do novo ICMS.

Nos termos do art. 12, II, da PEC, o novo ICMS somente vigorará a partir de 1º de janeiro do 8º (oitavo) ano subsequente ao da promulgação da Emenda. O art. 3º, I da PEC estabelece que nesse período de transição o atual ICMS terá suas alíquotas interestaduais gradativamente reduzidas, aproximando-se da aplicação da preponderância do princípio do destino que norteará o novo ICMS. Nesse período, poderão ser aplicadas ao atual ICMS, pela via da lei complementar, as regras para a cobrança na origem que serão definitivas no novo

ICMS, de forma a evitar problemas de ordem econômica e de evasão fiscal que a aplicação pura e simples das alíquotas pode ensejar.

O art. 3], III da PEC também estabelece uma gradativa redução do prazo de apropriação dos créditos de ICMS de mercadoria destinadas ao ativo permanente, equacionando o modelo preconizado originalmente na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e alterações, cuja implementação vem sendo adiada sistematicamente.

A proposta prevê, para enfrentamento das desigualdades regionais, a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), de que trata o art. 161, IV da Constituição, que permitirá a coordenação da aplicação dos recursos da Política de Desenvolvimento Regional, introduzindo um importante aprimoramento nas políticas atualmente praticadas. Haverá ampliação do montante de recursos destinados à Política de Desenvolvimento Regional, com a destinação ao FNDR, nos termos do art. 159, II, “c” da Constituição, de montante equivalente a 4,8% da receita de IR e IPI, considerando o modelo de partilha hoje vigente.

Também está prevista uma ampliação do escopo da Política de Desenvolvimento Regional, por meio da possibilidade de aplicação de até 5% dos recursos nas regiões menos desenvolvidas das regiões Sul e Sudeste, garantindo-se assim a ampliação do montante de recursos da PDR para todas as regiões.

A proposta garante também que pelo menos 60% dos recursos do FNDR serão aplicados em financiamentos ao setor produtivo, através dos instrumentos atualmente existentes, visando a evitar a descontinuidade do modelo já implementado.

Por outro lado, a proposta prevê a criação de novos instrumentos para a alocação dos recursos do FNDR, permitindo que haja aplicação de recursos em investimentos estruturantes, que deverão observar diretrizes estabelecidas pelas superintendências regionais e pelo Ministério da Integração Nacional (art. 161, IV, “b” e § 3]). Complementando o desenho da nova política, a proposta contempla que os recursos do FNDR poderão ser transferidos diretamente para fundos de desenvolvimento estaduais, para alocação em investimentos estruturantes ou apoio ao setor produtivo, permitindo que se busquem sempre as formas mais eficientes para atingir os objetivos de desenvolvimento econômico e social (art. 161, IV, “c” e § 4º).

A nova Política de Desenvolvimento Regional substituirá com grandes vantagens a utilização da guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento. Para evitar mudanças bruscas no modelo atual, propõe-se que sua introdução seja feita de forma gradual, nos termos do art. 7º da PEC.

Também em linha com o objetivo de melhorar o modelo federativo brasileiro, propõe-se, mediante alteração do parágrafo único do art. 158, que o critério de partilha municipal da parcela de ICMS atualmente transferida com base no valor adicionado passe a ser definido por lei complementar. Trata-se de mudança importante introduzida na proposta a partir de demanda de entidades municipalistas de caráter nacional, que encontra fundamento nos grandes desequilíbrios na distribuição dos recursos entre os Municípios, beneficiando desproporcionalmente aqueles onde estão localizadas grandes unidades industriais, em detrimento dos demais.

As demais alterações dizem respeito principalmente a ajustes nas remissões ao texto constitucional decorrentes das mudanças que estão sendo introduzidas pela presente proposta.

Por todos os motivos aduzidos, encaminho proposta de Reforma Tributária que objetiva estimular a atividade econômica e a competitividade do País, por meio da racionalização e simplificação dos tributos, e promover a justiça social e o fortalecimento das relações federativas.

Respeitosamente,

Assinado por: Guido Mantega