

Os Tributos Brasileiros

O Código Tributário Nacional

Inicia-se este estudo do Código Tributário Nacional tomando por base as notas do professor Adilson Pires (2003). Tributo é toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O conjunto de tributos e normas para aplicação são descritos no Código Tributário Nacional (CTN).

Como já esclarecido, o CTN deve ser entendido como o conjunto de tributos, de instituições dotadas de poder conferido pelo Direito Tributário, de regras tributárias e, mesmo, de práticas aceitas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, desde que, no seu relacionamento, possam produzir efeitos na vida econômica das pessoas com conseqüências de ordem tributária.

Inicialmente, o Sistema Tributário Nacional (STN) foi baseado no denominado CTN pelo art. 7º, do Ato Complementar nº 36/67. Posteriormente, adquiriu o status de lei complementar quando da Constituição de 1967. Naquela ocasião passou a ser o instrumento legal com o fim de estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e regular as limitações ao poder de tributar. O texto foi basicamente utilizado para formular o art. 146 da Constituição de 1981.

¹ O Texto original publicado no DOU em 5/10/1988 encontra-se em anexo.

O CTN, portanto, define as normas de Direito Tributário, as regras de tributação e aplicabilidade dos tributos de ordem Federal, Estadual e Municipal, assim como suas regras de aplicação.

Mas qualquer sistema tributário é mutável ao longo do tempo. Isso se faz necessário para adequar o sistema de arrecadação do governo às transformações econômicas sociais e inserir o país no contexto de desenvolvimento contínuo. Assim, o CTN vem sofrendo alterações contínuas desde 1967 quando da sua primeira promulgação. Hoje, a carga tributária brasileira possui uma complexidade latente e dificulta a análise e compreensão de sua estrutura. Como exemplo, pode-se destacar a CPMF. Inicialmente, em Janeiro de 1994, este imposto foi criado sob a denominação de Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, ou IPMF, e gerou aos cofres do governo uma arrecadação de R\$ 4,98 bilhões, segundo dados da Receita Federal de 2003. Em 1997, o imposto teve uma participação de 6,45% dentre todas as receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal. A CPMF foi extinta em janeiro de 1999, mas re-introduzida em junho do mesmo período, quando se criou uma nova tributação, agora sob a denominação de IOF ou Imposto sobre Operações Financeiras. A IOF incide sobre aplicações em fundos de investimentos, cuja alíquota é de 0,38% e se constitui até hoje, como um imposto permanente, e vinculado à saúde e à previdência social.

A defasagem do CTN atual em relação às necessidades impostas pelo desenvolvimento econômico brasileiro é visível. Situação comprovada pela existência de fatos como, a guerra fiscal entre os estados, a insatisfação de empresários e a deficiência na arrecadação de estados, municípios e governo federal. Esta defasagem é visível, também, pela necessidade urgente dos governos, seja de adicionar tributos novos, seja de alterar as alíquotas dos impostos e taxas hoje existentes, levando até, o governo federal a recordes de arrecadação a cada ano. Sem essa arrecadação extra o estado fica inadimplente em suas contas externas e sem recursos para gerir o pagamento de contas internas. O aumento dos impostos, por sua vez, acarreta maior renúncia fiscal, como descrito por Vivian Oswald (2003). Essa renúncia exige uma arrecadação adicional e o problema se torna redundante. A maneira mais eficaz é a reformulação do Código Tributário e a não concessão de novos incentivos fiscais. O atual relator da

Reforma Tributária, deputado Virgílio Guimarães (PT-MG), acrescentou estes itens no texto original da proposta de reforma, a ser votado pelo Congresso Nacional.

Portanto, fica caracterizada a importância dos tributos para as contas públicas. Contudo, falta uma análise do possível impacto que estes podem exercer sobre os custos das empresas, vista a necessidade latente de modernização do sistema tributário.

Deve-se ressaltar ainda que existem tributos que não estão descritos no CTN. Segundo Nazario (2002), são estaduais e municipais e seguem padrões estabelecidos no próprio Código.

2.1

Espécies de Tributos

São três as espécies de tributos no Brasil:

- impostos
- taxas
- contribuições de melhoria

2.1.1

Impostos

Os impostos são tributos cuja obrigação tem por fator gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Foram criados em função da capacidade contributiva do indivíduo, não implicando contra prestação direta, por parte do Estado. O imposto é a mais típica das espécies de tributo, uma vez que a sua instituição não reflete uma atuação do estado em relação ao contribuinte. Os impostos são de competência Federal, Estadual (Estados e Distrito Federal) e Municipal.

Os impostos estaduais incidem sobre:

- 1) propriedade de veículos automotores;
- 2) transmissão de bens *causa mortis*;
- 3) doações;
- 4) operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS);
- 5) prestações de serviços de transporte interestadual;
- 6) prestações de serviços de transporte intermunicipal, e
- 7) prestações de serviços de comunicação.

Portanto, são sete os impostos de caráter Estadual.

Os impostos municipais incidem sobre:

- 1) propriedade predial;
- 2) propriedade territorial urbana;
- 3) serviços de qualquer natureza (ISS), e
- 4) transmissão *inter vivos* de bens imóveis.

Portanto, são 4 os impostos de caráter Municipal.

Os impostos são divididos entre diretos e indiretos. São exemplos de impostos diretos: o Imposto de Renda das pessoas físicas e o IPTU. São impostos indiretos: o II, o IPI, o ICMS e o IR das pessoas jurídicas. Pode-se ainda definir o contribuinte entre contribuinte de direito ou de fato. Entende-se por contribuinte de direito aquele a quem a lei atribui o encargo de calcular e recolher o tributo. São contribuintes de direito, por exemplo, estabelecimentos industriais ou comerciais. São contribuintes de fato, aqueles sobre os quais recaem ônus financeiro efetivo do tributo, como os consumidores finais, nos casos de aquisições de bens.

A seguir, os tributos mais relevantes para as áreas de distribuição em logística. Serão descritos com maior detalhamento os tributos do ICMS e o ISS, por que são aqueles que mais servem às políticas de arrecadação regional, isto é, os que mais se relacionam ao objeto da pesquisa, já que servem de instrumento de estímulo a investimentos locais. Os tributos federais são únicos para as regiões do país, salvo as especiais, como a Zona Franca de Manaus e, portanto, não apresentam margem para a criação de distorções políticas diferenciadas.

2.1.1.1

Impostos Federais

2.1.1.1.1

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI, de competência federal, incide sobre produtos industrializados nacionais ou estrangeiros. Considera-se industrializado o produto que resulta de qualquer operação que lhe modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou, ainda, que o aperfeiçoe para consumo.

O IPI é seletivo em função da essencialidade dos produtos e não-cumulativo, isto é, o montante do imposto devido resulta da diferença entre o débito e crédito, ou seja, a diferença entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativo aos produtos nele entrados.

Considera-se como fato gerador do IPI: o envio de remessas pelo importador a terceiros, a industrialização fora do estabelecimento industrial, as vendas realizadas por intermédio de armazéns gerais ou de outros depositários situados na mesma unidade da federação, a venda de produto exposto em feira de amostra ou promoções semelhantes, bem como a saída de mercadorias em que não foram atendidas as condições para a suspensão do imposto. Na importação, o fator gerador é o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira. Sendo o produto nacional, o fato gerador ocorre no momento da sua saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

O imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota do produto, constante da tabela de incidência do IPI (TIPI) sobre o valor tributável. Constitui valor tributável, no caso de produto de procedência estrangeira, o valor que serve ou serviria de base para cálculo do imposto de importação, acrescido deste e dos encargos cambiais devidos. No caso de produto nacional, a base de cálculo é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria. Por exemplo: um equipamento X com custo de R\$ 10,00, tem a taxa de alíquota de IPI dada pela tabela de 10%. O IPI, neste caso, é a base de cálculo de X, cujo preço agora é de R\$ 11,00. Outros impostos, como o ICMS, deverão ser calculados sobre este valor de R\$ 11,00. A alíquota de ICMS deverá ser também calculada sobre os valores de IPI como, por exemplo:

$$\text{ICMS} = \text{preço sem imposto} / \{1 - (\text{alíquota do ICMS}) * (1 + \text{alíquota do IPI})\} - \text{preço sem impostos.}$$

São contribuintes do IPI: o importador, o industrial e o estabelecimento equiparado a industrial, bem como os comerciantes nos casos indicados por lei e os que consumirem ou utilizarem o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em finalidade diferentes.

São responsáveis pelo imposto: o transportador, possuidor ou detentor, empresa comercial exportadora, proprietário, possuidor, transportador ou detentor de cigarros nacionais destinados à exportação que forem encontrados no país, como, também, os estabelecimentos que possuírem produto nacional sujeito ao selo de controle, quando não o contenham. Como exemplos de contribuintes do IPI temos, a distribuidora da Coca-Cola e a IBM do Brasil quando comercializa computadores.

2.1.1.1.2

Impostos sobre o Comércio Exterior

2.1.1.1.2.1

Imposto de Importação

Imposto de importação é o tributo de competência federal incidente sobre a mercadoria que ingressa no território nacional. As importações podem ser realizadas em caráter definitivo ou temporário, o que caracteriza, respectivamente, os regimes aduaneiros gerais e especiais.

Regimes aduaneiros gerais, ou comuns, são aqueles em que a mercadoria que chega ao país (ou dele sai) é submetida a todos os procedimentos normais de uma importação para consumo - ou de uma exportação comum - não se entendendo a palavra consumo em seu sentido econômico, mas sim, no sentido de que a mercadoria integrou-se ao patrimônio nacional, seja com fins de consumo propriamente dito, seja para integrar o processo produtivo.

Os regimes aduaneiros especiais, também chamados de econômicos ou suspensivos, são aqueles em que o imposto incidente sobre a mercadoria, importada ou a ser exportada, tem sua exigibilidade suspensa por determinado período de tempo e sob condições estabelecidas na legislação. São eles muito importantes para a economia do país. Os tributos suspensos são garantidos por termo de responsabilidade, com apresentação de fiança, caução ou depósito, conforme o caso.

2.1.1.1.2.2

Imposto de Exportação

O regime aduaneiro comum de exportação é aquele que tem em vista permitir a saída do país de mercadoria nacional ou nacionalizada com destino ao exterior. Para esse fim, considera-se como nacionalizada a mercadoria que tenha sido importada a título definitivo, incorporando-se, assim, à economia nacional. O imposto de exportação exerce, quando incidente, função extrafiscal, razão pela se constitui exceção aos princípios da legalidade e da anterioridade da lei.

2.1.1.2

Impostos Estaduais

2.1.1.2.1

ICMS

O ICMS - Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Trata-se do tributo de maior interesse neste trabalho. Não somente por sua particularidade em incidir sobre operações relativas a circulação de mercadoria, que vincula o interesse em logística, mas por ser este um imposto estadual com caráter de definição de alíquotas determinadas pelos próprios estados.

De competência estadual, incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, item cujo exercício está sujeito à incidência, mesmo que as ligações telefônicas sejam efetuadas dentro dos limites de um mesmo município.

O ICMS é não-cumulativo, devendo-se abater em cada operação o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Com a extinção dos impostos únicos, o ICMS passou a incidir, também, sobre as operações relativas a minerais, combustíveis e energia elétrica.

O ICMS é, também, seletivo. Suas alíquotas, diferenciadas para cada operação, são aplicadas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, ou seja, conforme o grau de necessidade ou de utilidade de umas e de outros. Por exemplo: o estado de Minas Gerais definiu alíquota de 12% para o ICMS. Entretanto, o queijo de Minas possui, no estado, uma alíquota de 7%.

O fato gerador do imposto ocorre na saída de mercadoria, a qualquer título, do estabelecimento do mesmo titular, bem como na saída do estabelecimento industrial, em favor do cliente, ou para outro de destino definido e por ordem

deste. É fator gerador, a mercadoria submetida a processo de industrialização que não implique prestação de serviço compreendido na competência tributária municipal, ainda que a industrialização não envolva aplicação ou fornecimento de qualquer insumo. Da mesma forma, ocorre incidência do imposto na entrada do estabelecimento do contribuinte de mercadoria proveniente de outra unidade de federação, destinada a consumo ou a ativo fixo, e no caso de aquisição em licitação promovida pelo Poder Público. Incluem-se as mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos, bem como, no recebimento pelo importador de mercadoria proveniente do exterior que se concretiza com o despacho aduaneiro.

O contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria ou que a importa, o titular do estabelecimento fornecedor de alimentos e bebida, assim como o prestador dos serviços que constituem a base imponible do imposto. A redução da base de cálculo, a fixação de alíquotas internas inferiores à interestadual, a devolução total ou parcial do tributo, os créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, são concedidos, revogados ou dispostos em convênios celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal.

A base de cálculo do ICMS é confusa. O ICMS é um imposto que integra a sua própria base de cálculo e, então, é dito que ele é “um imposto por dentro”. A base de cálculo do imposto é o valor da operação acrescido de todos os encargos cobrados ao adquirente. A base de cálculo é, portanto, o valor total da operação onerosa com mercadorias e com serviços. É, também, o preço presente da mercadoria quando a operação é não onerosa. Em qualquer caso, entretanto, são acrescidos os descontos, as diferenças. No caso de mercadoria importada, toma-se como base de cálculo o valor constante dos documentos de importação: DI (documento de importação), convertido em Reais (R\$), acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e das demais despesas aduaneiras. Ou seja, o ICMS é calculado após a inclusão dos impostos federais de importação e IPI, se for o caso, dos custos de despesas aduaneiras e do frete. Nas saídas de mercadorias para o exterior, quando devido, a base de cálculo do imposto é o valor da operação acrescido de todos os encargos cobrados ao

adquirente. Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço vigente para a operação.

Uma particularidade do cálculo do ICMS se verifica pela característica descrita anteriormente como não-cumulativa. Assim sendo, o ICMS deve recair sobre uma tabela de créditos e débitos para que seja exigida a sua não cumulatividade.

Exemplo:

Uma empresa compra um produto e a faz com uma nota fiscal, onde o ICMS é destacado e, portanto, acrescenta-se esse valor na coluna de créditos do chamado livro de débitos e créditos. Quando uma empresa vende um produto, o valor do ICMS, também descrito na nota, é considerado débito e, portanto, acrescenta-se esse valor ao livro de créditos e débitos, na coluna de débitos, sendo o saldo, a diferença entre ambas. A empresa irá efetuar o pagamento segundo a regra estadual a que está vinculada. As regras de pagamento variam de estado para estado da união.

A alíquota do imposto em operação interna, intra-estadual ou prestação interna é, em regra geral, de 17% a 18%, conforme o Estado, podendo ter outros valores em casos especiais. A alteração das alíquotas internas para operações intra-estaduais são construídas e aprovadas através de lei ordinária, emanada do poder executivo estadual. Cada Estado é livre para reduzir sua alíquota de ICMS ao valor mínimo de 7%. As alíquotas interestaduais foram definidas pelo Senado e os Estados não têm autonomia para alterá-las.

Na operação ou prestação interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto localizado nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e no Espírito Santo, a alíquota é de 9% ou 7% segundo os casos previstos na legislação local. Nas demais regiões, a alíquota é de 12% ou 13%, dependendo do Estado remetente. As alíquotas interestaduais, fixadas pelo Senado, visam balancear a arrecadação entre Estados produtores e consumidores. Assim, há Estados que possuem alíquotas interestaduais de 12%, como o Rio de Janeiro e São Paulo, e outros com alíquotas interestaduais de 7%, como Pernambuco e Mato Grosso do Sul.

Entretanto, a base de cálculo do ICMS pode decorrer de outros impostos. O principal imposto que serve como base para cálculo do ICMS é o IPI. A análise da base de cálculo para o ICMS, tanto do IPI ou como de qualquer outro, é também complexa.

Quando o IPI não se inclui como base - O IPI não se inclui como base de cálculo do ICMS quando o remetente da mercadoria for o contribuinte do IPI ou do ICMS, ou quando o destinatário da mercadoria for contribuinte do IPI ou do ICMS ou quando essas operações são baseadas na finalidade de industrialização e comercialização. A base de cálculo do ICMS (ICMS embutido), neste caso, é aplicada sobre o preço líquido do produto, conforme mencionado anteriormente, levando-se em consideração a alíquota de cada Estado. A Tabela 2.1 traz uma exemplificação onde são descritas as alíquotas referentes a cada porcentagem do ICMS (Nazario, 2002). Esta tabela é aplicável a todos os Estados, seguindo-se a alíquota de cada um.

Alíquotas do ICMS	Coefficientes*
7%	1.07527
12%	1.13636
17%	1.20482
18%	1.21951
25%	1.33333

Tabela 2.1 – Coeficientes para Cálculo Base do ICMS

O coeficiente segue a expressão da fórmula $\frac{1}{(1-\%ICMS)}$

Quando o IPI se inclui como base - O IPI se inclui como base de cálculo para o ICMS quando o remetente for contribuinte do IPI e do ICMS e a operação tiver a finalidade de consumo, seja o destinatário contribuinte ou não do ICMS e do IPI. Neste caso, a base de cálculo do ICMS aplica-se segundo uma tabela de coeficientes, como demonstrado na Tabela 2.2 (Nazario, 2002).

Coeficientes*					
Alíquotas					
IPI	ICMS				
	7%	12%	17%	18%	25%
3%	1.07770	1.14103	1.21227	1.22760	1.34680
4%	1.07852	1.14260	1.21477	1.23031	1.35135
5%	1.07933	1.14416	1.21729	1.23305	1.35593
6%	1.08015	1.14574	1.21981	1.23579	1.36054
7%	1.08096	1.14732	1.22234	1.23854	1.36519
8%	1.08178	1.14890	1.22489	1.24131	1.36986
9%	1.08260	1.15048	1.22745	1.24409	1.37457
10%	1.08342	1.15207	1.23001	1.24688	1.37931
11%	1.08425	1.15367	1.23259	1.24969	1.38408
12%	1.08507	1.15527	1.23518	1.25251	1.38889
15%	1.08755	1.16009	1.24301	1.26103	1.40351
20%	1.09170	1.16822	1.25628	1.27551	1.42857

Tabela 2.2 - Alíquotas de ICMS baseadas no IPI

* O cálculo do coeficiente segue a expressão: $\frac{1}{1 - (\%ICMS * (1 + \%IPI))}$

2.1.1.2.1.1

Benefícios Fiscais Relacionados ao ICMS

Como descrito anteriormente, as regras de tributação nacional, legalizadas pela Constituição Federal de 1988, estabeleceram uma certa autonomia aos Estados na formalização da cobrança de impostos, o que atualmente pode estar gerando uma disputa fiscal que afeta e degrada de forma acentuada a arrecadação, prejudica o desenvolvimento produtivo, retrai a geração de empregos e desestimula o consumo e a produção industrial. Alguns Estados da união partiram

para o desenvolvimento de políticas fiscais que, na verdade, apontam para o aumento da captação de impostos. Como exemplo dessas políticas podemos ressaltar os Convênios.

Os convênios de acordo com Borges e Reis (1995) têm o objetivo de estabelecer regras que concedem benefícios fiscais a um ou mais estados. Os convênios são acordados por todos os Estados e mais o Distrito Federal no âmbito do CONFAZ, que é o Conselho de Política Fazendária. Os convênios possuem características como a obrigatoriedade, vigência ou temporariedade.

Obrigatoriedade: Podem ser Autorizativos, quando permitem a concessão de benefícios fiscais às unidades que aprovarem sua legislação ou Impositivos, quando impostos pela União e os benefícios fiscais são independentes da alteração da legislação estadual.

Vigência: pode ser Permanente, quando não existe período definido para o término do benefício e Temporário, quando o prazo de vigência é determinado.

Um ponto interessante para análise da uma conclusão final e os objetivos deste trabalho é o impacto do ICMS sobre o transporte. O ICMS incide sobre o valor do frete somente em transportes intermunicipais e interestaduais. Para a legislação, atualmente em vigor, o fato gerador que caracteriza a prestação de serviços de transporte está associado ao local de origem da carga. Com isso, a obrigação do imposto está vinculada ao Estado de origem da carga, mesmo nos casos em que o transportador não é contribuinte daquele Estado. Com relação a isto vinculamos dois tipos de frete: CIF e FOB. Segundo definições da Aduaneiras Inconterms (2000), CIF (Cost Insurance and Freight) inclui as despesas com seguro e frete, enquanto o frete FOB (Free on Board) exclui ambos da contabilização de seu preço. Na modalidade CIF, o transportador é responsável pela execução do pagamento do ICMS nos Estados onde não existe substituição tributária. Para os Estados onde existe substituição tributária o próprio embarcador recolhe o tributo. Na modalidade de frete FOB, o comprador é responsável pelo pagamento do tributo aos Estados que possuem substituição tributária. Caso contrário, o transportador recolhe o tributo. A empresa de transporte também pode utilizar o recurso de crédito presumido. As empresas que optarem por não utilizar

qualquer tipo de crédito a que tenham direito gozarão de um desconto de 20% sobre o débito mensal.

2.1.1. 2.1.2

Benefícios Relacionados ao Financiamento do ICMS

Os benefícios relacionados ao financiamento do ICMS podem ser estruturados para importação, instalação de plantas e centros de distribuição.

Atualmente, o mais conhecido financiamento para importação é o FUNDAP, utilizado no Espírito Santo, embora outros Estados como Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Pernambuco, também utilizam financiamentos para os portos de Rio Grande, Itajaí e Suape, respectivamente.

Exemplo do FUNDAP:

Criado em 22 de maio de 1970, o FUNDAP é um financiamento concedido pelo governo do Estado do Espírito Santo aos empresários que importam pelos portos capixabas. O financiamento pode ser pago em até 20 anos, sem nenhuma vinculação com bonificação fiscal. Único incentivo financeiro do gênero no país, o programa conta, hoje, com 212 empresas credenciadas, que empregam cerca de 2,8 mil pessoas. A única exigência do governo estadual para a concessão do financiamento é que 7% do valor contratado seja investido em um empreendimento no território capixaba, até o final do ano seguinte à geração do imposto. Ou seja, num prazo que vai de 12 a 24 meses.

Outros Estados utilizam políticas e órgão semelhantes. O Estado do Rio Grande do Sul utiliza o FUNDOPEN – Fundo Operação Empresa, Incentivo Financeiro à Implantação e/ou Expansão de Projetos Industriais. Os Estados de Santa Catarina e Pernambuco utilizam programas que incentivam a utilização de seus portos, respectivamente, o de Itajaí e o Suape. O Estado do Amazonas dispõe da Zona Franca, que iremos avaliar mais adiante neste trabalho.

Outros exemplos de benefícios relacionados à instalação de indústrias e aos centros de distribuição são encontrados nos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo,

Bahia, Minas Gerais, Paraná e Amazonas. De fato, são os principais Estados da União que oferecem financiamento à tributação para acolher indústrias. Entretanto, essa prática não está restrita somente a eles. Os Estados de Goiás, Ceará, Espírito Santo, Pernambuco e Rio Grande do Sul utilizam práticas semelhantes às suas, diferindo, basicamente, pelo período de financiamento. Em alguns casos, estes benefícios se estendem por até 12 anos.

Os Estados também disponibilizam espaços para criação de centros de distribuição, ao mesmo em tempo que concedem benefícios para a instalação de indústrias. O estado de Pernambuco, por exemplo, criou o PRODEPE, em outubro de 1999 (atualizado em janeiro de 2001 pela Lei nº 11.937), onde são oferecidos incentivos para atrair investimentos industriais e incrementar o comércio estadual.

2.1.1.3

Impostos Municipais

2.1.1.3.1

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O ISS, de competência municipal, incide sobre serviços de qualquer natureza. O imposto é definido em lei complementar, excetuados os serviços de transporte e comunicação, que são de competência estadual. O local da prestação do serviço é o estabelecimento ou o domicílio do prestador ou, no caso de construção civil, o lugar onde se efetua a prestação.

O imposto tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços incluídos na lista estabelecida na Lei Complementar nº 53/87. Os serviços enumerados na referida lista ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que a prestação envolva fornecimento de mercadorias. Tal fornecimento, com prestação de serviços não especificados na lista, fica sujeito ao ICMS. As isenções do ISS são concedidas através de lei ordinária emanada da Câmara dos Vereadores.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, considerando-se como preço, tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza; insere-se na base de cálculo as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços e as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos, com os descontos ou abatimentos concedidos sob condição, contendo os ônus relativos à obtenção de financiamento e às vendas a crédito, ainda que cobrados em separado.

As alíquotas máximas para fins de cálculo do imposto são fixadas por lei complementar, que também exclui da incidência do imposto as exportações de serviços para o exterior.

Contribuinte do ISS é o prestador do serviço, não se compreendendo como tal: aquele que presta serviços em relação de emprego, o trabalhador avulso ou diretores e membros do conselho consultivo ou fiscal de sociedade. São contribuintes do ISS os autônomos, assim como a empresa, entendida como toda e qualquer pessoa jurídica, inclusive a sociedade civil ou de fato que exercer atividade prestadora de serviços. É contribuinte também a pessoa física que admitir, para o exercício da sua atividade profissional, mais do que dois empregados ou um ou mais profissionais da mesma habilitação do empregador. O empreendimento instituído para prestar serviços com interesse econômico, bem como o condomínio que prestar serviços a terceiros.

2.1.1.3.2

IPTU

O IPTU, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Considera-se ocorrido o fato gerador no primeiro dia do exercício a que corresponder o imposto. Para efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana toda área em que existam melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- 1) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- 2) abastecimento de água;
- 3) sistema de esgotos sanitários;
- 4) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- 5) escola de 1º Grau ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Considera-se também urbana a área urbanizável ou de expansão urbana, constante de loteamento aprovado pelo órgão municipal competente, destinado à habitação, à indústria ou ao comércio.

2.1.2

Taxas

As taxas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Elas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966).

Embora não ofereça impacto imediato para a localização em logística, faremos neste trabalho uma apresentação sucinta das taxas, contribuições e do CPMF para que seja complemento o estudo sobre tributos no Brasil.

2.1.3

Contribuições de Melhoria

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas decorrentes da valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado.

Contribuição Especial: A contribuição especial é a espécie tributária que se caracteriza como forma de intervenção do Estado no domínio econômico privado, com vistas a atender uma particular situação de interesse social ou de categorias econômicas ou profissionais.

As contribuições especiais, previstas no artigo 149, da Constituição Federal, destinam-se ao custeio de entidades que reconhecidamente prestam ou desenvolvem atividades de interesse público. Baseia-se no princípio de que somente as pessoas que se beneficiam do exercício dessas funções devam para elas contribuir.

Contribuições de Competência Privativa da União: classificam-se como contribuições especiais da União, as de intervenção no domínio econômico, tais como as destinadas à formação do PIS/PASEP, as de interesse de categorias profissionais, como a contribuição sindical e as contribuições para a OAB, para o CRM etc., além das de interesse de categorias econômicas, dentre as quais destacamos o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM).

Contribuições Sociais: As contribuições sociais, de que trata o artigo 195, da Constituição Federal, destinam-se ao custeio da seguridade social, que tem por finalidade assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social aos cidadãos. Nestas, estão compreendidas as contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, sobre o faturamento, a chamada COFINS, criada pela Lei Complementar n^o 70/91, e a contribuição sobre

o lucro, baseada na lei nº 7.689/88. Contam-se, ainda, como fontes de recursos da seguridade social a contribuição previdenciária devida pelos empregados, bem como a receita oriunda de concursos de prognósticos.

Algumas contribuições serão apresentadas nos tópicos a seguir.

2.1.3.1

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL foi instituída pela Lei 7689, de 15/12/1998, posteriormente alterada pela Lei 9316, de 22.11.96, que convalidou os atos praticados com base na Medida Provisória 1.516, de 26.09.96. Tem por finalidade o financiamento da seguridade social. Seu fator gerador é o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no país, e sua base de cálculo, o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, considerando-se o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano. A Lei 9.249/95, em seu art.19, fixou a alíquota em CSLL em 8%, exceto para instituições financeiras ou equiparadas.

2.1.3.2

Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS)

Destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, a COFINS foi criada pela Lei Complementar 70, de 30.12.91, com base nos termos do inciso I do art.195 da Constituição Federal. Incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, entendendo-se como tal, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Não integra a receita, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal e as vendas canceladas, devolvidas e com descontos, a qualquer título concedidos incondicionalmente.

A base de cálculo para o COFINS está baseada sobre a receita bruta mensal, conforme as receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a prática contábil adotada. A alíquota de operação é padronizada em 3%. O COFINS tem caráter cumulativo em sua base de cálculo.

2.1.3.3

Contribuição para o PIS/PASEP

A contribuição para o Programa de Integração Social - PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 07.09.70, enquanto a contribuição para o PASEP pela Lei Complementar nº 8, de 03.12.70. As pessoas jurídicas com fins lucrativos contribuíam com duas parcelas, a primeira deduzida do imposto de renda devido, e a segunda como ônus das empresas.

A contribuição ao PIS/PASEP deixou de ser uma contribuição social de intervenção no domínio econômico para se tornar a contribuição de seguridade social ou previdenciária, de que trata o art. 195 da Constituição Federal.

A base de seu cálculo está relacionada às pessoas jurídicas de direito privado, e refere-se ao valor da receita bruta mensal do total das receitas auferidas para qualquer prática contábil adotada. A alíquota para o PIS está estabelecida em 0,65%, enquanto que a do PASEP está estabelecida segundo o tipo de atividade: Pessoa Jurídica de direito público/ autarquias a 1%, empresas públicas a 0,65% e folha de pagamento a 1%. A alíquota de operação é padronizada em 3%. O PIS/PASEP tem caráter cumulativo em sua base de cálculo.

2.1.3.4

CPMF

A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) foi inicialmente proposta como imposto provisório Federal pelo primeiro governo Fernando Henrique Cardoso (1994-1998), mais precisamente pelo Ministro da Saúde, Adib Jatene, para atender a área da saúde. O imposto foi estipulado em

1994 e estava vinculado às movimentações financeiras. A CPMF tinha como carga inicial 0,25% sobre o montante das operações. Começou a ser cobrada em caráter de Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF a partir de janeiro de 1994. Em pouco tempo o governo verificou o poder de arrecadação do CPMF que, só no primeiro ano de implementação, gerou R\$ 4,98 bilhões aos cofres públicos, chegando a R\$ 6,90 bilhões em 1997 (Gazeta Mercantil 1997). Em 2001, a CPMF correspondeu a 0,79% do PIB brasileiro com arrecadação bruta, naquele ano, de R\$ 7.948.648,43, correspondendo a 2,6% do total de impostos arrecadados. No ano de 2001, a CPMF foi a 8ª maior contribuição de impostos para os cofres do governo (Receita Federal do Brasil, 2001).

Desde então, a CPMF foi alvo de discórdias políticas, principalmente porque foi inicialmente implementada através de medida provisória. A CPMF foi extinta no dia 23/01/99 e re-introduzida em 17/06/99. Para substituição desse tributo foi criada uma nova tributação, o I.O.F (Imposto sobre Movimentação Financeira) que incidia sobre aplicações financeiras em fundos de investimentos baseados em alíquota definida de 0,38%. Hoje, o imposto se manteve como imposto permanente com alíquota de 0,38% sobre movimentações financeiras. A alíquota de operação é padronizada em 3%. A CPMF tem caráter cumulativo em sua base de cálculo e o seu fato gerador está estipulado no art. 2º da Lei nº 9.311, de 1996.

Como dito anteriormente, a CPMF foi inicialmente criada para atender a área de saúde. Hoje, o imposto se mantém com alíquotas definidas para atendimento a áreas específicas, como descrito na tabela abaixo.

	Percentual	Destinatário
2002 - 2003	0,20%	Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde
	0,10 %	Custeio da previdência social
	0,08%	Fundo de Combate e erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 da ADCT
2004	0,08%	Fundo de Combate e erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 da ADCT

Tabela 2.3 – Distribuição da CPMF – Fonte Receita Federal do Brasil

A distribuição das alíquotas da CPMF foi e seguirá as seguintes alíquotas no futuro:

I - 0,20%, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 23 de janeiro de 1997 a 22 de janeiro de 1999;

II - 0,38%, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 17 de junho de 1999 a 16 de junho de 2000;

III - 0,30%, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 17 de junho de 2000 a 17 de março de 2001;

IV - 0,38%, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 18 de março de 2001 a 31 de dezembro de 2003;

V - 0,08%, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004.

A importância ao demonstrar o impacto destes tributos de caráter cumulativos exige-se, como fundamental, pela representatividade destes, no total de arrecadação de tributos no ano de 2000. A divulgação feita pela Receita Federal (2000) expressa em 5,73% do total de tributos entre PIS, COFINS e CPMF.

Toma-se como base uma empresa produtora de antenas para o mercado de telecomunicações. O material irradiante, mais os fixadores de aço, foram taxados

pelo PIS, CONFIS e CPMF quando vendidos de uma siderúrgica para a fábrica construtora. Esses serão taxados novamente quando da venda da antena já manufaturada para o cliente final. Esses impostos são repassados na totalidade para o cliente final, onerando o custo do produto sem produzir efeitos benéficos sobre o desenvolvimento da indústria. Ainda assim, esses impostos afetam diretamente o ICMS, visto que eles são a base dos cálculos para a emissão da nota fiscal. Deve-se ressaltar que na primeira e na segunda operações, ou seja, na compra da matéria e na venda do produto final, existe uma incidência de 3,65% de PIS/COFINS em cada etapa. Portanto, para o operador logístico a integração vertical é estimulada, eliminando o maior número de elos da cadeia de suprimentos. Nesse caso, evita-se a cumulatividade de 3,65%, pois não existe o “comerciante” como intermediário e, portanto, não existe nota da empresa fabricante para a empresa comercializadora, e daí para o cliente final.

2.1.4

Regimes Aduaneiros Gerais

Regimes aduaneiros gerais, ou comuns, são os de importação e de exportação. Os impostos que incidem exclusivamente sobre as operações de entrada e saída de mercadorias do país são os impostos de importação e de exportação. Outros tributos, entretanto, incidem também sobre as mercadorias importadas ou que se destinam a exportação. Dentre estes, podemos citar, no Brasil, o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços Interestaduais e Intermunicipais de Transportes e de Comunicação (ICMS) e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRM).

O imposto de importação devido pelo ingresso de mercadoria no território nacional é calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo. A alíquota pode ser específica ou *ad-valorem*. É específica quando certo valor incide sobre um fator fixo, como a quantidade, o peso, o volume ou qualquer outro padrão de medida. A alíquota *ad-valorem* é representada por um percentual que incide sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada. A alíquota é

encontrada junto à nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NBM/SH).

O valor da mercadoria é determinado, por sua vez, segundo o Acordo para Implementação do Artigo VII, do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira) e seu protocolo adicional. Quando a alíquota for ad-valorem, a fórmula utilizada para cálculo do Imposto de Importação é a seguinte: $I.I = \% \cdot \text{Valor da Mercadoria}$

2.1.5

Regimes Aduaneiros Especiais

2.1.5.1

Trânsito Aduaneiro

É o regime aduaneiro especial que permite o transporte da mercadoria, sob controle fiscal, de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão dos tributos devidos. Não se confunde com transporte, simples operação, diferente, portanto, de um regime jurídico. O trânsito aduaneiro pode dar-se por via aquática, terrestre ou aérea. O regime de trânsito aduaneiro terá que ser declarado expressamente no manifesto de carga, bem como no conhecimento de carga, como condição para a sua aceitação.

São modalidades de operação de trânsito o transporte de mercadoria procedente do exterior com destino a outro ponto do território aduaneiro e o transporte de mercadoria já despachada para exportação, desde o depósito do exportador até o ponto de saída do país, constituindo-se esta modalidade em importante instrumento de incentivo à exportação. Além desses, vale mencionar o transporte de mercadoria de um recinto aduaneiro a outro e o chamado trânsito de passagem, que permite o transporte de mercadoria procedente do exterior e a ele destinada, quando o território nacional constitui parte do trajeto total, que se iniciou no exterior e que deve terminar fora de suas fronteiras.

2.1.5.2

Admissão Temporária

É o regime especial que permite a importação, com suspensão do pagamento de tributos, de bens que venham a permanecer no país durante prazo fixado e com um fim determinado, retornando ao exterior sem sofrer modificações que lhes confirmem nova individualidade, ou seja, no mesmo estado em que entraram. O depósito em dinheiro, a fiança bancária ou a caução de títulos da dívida pública garantem o valor dos impostos suspensos.

O regime beneficia bens destinados a exposições artísticas, culturais e científicas, ou modelo industrial, veículos de turistas estrangeiros, aparelhos para testes ou controles, bem como material didático ou pedagógico, além de outros. Também são beneficiadas máquinas e equipamentos destinados à prestação de serviços no país, de caráter temporário. Igualmente, pode ser aplicado o regime a veículos que conduzem mercadorias, contêineres e outras unidades de carga.

2.1.5.3

Drawback

O *Drawback* é considerado um instrumento de estímulo à exportação. É conceituado como um regime aduaneiro especial que consiste na importação, com suspensão, isenção ou restituição de tributos, de insumos e produtos intermediários a serem empregados em produto exportado ou destinado à exportação. Tem como objetivo excluir do preço final do produto o ônus tributário relativo à importação de matéria-prima ou produto intermediário importado empregado ou consumido na sua fabricação, permitindo, com isso, a redução do custo dos produtos exportados, o aperfeiçoamento e a modernização dos bens fabricados no país. São beneficiárias do *Drawback* as empresas industriais exportadoras. Além da suspensão dos tributos eventualmente devidos, a importação sob o regime de *Drawback* não se sujeita à obrigatoriedade de transporte em veículo de bandeira brasileira e à apuração da similaridade.

A modalidade de *Drawback* suspensão é a mais utilizada, visto que o importador não necessita desembolsar qualquer importância quando da importação. Um plano de exportação é submetido ao DECEX, que, após exame, expede o Ato Concessório. A dispensa dos tributos fica condicionada à comprovação do embarque para o exterior do produto contendo os bens importados. O *Drawback* suspensão pode ser do tipo genérico, quando, devido à grande quantidade e diversidade dos produtos a serem importados, não for possível a sua discriminação.

Serão constituídos termos de responsabilidade para o gozo dos direitos relativos ao I.I. e ao IPI. A dispensa do AFRMM está condicionada a requerimento apresentado ao Departamento de Marinha Mercante.

A modalidade isenção, também chamada de reposição de estoque e de exportação antecipada, consiste na importação, com isenção de tributos, de mercadoria idêntica e em quantidade suficiente para substituir outra utilizada no processo de fabricação de produto exportado anteriormente.

Na modalidade restituição, o importador recebe um Certificado de Crédito Fiscal à Importação, válido por determinado prazo, que lhe assegura o direito à restituição dos tributos pagos na importação, tão logo comprove o embarque da mercadoria com destino ao exterior.

Os benefícios do *Drawback* na importação estendem-se aos impostos internos. Por conseguinte, temos, com a aplicação do regime de *Drawback*, não só a dispensa do imposto de importação, como também a do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transportes e comunicação (ICMS), do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre valores e títulos mobiliários (IOF) e do adicional sobre o frete para a renovação da marinha mercante (AFRMM), além de outros encargos que correspondam à efetiva contraprestação de serviços.

Além dessas, outras modalidades podem ser citadas, como, por exemplo, o chamado *Drawback* intermediário, que permite o gozo da suspensão ou da isenção de tributos por fabricantes de bens intermediários, formadores da cadeia produtiva de produto a ser exportado ou já importado por outro industrial,

fabricante do produto final. Merece citação, ainda, o *Drawback* solidário, pelo qual duas ou mais empresas encarregadas da industrialização de produtos a serem exportados gozam do direito à isenção dos tributos devidos pela importação, na proporção da parcela que a cada um corresponda. Finalmente, cabe citar o tipo industrialização sob encomenda, modalidade de *Drawback* em que uma empresa comercial exportadora importa partes e peças, matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, para industrialização por terceiro e posterior exportação pela empresa importadora.

2.1.5.4

Entrepasto Aduaneiro

Entrepasto aduaneiro é o regime especial que permite, na importação e na exportação, o depósito de mercadorias, em local determinado, com suspensão do pagamento de tributos e sob controle fiscal. A permissão para explorar entreposto de uso público ou de uso privativo é dada sempre em caráter precário.

Os entrepostos aduaneiros podem ser de uso público ou privado. São permissionárias de entreposto aduaneiro de uso público as empresas de armazéns gerais, as empresas comerciais exportadoras e as empresas nacionais prestadoras de serviços de transporte internacional de carga. Os entrepostos aduaneiros de uso privado têm como permissionárias ou beneficiárias as empresas comerciais exportadoras, as chamadas *trading companies*

Na exportação, o entreposto pode ser comum, quando o depositante somente goza do direito aos benefícios fiscais pela exportação somente no momento em que a sua mercadoria deixa o país, e pode ser extraordinário de exportação, exclusivo das empresas comerciais exportadoras, quando o incentivo fiscal é devido no momento da aquisição da mercadoria pela *trading company*.

É condição para admissão neste regime que as mercadorias sejam importadas sem cobertura cambial. A cobertura cambial só é admitida quando a mercadoria se destina à exportação. O prazo de permanência no regime de

entreposto aduaneiro é de no máximo um ano, sendo possível a prorrogação por prazo fixado pela autoridade.

2.1.5.5

Entreposto Industrial

É o regime aduaneiro especial que permite a determinado estabelecimento industrial importar, com suspensão de tributos, mercadorias que, depois de submetidas a processo de industrialização, deverão destinar-se ao mercado externo. Dada a redução de custos, é utilizado por empresas que desenvolvem grandes projetos industriais, sendo poucos os beneficiários deste regime no Brasil.

As mercadorias produzidas no entreposto, quando destinadas ao mercado externo, gozarão de todos os benefícios fiscais concedidos à exportação. Na medida em que a produção do entreposto for destinada ao mercado interno, deverão ser pagos os tributos suspensos relativos à mercadoria importada, segundo a espécie, quantidade e valor dos materiais empregados no processo produtivo.

2.1.5.6

Exportação Temporária

É o regime aduaneiro especial que permite a saída para o exterior de mercadoria nacional ou nacionalizada, assim entendida toda mercadoria importada a título definitivo, sob a condição de retornar ao país em prazo determinado, no mesmo estado, ou após submetida a processo de conserto, reparo ou restauração. A verificação da mercadoria, para fins de sua identificação ao retornar, poderá ser feita no estabelecimento do exportador ou em qualquer outro local, a juízo da autoridade competente.

O regime pode ser concedido pelo prazo de até um ano, prorrogável por período não superior a cinco anos, no total. O valor do material estrangeiro

agregado a produto nacional ou nacionalizado, objeto de conserto, reparo ou restauração no exterior, está sujeito ao pagamento de tributos pela importação.

2.1.6

Regimes Especiais

Regimes especiais são programas de incentivo dados por estados e municípios, cuja finalidade é atrair investimentos como fábricas e investimentos privados, e desenvolver economicamente e socialmente uma região com incentivos de empregos. Como exemplo, temos o FUNDAP no estado do Espírito Santo e a Zona Franca de Manaus com o SUFRAMA, além de outros incentivos dados por Municípios, como no exemplo a seguir.

2.1.6.1

FUNDAP

O FUNDAP é um incentivo financeiro de apoio a empresas que realizem operações de comércio exterior, com Matriz no Espírito Santo e tributação do ICMS recolhida nesse mesmo estado. As empresas industriais que se utilizam de insumo importado poderão se habilitar aos financiamentos FUNDAP, criando uma filial especializada em comércio exterior. A condição básica para o financiamento FUNDAP é o fato gerador do imposto e a necessidade do recolhimento. A empresa pode ser uma Ltda. ou S/A. Nesse contexto, podem, também, solicitar o registro as empresas de comércio exterior, as quais passarão a ter um limite operacional para utilizar o sistema. Para a definição do limite, cuja validade é de 12 meses com renovações anuais solicitadas com 45 dias de antecedência, pode-se considerar o que for menor dentre as seguintes alternativas: 50 x Capital Integralizado, 50 x PL ou 8 % da Previsão do Faturamento. A definição do limite é efetuada de acordo com as normas vigentes.

Os regimes especiais são caracterizados, de uma forma geral, pela facilidade de inscrição. No caso do FUNDAP os documentos necessários para efetivação do registro são:

- Carta de solicitação de registro;
- Previsão de vendas de mercadorias importadas para o período de 12 meses;
- Nomes dos fiadores com patrimônio comprovado e livre de hipoteca, através de Escritura registrada em Cartório de Registro Geral de Imóveis (dever-se-á informar os valores dos imóveis apresentados, bem como as medidas em metros);
- Certidão de Quitação de Tributos Federais administrados pela Secretaria da Receita Federal; Certidão Negativa quanto à Dívida Ativa da União;
- Certidão Negativa de Dívida Ativa à Fazenda Pública Estadual; Certidão Negativa de Tributos Municipais;
- Certidão Negativa de Débitos junto ao INSS; CRS – FGTS; CNPJ; ficha FICAD da SERASA;
- Contrato social e alterações em caso de S/A (deverão ser apresentadas duas cópias das atas da AGO/AGE);
- Três últimos balanços com demonstração de resultados devidamente assinados por um responsável da empresa e pelo contador, registrados na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo e com cópia do Termo de Abertura e de Encerramento (também duas cópias);
- Balancete de no mínimo três meses anteriores à data de solicitação de registro no FUNDAP, com demonstração de resultado, devidamente assinado pelo responsável da empresa e pelo contador (para solicitações protocoladas até a 1ª quinzena de abril de cada ano, somente será solicitado o Balanço Patrimonial do exercício anterior);
- Relação do estoque das mercadorias existentes na empresa até a data de entrada na solicitação de registro para operar no FUNDAP. O estoque tem que estar fisicamente alocado no estado do Espírito Santo.

No que tange a sua operacionalização cabe destacar:

Financiamento - vem sendo praticada a alíquota de 8,0% do valor da saída da mercadoria do estabelecimento importador.

Prazos - carência de 5 anos e amortização de 20 anos, totalizando 25 anos.

Encargos - juros de 1% (um por cento) ao ano, sem atualização monetária.

Pagamentos - parcelas anuais.

Garantias - fiança dos sócios da empresa financiada e/ou de terceiros e caução dos títulos representativos do investimento compulsório. Esse investimento deve ser realizado, até o final do ano seguinte à liberação do financiamento, destinando 7% (sete por cento) do valor do financiamento. A escolha do projeto é de arbítrio da empresa; o projeto, porém, deverá ser aprovado pelo BANDES (Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo). A executora deverá ser uma S/A.

Garantia de investimento - no ato da liberação do financiamento, os 7% destinados ao investimento deverão ser aplicados em CDB emitido pelo BANDES (Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo). Os CDB serão resgatados quando da aplicação no projeto.

Operacionalidade - A empresa interessada deverá cadastrar-se e registrar-se junto ao BANDES na GEROI – Gerência de Operações de Crédito e Incentivos, apresentando o balanço que será analisado pela SERASA.

Leilões - A Secretaria da Fazenda, pode, periodicamente, leiloar os créditos referentes a esses contratos. Hoje, o valor mínimo para lance está estipulado em 10% do saldo devedor.

2.1.6.1.1

Exemplo de Operação

Para um melhor entendimento da sistemática de operação no FUNDAP , apresentamos abaixo uma simulação:

Considere uma empresa com registro **FUNDAP** cujo faturamento, em Março de 2002 (vendas de produtos importados para fora do estado), implica em recolhimento de 12 % de ICMS à Fazenda Estadual. Em Abril de 2002, a empresa deverá quitar o ICMS. No mês de Maio de 2002, deverá requerer o financiamento baseado em 8% sobre o faturamento líquido (saídas menos as entradas). Aproximadamente em Junho de 2002, a empresa recebe o valor do financiamento deduzido de 7%, que é retido pelo BANDES, na forma de CDB, para ser aplicado em projeto até o fim do exercício seguinte. O saldo devedor do financiamento poderá ser quitado em leilões a critério da Secretaria da Fazenda.

Faturamento líquido	R\$ 100.000,00
Recolhimento de ICMS	R\$ 12.000,00
Financiamento FUNDAP	R\$ 8.000,00
Valor para projeto FUNDAP	R\$ 560,00 aplicado em CDB
Outras Despesas	Taxa de Registro do Contrato em Cartório = 0,65 % sobre o valor financiado + valor fixo de R\$56,00 = R\$108,00 (limitado a R\$ 1.033,00)
Leilão FUNDAP	10% do Saldo devedor

Normalmente, a alíquota de ISS é de 5%. Entretanto, alguns municípios reduzem esta alíquota com o intuito de atrair empresas para a região. As facilidades não estão inseridas somente na redução da alíquota do imposto, mas, também, no financiamento de instalações e até doações de terrenos. Um caso típico, ocorreu com a Ford, que trocou o estado do Rio Grande do Sul pelo Estado da Bahia, onde recebeu terreno e financiamento para obras, além de isenção fiscal por um longo período.

Alguns municípios reduziram em até 10 vezes as alíquotas de ISS. Um exemplo é o do município de Três Rios, no Estado do Rio de Janeiro, que pratica alíquota de ISS de 0,5%, 10 vezes menor do que a alíquota praticada no Município do Rio de Janeiro que é de 5%. Outros Municípios como São Paulo, Curitiba, Belo Horizonte possuem taxas de 5%.

2.1.6.2

SUFRAMA

SUFRAMA (Superintendência da Zona Franca de Manaus) é o incentivo fiscal da Zona Franca de Manaus. SUFRAMA se diferencia do FUNDAP pois, além do incentivo estadual do ICMS, recebe incentivos fiscais do governo federal com

alíquotas de até 0% de Imposto de Importação, IPI, COFINS e PIS.

SUFRAMA é uma autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Segundo a Secretaria de Receita Federal do Amazonas (2003), o SUFRAMA tem como finalidade promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

- 1- identificar oportunidades com vistas a atração de empreendimentos para a região;
- 2 - identificar e estimular investimentos públicos e privados em infraestrutura;
- 3 - estimular e fortalecer os investimentos na formação de capital intelectual e em ciência, tecnologia e inovação pelos setores público e privado;
- 4 - intensificar o processo de articulação e de parceria com órgãos e entidades públicas e privadas;
- 5 - estimular ações de comércio exterior;
- 6 - administrar a concessão de incentivos fiscais.

2.1.7

Competência Tributária

A atribuição constitucional da competência tributária confere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de determinar a incidência do tributo, a sua base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo da obrigação, ou seja, que irá recolher o imposto, além das formas de lançamento e de formalização da exigência.

A Constituição brasileira, no capítulo referente ao Código Tributário Nacional, estabelece a competência privativa para os impostos que menciona, referentes à União (art. 153), Estados e Distrito Federal (art. 155) e Municípios (art. 156).

A União pode, ainda, instituir contribuição social de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação naquelas áreas, conforme artigo 149, bem como empréstimos compulsórios, mediante lei complementar, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua eminência, assim como no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, (art. 148). O art. 145, incisos II e III, estabelece a competência comum aos três níveis de governo, para instituir taxas e contribuições de melhoria.

O exercício da competência tributária, no entanto, não é ilimitado. As limitações ao poder de tributar compreendem os princípios tributários e as imunidades, entendidos como garantias constitucionais do contribuinte, com o fim de proteger valores básicos do indivíduo, como a segurança e a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a liberdade e o patrimônio, a federação e a igualdade entre os estados e os municípios, além de outras.

Princípios:

Significa um conjunto de regras que determinam um certo tipo de comportamento. Os princípios podem estar implícitos no sistema constitucional vigente ou expressos de forma clara na Lei Maior.

Um dos mais importantes princípios constantes do sistema tributário nacional é o da não comutatividade. Diz a constituição brasileira que, no cálculo em particular do IPI e do ICMS, o imposto devido em cada operação de saída de mercadorias ou de serviço será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores.

A importância recolhida pelo contribuinte, sobre o ICMS e IPI, são repassadas ao comprador da mercadoria, que lança na coluna dos créditos do livro de apuração o respectivo valor. Na saída do produto do estabelecimento adquirente, calcula-se o imposto, que será lançado na coluna dos débitos. A diferença entre o somatório dos créditos e dos débitos em determinado período corresponde ao valor a ser recolhido pelo contribuinte.

Exemplo: Suponha um bem (produto) industrializado, de valor de R\$ 100,00, cuja alíquota do IPI seja de 10%. As alíquotas de IPI são determinadas pela Secretaria de Receita Federal, cuja tabela de qualificação leva em consideração a classificação do tipo de produto, manufatura e finalidade. Suponha ainda que esta indústria esteja localizada no Rio Grande do Sul e seu cliente localizado no Rio de Janeiro. A alíquota vigente no Rio de Janeiro é de 12% enquanto a alíquota vigente no Rio Grande do Sul é de 7%. Portanto, ao comprar o produto do Rio Grande do Sul o cliente do Rio de Janeiro, paga IPI a 10% e ICMS a 12%. Estas cargas de impostos devem ser relacionadas como créditos e débitos. Ao vender este bem no Rio de Janeiro, estado que possui ICMS intra-estadual de 18%, o vendedor relaciona na coluna de debito a carga de 18% de ICMS. Dessa maneira, o cliente carioca possui em sua análise de balanço o seguinte:

- Crédito de 12% na entrada do produto em estoque.
- Débito de 18% na saída deste produto do estoque.

Portanto, o cliente do Rio de Janeiro possui um débito de 6% a mais dos créditos de entrada.

Para que o repasse seja possível, faz-se necessário destaque na nota fiscal de venda. Pelo fenômeno da repercussão econômica, é o consumidor final, o contribuinte de fato, quem suporta o ônus financeiro do tributo. Essa diferença de 6%, não acumula perda direta. Entretanto, essa diferença de valores deixa de ser empregada na cadeia produtiva. Tratar-se-ão de exemplos mais concretos no capítulo de Estudo de Casos.

2.1.8

Guerra Fiscal

A discussão entre Estados gera, há alguns anos, uma Guerra Fiscal. Marcelo Piancastelli e Fernando Perobelli (1996) afirmam que apesar dos avanços incorporados ao código tributário nacional atual, que racionalizou a arrecadação, evitou a incidência de impostos em cascatas, eliminou incidência do imposto de renda sobre ganhos inflacionários, este apresenta ainda um foco de distorção com o atual estágio de desenvolvimento nacional. Para entender o processo de guerra tributária é necessário avaliar o processo do imposto do ICMS desde sua criação, pois é sobre o ICMS, imposto estadual, que se fundamenta a maior divergência entre estados.

Como descrito anteriormente, o ICMS é um imposto de caráter estadual. Em 1967, época de sua criação, o ICM tinha duas características básicas: a primeira, ser um imposto nacional com alíquotas intra e inter-estaduais fixadas pelo Senado Federal; a segunda, ser um imposto sobre produto, com presumida neutralidade fiscal. Entretanto, segundo Versano (1994), no decorrer de sua implementação, o ICM assumiu características e distorções em seu princípio básico de neutralidade fiscal e nos métodos de cobrança. As razões foram:

- isenção dos bens de capital, ou seja, passou a ser um imposto sobre consumo;

- perda do princípio de origem e destino, pois passou a tratar transações internas interestaduais e operações de comércio exterior;

- base de incidência, que era fundamentalmente centrada no valor adicionado, passou a ser deteriorada ao permitir a exclusão de grande número de produtos e admitir excepcionalidades com caráter regional, tal como, por exemplo, transações com a Zona Franca de Manaus.

A reforma constitucional de 1998 buscou a descentralização do sistema como um todo, proporcionando maior autonomia aos governos estaduais e municipais. O ICM teve sua base de incidência ampliada com a incorporação dos impostos únicos preexistentes e dos tributos sobre serviços, passando o imposto a se denominar ICMS. Ao Senado Federal foi conservada a atribuição de determinar o teto e o piso das alíquotas interestaduais. A constituição de 1988 deu a Estados e Municípios um substancial aumento na participação da arrecadação tributária da União, por meio do aumento dos coeficientes de distribuição do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Tal fato acelerou o processo de redução do esforço fiscal da maioria dos estados e incrementou as iniciativas na disputa fiscal entre eles para atração de investimentos e geração de empregos. Embora vários estados já utilizassem concessões fiscais por meio do ICM antes de 1988, tal mecanismo foi disseminado, de maneira generalizada, com a maior autonomia dos estados, obtida com a nova constituição. Dessa maneira, as alterações proporcionaram ao estado consumidor o encargo de cobrar seus próprios impostos, aumentando, desta forma, a sua base de arrecadação. Em resumo, as alterações básicas do ICM para ICMS foram:

- isenção dos bens de capital, ou seja, passou a ser um imposto sobre consumo;

- perda do princípio de origem e destino, pois passou a tratar transações internas interestaduais e operações de comércio exterior;

- base de incidência, que era fundamentalmente centrada no valor adicionado, passou a ser deteriorada ao permitir a exclusão de grande número de

produtos e admitir excepcionalidades com caráter regional, tal como, por exemplo, transações com a Zona Franca de Manaus.

A reforma constitucional de 1998 buscou a descentralização do sistema como um todo, proporcionando maior autonomia aos governos estaduais e municipais. O ICM teve sua base de incidência ampliada com a incorporação dos impostos únicos preexistentes e dos tributos sobre serviços, passando o imposto a se denominar ICMS. Ao Senado Federal foi conservada a atribuição de determinar o teto e o piso das alíquotas interestaduais. A constituição de 1988 deu a Estados e Municípios um substancial aumento na participação da arrecadação tributária da União, por meio do aumento dos coeficientes de distribuição do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Tal fato acelerou o processo de redução do esforço fiscal da maioria dos estados e incrementou as iniciativas na disputa fiscal entre eles para atração de investimentos e geração de empregos. Embora vários estados já utilizassem concessões fiscais por meio do ICM antes de 1988, tal mecanismo foi disseminado, de maneira generalizada, com a maior autonomia dos estados, obtida com a nova constituição. Dessa maneira, as alterações proporcionaram ao estado consumidor o encargo de cobrar seus próprios impostos, aumentando, desta forma, a sua base de arrecadação. Em resumo, as alterações básicas do ICM para ICMS foram:

- implantação do princípio de destino;

- instituição de um imposto de consumo com duas componentes: uma federal e outra estadual, nos moldes vigentes, tal como o ICMS. Hoje, porém, com a cobrança e arrecadação de parte do imposto por seu respectivo nível de governo – estadual e federal;

- base de incidência compreendendo operações internas, operações interestaduais e importações;

- desoneração plena das exportações e bens de capital;

- desoneração por produto restrita aqueles com componentes da cesta básica.

Com efeito, ajustes foram feitos na política fiscal, proporcionando em nível estadual uma arrecadação maior. Entretanto, as crises financeiras e o processo de desenvolvimento exigiram mais recursos para o estado. Essa necessidade por arrecadação extra, além de viabilizar a criação de novos impostos e a alteração das alíquotas de alguns já existentes, iniciou um movimento dos estados para atrair recursos e investimentos privados. Piancastelli e Fernando Perobelli (1996) afirmam que todos os estados brasileiros têm concentrado mais esforços em desenvolver políticas voltadas à atração de investimentos e à geração de empregos, baseadas em concessões fiscais derivadas do ICMS, do que propriamente em implementar políticas fiscais estáveis e duradouras. Vários estados passaram a conceder, também, incentivos creditícios vinculados ao pagamento do ICMS.

Os mesmos autores exemplificam o processo: O estado de Pernambuco enfrenta uma grave situação financeira e tem sido deslocado para baixo em termos de participação relativa na arrecadação total do ICMS. Contudo, em 23.11.95, a Assembléia Legislativa do Estado aprovou lei que amplia os incentivos fiscais via ICMS. A nova lei concede às empresas o financiamento de 60% do total do ICMS devido, por 24 meses durante dez anos. Nos casos de investimentos em pólos industriais, esse financiamento é de 75% do ICMS devido. A parcela financiada será corrigida pela TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) e a empresa poderá ter um desconto de 75% sobre esse valor. De outro lado, o estado do Paraná, que dispõe de uma economia sólida, com ampla base agrícola e acelerado crescimento industrial, passou a dar menos ênfase à atração de investimentos via concessões fiscais. A alegação básica é a de que o processo de guerra fiscal é “injusto para a sociedade” e que a “forma mais adequada de atrair investimentos, ao contrário, baseia-se na qualidade de vida, capacitação (ensino) e infra-estrutura (transporte, energia, comunicações)”. A concessão generalizada de incentivos fiscais via ICMS, e seu acoplamento à concessão de créditos subsidiados e vinculados ao recolhimento de ICMS, constituíram a chamada "guerra fiscal", que se expandiu de maneira generalizada por todos os estados, principalmente a partir de 1988.

A seguir, a tabela 1 seleciona oito áreas principais nas quais se concentram as concessões de incentivos estaduais. Os investimentos em capital fixo e capital de giro são contemplados com incentivos pela maioria dos estados, ou seja, 24

estados em um total de 27. A tabela 2 abaixo apresenta os principais tipos de benefícios fiscais e creditícios concedidos.

ICMS: Concessões de Incentivos por Área Modalidades de Investimento Estado	
1-Investimento em capital fixo	ES; MG; SP; GO; MS ; SC; AL; BA; CE; MA; PE; SE; RO; RR; TO
2 –Investimento em capital de giro	MG; AL; BA; RN; AM
3 –Investimento capital de giro + capital fixo	MG; RJ; SP; DF; MT; PR; BA; PB; PE; AM; AP; PA
4 –Investimento global (obras civis + cap. Fixo + cap. Giro)	RS; AC; PI
5 –Investimento cap. fixo + cap. de giro + part. Acionária do estado	AL
6 –Investimento em cap. fixo + cap. de giro + projetos de pesquisa	MG
7–Financiamento para taxa de franquia	SP
8–Financiamento, desenvolvimento científico e tecnológico, recursos humanos, modernização da gestão empresarial.	SP

Tabela 2.4. Fonte: COTEPE/Ministério da Fazenda; Coordenação Geral de Finanças Públicas/IPEA.

ICMS:Tipos de Benefícios Fiscais e Incentivos Financeiros Modalidades de Benefícios Fiscais /Estados	
1- Isenção para micro e pequenas empresas	MG; RJ; SP; CE; PB; PE; AC; RR
2- Restituição total ou parcial do ICMS	AM; RR
3- Isenção total do ICMS PI;	AP
4- Prazos diferenciados ou suspensão para pagamentos (diferencial de alíquotas)	ES; PR; SE; AC;
5- Redução do ICMS para exportação	PA; RR
6- Isenção setorial	BA; PE
7- Concessão de crédito presumido	PB;RR
8-Alíquota diferenciada para aquisição de ativo fixo 9- Deferimento para insumos e produtos típicos agrícolas BA; PA	RJ; MS ; AL; PB; SE;
10- Isenção para instalação de indústrias novas	RJ; MS ; PI;
11- Redução da alíquota básica de 17% para 7%, diferença transformada em crédito presumido	MS

Tabela 2.5 - Fonte: COTEPE/Ministério da Fazenda; elaboração da Coordenação Geral de Finanças Públicas/IPEA.

Entretanto, aliando-se ao processo de isenção fiscal os estados ainda se submetem à tentativa de atrair investimentos, fornecendo outros incentivos que não os fiscais, como por exemplo:

- doação de áreas industriais
- execução de obras de terraplanagem,

- fornecimento de infra-estrutura básica à porta do estabelecimento industrial, tal como energia elétrica, água, saneamento básico, construção de obras viárias de acesso (pontes, viadutos), ramais ferroviários, até a construção de creches e escolas, algumas delas especializadas em línguas estrangeiras e adaptadas aos currículos escolares de outros países.

Nos casos de indústrias voltadas à exportação, é freqüente que os estados se comprometam com a adaptação de equipamentos portuários.

Assim, o custo inicial de um novo empreendimento industrial para os estados em que se instalam costuma extrapolar, em volume substancial, àqueles representados pela simples concessão de benefícios fiscais.

Segundo dados obtidos de Piancastelli e Fernando Perobelli (1996), apesar das concessões fiscais e creditícias atualmente vigorando em todos os estados da nação, é possível avaliar a situação de incentivos por região.

Região Norte: Baseados essencialmente na isenção tributária, mas com diferenciação entre produtos e processos. Nesta região, destaca-se o estado do Pará, com forte redução do ICMS nas operações de exportação para produtos regionais, como: castanha do Pará, madeira, palmito, tijolos, telhas de cerâmica, minério de ferro, carne bovina fresca ou resfriada, silício, caulim e óleo de dendê. Esta região caracteriza-se, também, pelos incentivos indiscriminados a investimentos em capital fixo ou de giro. É comum o aporte de recursos na ordem de 95% a 100% do total do investimento. Os prazos médios de carência são da ordem de 5(cinco) anos e seis meses. Os juros estão abaixo das taxas do mercado financeiro.

Região Nordeste: É a região em que se apresenta a maior diversificação nas isenções fiscais e nos instrumentos de crédito. Destacam-se o financiamento ao capital de giro e ao capital fixo, financiamento ao crédito subsidiado para pagamento de impostos, complementação de linhas de crédito obtidas fora do estado, subscrição de ações em empreendimentos novos e formação de ativo circulante. A Região Nordeste se caracteriza, também, pelos mais elevados limites de financiamento, chegando a 100% do ICMS no estado de Alagoas para a empresa beneficiária durante os 2(dois) primeiros anos de operação. Os prazos de pagamentos variam em média de 3 (três) anos a 10 (dez) anos, com taxas de juros inferiores às praticadas no mercado. Pernambuco, por exemplo, permite taxas de 3% ao ano.

Região Centro-Oeste: A região oferece financiamentos que variam de 50% a 70% do ICMS devido a ser recolhido pela empresa beneficiária. Os prazos de pagamento variam de 5 (cinco) a 10 (dez) anos. Os estados desta região preferem beneficiar as micro-empresas com taxas oferecidas que são normalmente bem

menores dos que as praticadas no mercado. Nesta região não é permitida a isenção unilateral do ICMS. Dessa maneira, as parcelas dos custos de incentivos fiscais são transmitidas para as instituições estaduais de crédito que suprem as empresas com linhas de crédito subsidiadas para pagamento dos débitos fiscais junto aos respectivos estados.

Região Sul: A região sul dispõe de uma diversificação nos incentivos fiscais, mas com custos mais elevados do que os da região Norte, Nordeste e Centro Oeste. A ênfase se baseia nos investimentos em capital de giro e fixo. Os limites de financiamento se estabelecem de 70% a 80% do valor previsto de investimento, e os prazos de pagamentos variam de 1(um) a 14 (quatorze) anos.

Região Sudeste: Esta região é a que faz mais uso e de forma mais ampla de uma combinação de isenções fiscais e linhas de crédito subsidiadas para atrair ou revitalizar investimentos. Os programas de fomento à industrialização são extremamente diversificados, com grau de sofisticação na seleção de segmentos industriais prioritários, e administrados por órgãos com longa tradição na identificação, promoção e captação de investimentos, como são o INDI — Instituto de Desenvolvimento de Minas Gerais e a Secretaria de Ciência e Tecnologia de São Paulo. Alguns estados procuram destacar vocações regionais, como é o caso da pesca no Espírito Santo. A principal característica dos incentivos disponíveis na região Sudeste, contudo, é a ênfase na desconcentração industrial, beneficiando investimentos localizados fora das áreas metropolitanas.

Portanto, observa-se que todas as regiões brasileiras optaram por uma política de incentivos a investimentos baseados, seja em menor ou maior grau, em uma política de isenção de impostos. É evidente que uma política estável de arrecadação não é praticada a nível nacional. Os benefícios fiscais e os financiamentos e concessões recaíram sobre o ICMS. Este, portanto, perdeu sua vitalidade como tributo neutro incidindo sobre o valor adicionado. Parece evidente a necessidade de uma reforma tributária que permita cessar as distorções acumuladas ao longo do período de vigência do ICMS. A implementação de um imposto de consumo, a implementação do princípio de destino e a base de incidência para operações internas, interestaduais e de importações são alguns

pontos que requerem correção para evitar perdas de receita e ter como base um desenvolvimento sustentável para todos os estados da nação.

2.1.9

Reforma Tributária

É evidente que a atual estratégia de política fiscal e tributária no Brasil está em desacordo com a intenção do país em manter um crescimento fixo e sustentável como descrito no item anterior. Edilberto Lima (1999) descreve que a deficiência do sistema tributário nacional tem origem na Constituição de 1988, que reformulou amplamente o papel do Estado na economia, inclusive a tributação, e esta vem prejudicando o crescimento sustentável do país. O governo anterior (Fernando Henrique Cardoso 1994-2002), na tentativa de promover reformas estruturais, esbarrou no enclave político de interesses diversos, que inviabilizou politicamente o desenvolvimento de debates que, por sua vez, serviriam como alicerce para a construção de propostas a serem discutidas em âmbito nacional.

A dificuldade está inserida basicamente em compatibilizar os interesses do Governo Federal, Estados e Municípios, aliados aos interesses econômicos de grupos privados nacionais. Fernando Rezende (1996) descreve que os debates devem ser de caráter amplo e não devem ser simplistas, visto a necessidade de uma reforma profunda é vigente e necessária ao país.

No atual Governo de Luiz Inácio Lula da Silva, os debates têm esbarrado em uma discussão política, principalmente entre o Governo Federal e os Estados. Estados e Municípios temem pela perda de arrecadação. A base da discussão está voltada para a arrecadação do ICMS, pois deverá ser na origem ou no destino. Essa relevância tem ponto crucial caso o interesse político seja a redução das desigualdades entre os estados, que são amplamente visíveis no Brasil atual. Na proposta atual encaminhada ao congresso existe taxaço diferenciada para determinados produtos, onde uns terão base de arrecadação na origem e outro no destino, como por exemplo, gasolina que tem tributação no destino para operações inter estaduais e na origem para operações intra estaduais.

A preocupação dos órgãos de arrecadação fiscal, tanto federais quanto estaduais e municipais é de promover uma estrutura tributária que possibilite uma fiscalização mais eficiente sem onerar a carga de tributos que, no ano de 2002, representou 35,6% do PIB. Em 1998, representava 25,6% do PIB, segundo dados da Receita Federal. Fernando Rezende (1996) descreve que o objetivo da simplificação está em rever o código tributário brasileiro e os demais dispositivos que controlam a cobrança de impostos em todo o país e assegurar a estabilidade destas normas por um longo período de tempo. Já Edilberto Lima (1999), descreve o aumento da carga tributária desde a constituição de 1988:

- em 1989 foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- em 1993, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF);
- em 1996, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);

Portanto, parece ser de escolha e de interesse nacional uma política tributária mais eficiente. Apesar de divergências claras a algumas propostas, todas parecem indicar uma substituição do ICMS, mesmo tendo esse imposto uma recuperação como instrumento fiscal na última década. A recuperação do ICMS como instrumento de política fiscal, tal como proposto na emenda constitucional da reforma fiscal atualmente em debate, é de grande importância, primeiro por elevar o nível das arrecadações estaduais de ICMS, uma vez que a adoção do princípio de destino obrigará cada estado a um maior esforço fiscal; segundo, por contribuir para o esforço de harmonização da política fiscal global com a política fiscal no nível dos estados.

De qualquer forma existiria, então, uma política tributária ideal? Edilberto Lima (1999) descreve em que termos deveria se basear um sistema de política tributária ideal. O autor recorreu a argumentos econômicos expostos por Adam Smith em seu célebre livro Riqueza das Nações, publicado em 1776, mas que permanecem plenamente válidos nos dias atuais. Smith menciona quatro características que os sistemas tributários deveriam respeitar:

A capacidade contributiva dos cidadãos – basicamente, os tributos devem ser cobrados quando os contribuintes efetivamente dispõem de recursos para cumprir seus compromissos.

Regras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedades – o objetivo é a proteção dos contribuintes contra arbitrariedades do Estado ou de seus representantes pra coletar impostos.

Facilidade para os contribuintes – Os tributos devem ser cobrados quando os contribuintes efetivamente dispõem de recursos para cumprir seus compromissos.

Baixo custo do sistema arrecadador - “Toda taxa deveria ser elaborada de maneira a tirar e manter fora do bolso do povo o mínimo possível além do que traz ao tesouro público do Estado”.

Eficiência econômica – A atividade econômica não deveria ser afetada negativamente pela tributação, devendo, assim, evitar impostos que desestimulem o trabalho.

Edilberto Lima (1999) ainda acrescenta que existe a necessidade de harmonizar o federalismo fiscal, em que as três esferas do Governo, União, Estados e Municípios, tenham a capacidade de impor tributos aos cidadãos de forma organizada e coerente.

Assim, se o sistema tributário levasse em consideração estas premissas, haveria ainda uma discussão sobre as intenções do impostos. Ou melhor, a finalidade. Se o objetivo é maximizar a eficiência do sistema econômico ou distribuir renda. No primeiro caso, deve-se optar por uma alíquota uniforme, pois é a mais recomendada por minimizar as distorções; no segundo, então, seria taxar mais fortemente os bens de luxo. Mas o ideal, a fim de seguir todos os princípios de Smith, é que se faça um pouco das duas. É assim que muitos dos economistas brasileiros vêm se comportando quando questionados sobre reforma tributária. A fórmula ideal parece ser desenhada a partir das experiências anteriores e do próprio hábito de consumo e arrecadador nacional. Para a reforma tributária proposta pelo Governo de Luiz Inácio Lula da Silva (2003), há uma tendência

clara em se taxar o consumo mais do que a renda. Impostos sobre consumo são considerados superiores do ponto de vista de eficiência econômica (*em comparação* a impostos sobre a renda) porque isentam a poupança, estimulam o investimento e, em consequência, permitem a acumulação de capital e o crescimento econômico. O apelo dos impostos sobre consumo fez surgir algumas propostas no sentido de torná-lo a única base de tributação, eliminando-se a tributação da renda. Podem-se estabelecer impostos sobre consumo com maior ou menor eficiência e maior ou menor equidade: depende dos objetivos do governo. As alíquotas e os incentivos decidem a questão. Do ponto de vista da eficiência, alíquotas uniformes não interferem nas decisões sobre o quê consumir; são, portanto, neutras. Por outro lado, pode-se analisar a questão observando-se o peso morto do imposto. A idéia é que quanto maior a elasticidade da demanda, maior é o peso morto de um imposto. Com isso, a conclusão é que seria mais eficiente impor um imposto seletivo por produto com alíquota decrescente na medida em que a elasticidade da demanda pelo produto específico aumentasse. Em outras palavras, a alíquota de imposto sobre um bem qualquer seria inversa à elasticidade da demanda por aquele produto.

As propostas até o momento parecem buscar a adoção de um imposto sobre valor agregado o IVA, substituindo o ICMS, mas com alíquotas uniformes para todos os estados da federação. Ainda não existem referências quanto a qualquer alteração das regras hoje vigentes para os Regimes Especiais apesar do conhecimento de todos dos problemas e distorções causados. Para exemplificar podemos relatar uma matéria feita pelo Jornal O Globo (do dia 30 de Junho de 2003). Essa matéria, do Caderno de Economia, relata a perda de arrecadação fiscal de R\$ 23,9 bilhões, que corresponde a 1.7% do Produto Interno Bruto Nacional, com a concessão de benefícios. A perda de receita está vinculada à má gerência sobre os benefícios fiscais e às brechas nas leis de concessão. As multas aplicadas por fraudes ou falsificações em setores beneficiados por renúncias fiscais de 2002 até março de 2003 foram de R\$ 2,7 Bilhões, pouco mais de 10% do valor total que o Governo abre mão de cobrar com os benefícios. Ainda sobre a referida matéria do Jornal O Globo, descreve que 1.059 empresas, multadas em R\$ 1,9 Bilhões, foram autuadas por enganarem o Governo e se utilizarem benefícios sem ter direito, ou seja, simulando operações que se enquadravam em projetos que contam

com a renúncia ou isenção fiscal. Por exemplo, na Zona Franca de Manaus, que receberá em 2003 cerca de R\$ 3.64 Bilhões ou 15,2 % do total de benefícios. Nesta região, as empresas simulam produzir suas mercadorias localmente visando usufruírem de benefícios que chegam a isenção total de ICMS, IPI, PIS e COFINS, além dos impostos de importação (I.I) e exportação (I.E). Entretanto, as empresas importam os produtos já montados e prontos para revenda e simplesmente colam o selo “Produzido na Zona Franca de Manaus”. Além disso, a maioria dos escritórios dessas empresas também são fantasmas. As verdadeiras matrizes encontram-se nos estados consumidores, na maioria, em São Paulo. Estima-se que 80% delas estejam irregulares.

O Governo estuda nesta reforma tributária a redução de deduções. Até o momento, não existe uma opinião formada, mas espera-se melhorar o sistema de incentivos dos setores de tecnologia, comércio exterior, infra-estrutura e logística, destinando recursos às empresas ou setores específicos, mas exigindo uma contrapartida, exigindo que os beneficiários cumpram metas específicas estabelecidas pelo Governo.

Conclusão: Conforme identificado neste capítulo os tributos que aparentemente oferecem os maiores indícios de influenciar e eventualmente distorcer o processo decisório relacionado à decisão de localização de fábricas e CDs, são o ICMS e o ISS, pois são tributos regionais. Ou melhor, tributos estaduais e municipais e, portanto, diferenciados por região.