

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RITA DE CÁSSIA BACIK

**REGRAS FISCAIS E DESONERAÇÃO FISCAL: OBJETIVOS
CONFLITANTES**

CURITIBA

2014

RITA DE CÁSSIA BACIK

**REGRAS FISCAIS E DESONERAÇÃO FISCAL: OBJETIVOS
CONFLITANTES**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controladoria no Curso de Pós- Graduação em Controladoria, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Msc. Luiz Carlos de Souza

Coorientador: Prof. Dr. Fernando Motta Correia

CURITIBA

2014

TERMO DE APROVAÇÃO

RITA DE CÁSSIA BACIK

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Especialização em Controladoria, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná.

Professor Msc. Jackson Ciro Sandrini

Coordenador do Programa de Pós-graduação em Controladoria

Curitiba, 28 de Junho de 2014

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por ter me dado forças nos momentos mais difíceis para prosseguir, mesmo diante de tantas dificuldades encontradas ao longo da minha trajetória estudantil. Ao apoio e dedicação familiar, ao meu pai (in memoriam) e especialmente a minha querida mãe, pois sem o seu apoio não teria chegado até aqui.

Academicamente, gostaria de agradecer ao meu coorientador, o Prof. Fernando Motta Correia, de quem fui aluna durante a graduação e admiro muito, principalmente pela sua paciência e estímulo. Ao Prof. Luiz Carlos de Souza, meu professor de Gestão Tributária, que proporcionou um maior conhecimento nesta área, por meio de aulas estimulantes e agradáveis. Agradeço também a Coordenação da Pós - Graduação em Contabilidade pela oportunidade que me foi dada de cursar uma especialização.

Agradeço a todos os meus colegas da pós - graduação que fizeram dos momentos em que passamos juntos fosse agradável, acolhedor e afetuoso, especialmente a, em ordem alfabética: Carolina Pederzoli, Cinara Prado, Franciele Lazarotto, Jocilene Szychta, Melissa Kulig Aeschbach, Miriam Aparecida Delmonico e Tatiane Cristine Erthal.

“Do nascimento à morte, nossas vidas são afetadas de inúmeras maneiras pelas atividades do governo. Nascermos em hospitais subsidiados, quando não públicos... Muitos de nós recebemos uma educação pública... Virtualmente todos nós, em algum momento de nossas vidas, recebemos dinheiro do governo, como crianças – por exemplo, através de bolsas de estudo -; como adultos, se estamos desempregados ou incapacitados; ou como aposentados; e todos nós nos beneficiamos dos serviços públicos.”

Joseph Stiglitz

RESUMO

O objetivo deste estudo é investigar as relações conflitantes entre as regras fiscais (Lei de Responsabilidade Fiscal) e a responsabilidade fiscal. Para tal realizou-se pesquisa de caráter descritivo com abordagem qualitativa do problema, por meio de um levantamento bibliográfico sobre o formato e definição do ciclo orçamentário, análise do federalismo fiscal e sistema tributário nacional. Conclui-se que enquanto o federalismo fiscal brasileiro fornece autonomia para realização de desonerações, as regras fiscais existentes disciplinam e até mesmo restringem esta autonomia, demonstrando ter uma relação conflitante.

Palavras-Chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Ciclo Orçamentário. Federalismo Fiscal. Sistema Tributário Nacional.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DESPESAS NÃO FINANCEIRAS DO GOVERNO FEDERAL: DISTRIBUIÇÃO POR FUNÇÕES E PROGRAMAS – 1969.....	18
TABELA 2 - GASTOS PÚBLICOS FEDERAIS POR PROGRAMAS.....	19
TABELA 3 - AUTORIA DE EMENDAS AO PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIA.....	22
TABELA 4 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	35

LISTA DE SIGLAS

CIDE combustíveis - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CMPOF - Comissão Mista de Planos e Orçamentos Públicos e Fiscalização

CNP - Conselho Nacional de Petróleo

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

FE - Fundo Especial

FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FINSOCIAL - Fundo de Financiamento Social

FPE - Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal

FPEX - Fundo de Compensação de Exportações

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadoria

ICMS - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE - Imposto sobre a Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados

II - Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros

IOF- Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPMF - Imposto sobre Movimentação Financeira

IPTU - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

ISS - Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis

ITCD - Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis de bens imóveis e Doação

ITR - Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural

IVC - Imposto de Vendas e Consignações

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

MPOG - Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIN - Programa de Integração Nacional

PIS - Programa de Integração Social

PPA - Plano Plurianual

PROTERRA - Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo a Agropecuária do Norte e Nordeste

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAC - Serviço Nacional de Aprendizado Comercial

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizado Industrial

SENAT - Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes

SESC - Contribuição ao Serviço Social do Comércio

SESI - Contribuição ao Serviço Social da Indústria

SOF - Secretaria de Orçamento Federal

SPI - Sistema de Planejamento Integrado

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO.....	13
1.2. PROBLEMA DE PESQUISA.....	13
1.3. OBJETIVOS.....	14
1.3.1 Objetivo Geral.....	14
1.3.2 Objetivos Específicos	14
1.4. JUSTIFICATIVA.....	14
1.5. METODOLOGIA	15
2. ORÇAMENTO PÚBLICO.....	16
2.1. ORÇAMENTO PÚBLICO: DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS	16
2.2. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	19
3. FEDERALISMO FISCAL	23
3.1. ASPECTOS HISTÓRICOS DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	25
4. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	28
4.1. HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	28
4.2. REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1988	31
4.3. DIVISÃO DAS PRINCIPAIS FONTES DE ARRECADAÇÃO.....	35
4.3.1 União	37
4.3.2 Estados Federativos e Distrito Federal	38
4.3.3 Municípios	39
4.4. TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS	39
4.4.1 Diretas	40
4.4.2 Indiretas	40

5. REGRAS FISCAIS ASSOCIADAS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO: a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	42
6. DESONERAÇÃO FISCAL	49
6.1. GUERRA FISCAL.....	50
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
REFERÊNCIAS.....	56

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A desoneração fiscal exerce um papel importante para a análise de estratégias de promoção do crescimento econômico e desenvolvimento do país. As medidas de desoneração fiscal afetam tanto o âmbito público, através das receitas tributáveis disponíveis ao governo, assim como interferem no setor empresarial privado, por meio de menores tributações às empresas.

As receitas tributáveis do governo atuaram como uma fonte de recursos para o cumprimento da função social do estado e o também para o chamado estado desenvolvimentista, ao longo do século XX. Porém a partir do final da década de 1990, devido ao aumento dos déficits fiscais, a política fiscal no âmbito do gerenciamento dos tributos foi mais restritiva.

No setor privado uma menor tributação consiste em um aumento do nível de renda disponível para as empresas e famílias, que assim tem a opção de poupar esta renda ou gastar, consumindo mais produtos e/ou serviços.

No Brasil ou em qualquer outro país, quando os governos arrecadam tributos acabam por diminuir, na mesma proporção, a renda disponível para o consumo das empresas e famílias. O aumento da carga tributária tem como contrapartida inevitável a redução das disponibilidades financeiras do setor privado e pode mobilizar um aumento do nível de sonegação tributária.

Este trabalho tem como objetivo investigar as relações conflitantes entre as regras fiscais (LRF) e a responsabilidade fiscal.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Diante desse contexto a questão de pesquisa que esse estudo se propõe a realizar é a seguinte: Em que medida a adoção da desoneração fiscal, como política econômica, afeta o orçamento público?

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em geral e específicos, conforme discriminados abaixo.

1.3.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como principal objetivo investigar as relações conflitantes entre as regras fiscais (LRF) e a responsabilidade fiscal.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos delineados para alcance do objetivo principal do trabalho podem ser divididos em:

- Analisar o formato e a definição do ciclo orçamentário;
- Analisar o federalismo fiscal;
- Analisar o sistema tributário nacional.

1.4 JUSTIFICATIVA

Um dos fatores determinantes à escolha do tema em questão é o desejo de difundir o assunto em pesquisa, uma vez que as medidas de desoneração fiscal afetam tanto o âmbito público, através das receitas tributáveis disponíveis ao governo, assim como interferem no setor empresarial privado, por meio de menores tributações às empresas.

Devido à complexidade do sistema econômico, a contribuição da pesquisa poderá ser dada por meio de um estudo futuro aprofundado do sistema de desoneração fiscal brasileiro utilizando-se para o estudo em questão a viabilidade temporal e dados obtidos em bibliografias e artigos existentes sobre o assunto.

1.5 METODOLOGIA

A pesquisa tem caráter exploratório. Conforme Gil (2002, p. 41), o principal objetivo destas pesquisas é proporcionar maior familiaridade com o problema, a fim de torná-lo mais explícito ou constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Quanto à abordagem do problema será utilizado o método qualitativo.

O objetivo de pesquisa a ser realizada no trabalho será descritiva, cujo foco principal é descrever as características significativas de algo, por meio de pesquisas bibliográficas, pesquisas documentais, análise de processos.

Os procedimentos a serem utilizados para a pesquisa bibliográfica, documental e a análise de processos serão por meio de artigos, livros e teses existentes sobre o assunto, dados obtidos junto a esta bibliografia e dados obtidos através de institutos e/ou fundações que realizam pesquisas e estudos sociais e econômicos.

Para que os objetivos específicos sejam alcançados pretende-se realizar uma análise dos seguintes itens:

- Orçamento público e o federalismo fiscal
- Sistema tributário nacional
- Desoneração e guerra fiscal

2. ORÇAMENTO PÚBLICO

Nesta seção será definida e apresentada as características do orçamento público, bem como discutida a influência do ciclo político na sua execução.

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO: DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS

O orçamento público é um dos componentes do Sistema de Planejamento Integrado (SPI) da Organização das Nações Unidas, onde são determinadas as ações que serão realizadas pelo poder público, esse sistema procura por meio da escolha de alternativas prioritárias a melhor alocação dos recursos disponíveis para assim minimizar os problemas econômicos e sociais existentes. No Brasil esse sistema de planejamento integrado também é conhecido como Processo de Planejamento Orçamento. (KOHAMA 2001, p. 62-63).

O orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento do governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico. ESTUPIÑÁN¹ (1970, citado por KOHAMA, 2001).

De acordo com Rezende (2006, p. 69), as distribuições por funções e programas dos gastos federais alteram - se nos últimos anos, comparando os gastos federais por programas de 1969 e 1990.

No ano de 1969, conforme a tabela a baixo a administração dos bens públicos, composta pela administração geral, defesa e segurança, era responsável por aproximadamente 13% dos gastos. A seguridade social representava cerca de 40%. No que se refere a investimentos em infra - estrutura econômica, como transportes, telecomunicações e energia

¹ESTUPIÑÁN, Jorge. II Curso Intensivo de Programação Orçamentária. Rio de Janeiro, 1970.

correspondia a algo próximo a 23% e os recursos sociais, como saúde e educação, representavam cerca de 14% dos gastos. Nesta fase pode ser observada uma ênfase infra - estrutura econômica e social.

TABELA 1- DESPESAS NÃO FINANCEIRAS DO GOVERNO FEDERAL: DISTRIBUIÇÃO POR FUNÇÕES E PROGRAMAS (1969)

Funções/Programas	(% do total)
I. Bens Públicos	13,18
Administração Geral	2,15
Defesa	10,77
Segurança	0,26
II. Seguridade Social	40,33
Previdência	36,97
III. Saúde e Educação	14,22
Saúde	8,79
Educação	5,43
IV. Infra- estrutura Econômica	27,32
Transp./ Telecom.	24,54
Energia	2,78

Fonte: Adaptado de REZENDE, 2003.

A partir da década de 1990, ocorre uma mudança nos gastos federais, ficando agora a administração dos bens públicos com cerca de 18% dos gastos. A seguridade social com algo próximo a 53%. A infra - estrutura econômica passou a corresponder pela proximidade a 2% e os gastos em saúde e educação com cerca de 17% dos gastos federais.

TABELA 2 - GASTOS PÚBLICOS FEDERAIS POR PROGRAMAS

	Média 90/94	% do total	Média 95/98	% do total
I. Bens Públicos	21.503,20	17,97	31.053,75	18,06
Ação Legislativa	1.031,91	0,86	584,08	0,34
Ação Judiciária	2.869,45	2,40	3.128,03	1,82
Segurança Pública	1.080,48	0,90	1.140,71	0,66
Defesa	5.830,25	4,87	5.094,05	2,96
Administração	10.691,10	8,94	21.106,88	12,28
II. Seguridade Social	51.538,12	43,08	91.170,40	53,03
Previdência	46.446,08	38,82	82.500,65	47,99
Proteção ao Trabalhador	5.092,04	4,26	6.276,45	3,65
Assistência Social	N.D.	-	2.393,30	1,39
III. Saúde e Educação	25.984,16	21,72	29.752,94	17,31
Educação	9.130,02	7,63	11.084,05	6,45
Ensino Fundamental	2.658,01	2,22	3.945,24	2,29
Ensino Superior	5.354,30	4,48	5.993,30	3,49
Outros Ensinos	1.117,71	0,93	1.145,51	0,67
Saúde	16.854,14	14,09	18.668,89	10,86
IV. Infra- estrutura Econômica	2.995,78	2,50	4.011,93	2,33
Transportes	2.687,88	2,25	3.761,07	2,19
Telecomunicações	28,44	0,02	40,52	0,02
Energia Elétrica	177,87	0,15	170,53	0,10
Recursos Minerais	87,27	0,07	38,77	0,02
Petróleo	14,33	0,01	1,03	0,00
V. Outras Ações	17.613,58	14,72	15.937,22	9,27
VI. Total da Despesa Não Financeira	119.634,85	100,00	171.926,24	100,00

Fonte: REZENDE, 2003.

Agora nesta fase ocorre uma expansão da seguridade social principalmente no que se refere ao sistema de previdência, que pode ser explicada pelo aumento dos benefícios incorporados na Constituição de 1988 e

também pelo envelhecimento da população como pelo aumento da expectativa de vida. Podemos observar que há uma perda nos investimentos em infra – estrutura econômica que passaram a corresponder a cerca de 2% dos gastos, devido à diminuição da poupança pública e aumento da necessidade de financiamento do déficit público que se inicia após a década de 1980, também pode ser citado o aumento das privatizações, sobretudo posteriormente a 1995. Há ainda um aumento pequeno nos gastos em infra estrutura social como educação e saúde, e também nos dispêndios com bens públicos. (REZENDE 2006, p. 69-72).

2.2 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Rezende (2006, p. 99) aborda que a Constituição Federal estabelece que a iniciativa das leis orçamentárias que é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e Plano Plurianual (PPA) são de competência exclusiva do Poder Executivo.

O PPA estabelece o orçamento de meio prazo (em torno de quatro anos) procura alcançar os objetivos, metas e diretrizes a serem seguidos em nível de governo federal, estadual e municipal. Rezende (2006, p. 100) explica que até o dia 31 de agosto do primeiro ano de mandato, o poder executivo deverá enviar o projeto de PPA para o Congresso Nacional, que entrará em vigor a partir do segundo ano de mandato até o fim do primeiro ano de mandato do próximo eleito.

De acordo com Rezende (2006, p. 100) a LDO faz ligação entre o plano e o orçamento do ano em exercício, tem a finalidade de dirigir a elaboração dos orçamentos anuais (Lei Orçamentária Anual) estabelecendo metas e prioridades para o orçamento, limitando as despesas de capital, estabelece as políticas de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento de seguridade social para adequá-los de acordo com os objetivos, metas e diretrizes da administração pública. O projeto de LDO deve ser enviado ao Congresso Nacional até dia 15 de abril de cada ano.

Na LOA temos o orçamento propriamente dito, pois são estimados os valores da receita e fixados os valores da despesa para determinado exercício, são programadas as ações a serem executadas com a finalidade de alcançar os objetivos determinados visando o melhor atendimento e bem estar da sociedade. Rezende (2006, p. 100) salienta que o Poder Executivo envia o projeto de LOA ao Congresso até 31 de agosto de cada ano, acompanhado da análise macroeconômica e da situação fiscal. O projeto deve conter o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas em que a União direta ou indiretamente tenha a maioria do capital social com direito a voto.

O orçamento no âmbito do Poder Executivo inicia-se com a definição de tetos orçamentários para os ministérios pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF) que é vinculado ao Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Os ministérios apresentam suas propostas a este órgão que consolida e envia a Presidência da República que remete o projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional. A SOF / MPOG é responsável por limitar os gastos públicos às receitas disponíveis de acordo com a meta fiscal. (REZENDE 2006, p. 99-101).



FIGURA 1 - PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NO PODER EXECUTIVO.
Fonte: REZENDE, 2003.

Passando do âmbito do Poder Executivo para o Legislativo, quando o projeto chega ao Congresso Nacional, envia-se o projeto à Comissão Mista de Planos e Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMPOF), que é um órgão que examina os orçamentos e os planos da União. O presidente da Comissão indica um relator – geral para o orçamento, que será um deputado ou senador, e este emite um parecer – preliminar sobre a proposta orçamentária. Cada parlamentar poderá apresentar até 20 emendas institucionais ao projeto de lei orçamentária anual. Também podem ser apresentadas emendas coletivas por comissões permanentes do Senado Federal e Câmara dos Deputados, por bancadas estaduais e regionais. Porém só se aceita uma emenda à despesa

se outra despesa é cancelada, ou seja, de uma maneira muito resumida o processo orçamentário brasileiro tem uma predominância do Poder Executivo. (REZENDE 2006, p. 101-102).

TABELA 3 - AUTORIA DE EMENDAS AO PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIA

Proponente	Número limite de emendas
Parlamentar	20
Comissão permanente do Senado e da Câmara dos Deputados	5
Bancada Estadual do Congresso Nacional	10
Bancada Regional do Congresso Nacional	5

Fonte: REZENDE, 2003.

De acordo com Kohama (2001, p. 67-72) as etapas do processo orçamentário podem ser classificadas da seguinte forma:

- a) **Elaboração:** compreende a fixação de objetivos para o período considerado pelo orçamento, que depois de pronta será a proposta orçamentária, que poderá ser revista e depois deverá ser acrescentada na proposta geral; sendo esta etapa de competência do poder executivo.
- b) **Estudo e aprovação:** cabe ao poder legislativo garantir que a população, por meio de seus representantes, possa intervir nas decisões contidas na proposta geral, que depois de ser aprovado pelo poder legislativo será sancionada.
- c) **Execução:** constitui a concretização dos objetivos e metas determinadas pelo setor público, no processo de planejamento, implicando mobilização dos recursos humanos, materiais e financeiros. São determinadas as cotas financeiras (um instrumento de regulação dos recursos financeiros das unidades executoras), em seguida são feitas Tabelas de Distribuição dos recursos que serão registradas no Livro da Despesa para acompanhamento e registro da despesa.
- d) **Avaliação:** Refere-se aos critérios de organização para julgamento dos objetivos atingidos e das modificações ocorridas ao longo do processo de elaboração. A avaliação é feita através de um sistema estatístico cuja informação é coletada de dados dos órgãos e repartições, e

posteriormente o grupo de avaliação orçamentária deverá elaborar informes periódicos para uso dos dirigentes das unidades executoras.

O ciclo político exerce influência no orçamento público, pois é ele que elabora o mesmo e por isso o impacta diretamente. Por meio do orçamento público o governo avalia, expressa e executa os planos gerais de desenvolvimento, também avalia os resultados dos programas governamentais para coordenar o papel das unidades executoras e distribuir os recursos entre elas. Portanto o orçamento público é indispensável ao processo de execução e coordenação dos programas governamentais colocando em prática as estratégias de melhor alocação dos recursos disponíveis com a finalidade de reduzir os problemas econômicos e sociais existentes. (KOHAMA 2001, p. 70-72).

Na seqüência, no capítulo três, será discutido o sistema de federalismo fiscal brasileiro, com o interesse de demonstrar que o pacto federativo brasileiro concede independência e autonomia aos entes da federação.

3. FEDERALISMO FISCAL

Resumidamente federalismo é um sistema político pelo qual, vários estados se reúnem para formar um Estado Federal, cada um conservando sua autonomia.

Segundo Biderman; Arvate (2004, p. 291) a organização política-administrativa do Brasil é de uma federação abrangendo três níveis de governo: o federal, estadual e municipal, sendo independentes uns dos outros. No regime federalista a estrutura de governo é descentralizada e é defendida a partir de três princípios: alocação eficiente dos recursos nacionais, aumento da participação política da sociedade e proteção das liberdades básicas e dos direitos individuais dos cidadãos.

Rezende (2006, p. 334) explica que o federalismo fiscal trata das competências tributárias dentro do território nacional, buscando estudar as distribuições das receitas tributárias ou de transferências e gastos públicos nas três esferas de governo, procurando formas de distribuição de fundos e assim criando uma maior proximidade com os cidadãos e proporcionando maior transparência nas atividades políticas.

De acordo com o especialista em direito privado Luiz Gustavo Lovato:

Não existe uma aceção unânime em relação ao termo federalismo. Um conceito genérico define o pacto federativo como a união de entes federados (estados, colônias, regiões) dotados de autonomia e submetidos a um poder central, geral, dotado de soberania. A hierarquização do poder central para com os entes federados pode ou não ocorrer, e a autonomia destes pode ser de várias amplitudes, conforme a disposição constitucional. A constituição, aliás, é a Carta Magna, reguladora da federação e das competências de seus entes; é o texto legal que determina de que maneira funciona o pacto federativo em função de uma ordem jurídica estabelecida. (LOVATO, 2006, p. 1).

Existem várias formas de federalismo dependendo do tipo de relacionamento entre os membros da federação na decisão das políticas conduzidas pelo governo central e da distribuição das responsabilidades pela provisão dos bens públicos. O Federalismo econômico prescreve que as

políticas do governo central sejam decididas por um presidente eleito e tem tendência a uma grande centralização. O Federalismo cooperativo: especifica que as políticas do governo central sejam decididas de forma unânime pelos representantes eleitos de cada membro da federação, concedendo a cada membro um poder de veto no processo de decisão política, assim cada membro dispõe de um grande poder de decisão, que pode transferir para o governo central a fim de garantir maior bem estar aos cidadãos. E o Federalismo democrático: as políticas do governo central são estabelecidas a partir da maioria simples dos representantes eleitos dos membros da federação, procura-se um equilíbrio entre os ganhos de eficiência na provisão dos bens e serviços públicos pelo governo central e as perdas de eficiência que podem resultar de uma descentralização excessiva. (BIDERMAN; ARVATE, 2004, p. 292).

Mora e Varsano ² (2001, citado por Biderman; Avarte, 2004) resumem a associação entre as várias formas de federalismo:

As teorias sobre federalismo, tanto a abordagem econômica como a política, não fornecem um modelo que sirva de padrão para comparar as diferentes experiências. Mais especificamente, a teoria sobre o federalismo fiscal, embora estabeleça uma estrutura normativa para a alocação de receitas e despesas entre os diferentes níveis de governo, não especifica um grau ótimo de descentralização ou o melhor arranjo institucional. Não obstante as diferenças, o conhecimento da experiência de um determinado país pode ser útil para os que lidam com os demais sistemas federativos. (BIDERMAN; ARVATE, 2004, p. 292).

Um problema encontrado em países federalistas é com relação a distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo. O federalismo fiscal tem por objetivo maximizar com eficiência e equidade para a nação, os recursos adquiridos através de suas receitas. E faz isso através da oferta de bens públicos a população, como cuidados com a saúde, proteção do meio ambiente, promoção de programas de moradia e saneamento básico e integração social de modo que o bem-estar da sociedade seja alcançado.

² MORA, Mônica, VARSANO, Ricardo. Fiscal decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 2001.

Musgrave³ (1980, citado por Pires, 1996) explica que os bens públicos são aqueles cuja demanda não se manifesta por meio de mecanismos de preços (são bens que o mercado não consegue fornecer) e por isso há necessidade da presença do Estado com o intuito de procurar alocar e distribuir de maneira eficiente os bens e serviços.

Alguns dos principais objetivos das finanças públicas são: eficiência, simplicidade, flexibilidade e transparência. Um sistema tributário é eficiente quando, para uma dada receita tributária, otimiza a alocação dos recursos na economia. Pode ser considerado como simples quando for relativamente barato (tanto no custo de arrecadação do fisco quanto no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos). A flexibilidade significa que o sistema tributário deve responder com facilidade as mudanças nas condições econômicas. No que se refere à transparência do sistema tributário ocorre quando ele traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe precisamente quanto está pagando de impostos. (BIDERMAN; ARVATE, 2004, p. 295).

Simplificadamente um sistema tributário ideal seria aquele que produzisse uma receita tributária satisfatória, aliada a maximização de bem-estar da sociedade como um todo.

3.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

De acordo com Biderman; Arvate (2004, p. 202) no passado o federalismo brasileiro era caracterizado por uma concentração excessiva no poder central da União. Porém a partir da década de 1980 o país entrou em uma época de mudanças. E alguns eventos afetaram as relações fiscais intergovernamentais como:

- Recentralização de receita promovida pela União;

³ MUSGRAVE, Richard Abel, MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. São Paulo: Campus, 1980.

- Guerra fiscal entre os estados;
- A provisão pública de educação e saúde;
- O endividamento das unidades subnacionais de governo;
- Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Federalismo Fiscal no Brasil tem duas fases, uma de centralização, a partir de 1964 com a ascensão do Regime Militar, e outra de descentralização fiscal após a redemocratização do país e promulgação da Constituição de 1988.

O federalismo fiscal no Brasil está relacionado às distorções históricas ocorridas, primeiramente em 1964, com a instauração do regime militar e o estabelecimento do autoritarismo e centralização, favorecida pela duração do regime militar. Os governos estaduais e municipais buscavam maior autonomia financeira e esta busca se acentuou após a recuperação de autonomia política dos estados e municípios em 1982. Após 1985, com a transição do autoritarismo para a democracia a necessidade de autonomia foi considerada indispensável, porém esta autonomia financeira acabou sendo confundida como uma liberdade para gastar, e embora hoje ocorra maior responsabilidade por parte dos estados e municípios quanto aos gastos, busca-se um novo equilíbrio. (REZENDE, 2006, p. 333 e 334).

Rezende (2006, p. 335) aborda que as questões de ordem política também foram relevantes no papel do federalismo fiscal, podendo ser citado a Reforma Constitucional de 1967, promovida pelo militarismo, que criou uma hierarquia constitucional centralizadora na União, porém com transferências intergovernamentais de receitas, beneficiando os estados menos desenvolvidos e os municípios menos populosos (a oposição política se localizava nos estados mais desenvolvidos e nas cidades mais populosas).

Com promulgação da Constituição de 1988, os municípios foram reconhecidos como membros da federação em igualdade com os Estados em relação a direitos e deveres, ocorreu certa independência dos municípios em

relação ao poder do estado, que acabou sendo acompanhada por desequilíbrios verticais e horizontais. Houve um aumento das transferências intergovernamentais, visando à solução do conflito regional, o que reverteu o desequilíbrio vertical na partilha da receita tributária nacional, porém esta situação ampliou os desequilíbrios de ordem horizontal, por causa das dificuldades para se mudar as regras de divisão dessas transferências. (REZENDE, 2006, p. 335 e 337).

No próximo capítulo, será analisada a evolução do sistema tributário nacional e a divisão das competências tributárias da União, Estados e Município.

4. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Nesta seção será apresentada a história do sistema tributário brasileiro e a reforma que este passou em 1988, bem como a divisão das principais fontes de arrecadação do governo e suas transferências intergovernamentais.

4.1 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Segundo Varsano (1996, p. 2) durante o período monárquico com uma economia basicamente agrícola e aberta, a principal fonte de receitas públicas era o comércio exterior com o imposto sobre importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder aproximadamente 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto representava cerca da metade do total das receitas do governo.

A Constituição de 1891 manteve a composição do sistema tributário existente no final do Império. Porém, devido à adoção do regime federativo, era necessário permitir maior autonomia financeira aos estados e municípios com um sistema repartição de competências. Passando a ser discriminados os impostos de competência da União e dos Estados e tanto um como o outro poderiam criar outras receitas tributárias. No que se refere aos municípios, os estados ficaram responsáveis de fixar os impostos municipais visando garantir sua a autonomia. (VARSANO, 1996, p. 5).

Varsano (1996, p. 3) aborda que em 1922 foi criado o imposto sobre vendas mercantis, denominado posteriormente como imposto de vendas e consignações (IVC) e transferido para a órbita estadual. Na época da proclamação da República já havia impostos sobre vencimentos e sobre benefícios distribuídos, mas somente a partir de 1924 foi instituído um imposto de renda (IR) geral.

Antes da Constituição de 1934, o imposto sobre importação manteve-se como a principal fonte de receita da União, sendo responsável por aproximadamente 50% da receita total da União, enquanto que o imposto sobre consumo correspondia apenas 10% da mesma. Porém com a Segunda Guerra Mundial ocorreu uma redução dos fluxos de comércio exterior

obrigando o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas, aumentando desta forma o imposto sobre consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos. Mesmo com o fim da Segunda Grande Guerra o imposto sobre importação não retomou a importância que tinha anteriormente. (VARSAÑO, 1996, p. 5).

As principais modificações devido a Constituição de 1934 ocorreram na esfera estadual e municipal. Os estados passaram a ter competência para decretar o imposto de vendas e consignações e os municípios passaram a ter competência para decretar alguns tributos. Passou a ocorrer a repartição da receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. (VARSAÑO, 1996, p. 6 e 7).

Varsano (1996, p. 5) comenta que em 1946 o imposto sobre o consumo era responsável por cerca de 40% da receita tributária da União e o imposto de renda por cerca de 27%. Demonstrando que a tributação estava explorando bases domésticas em uma etapa de desenvolvimento industrial do país. A Constituição de 1946 modificou pouco o elenco de tributos utilizados no país. Houve um aumento dos recursos dos municípios com dois novos impostos à sua competência: o primeiro, o imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (imposto do selo municipal) e o segundo, o imposto de indústrias e profissões (pertencente aos estados, mas já arrecadado em parte pelos municípios). Os municípios também passaram a participar de 10% da arrecadação do IR.

A partir de 1950, o país passou a ter um esforço ao desenvolvimento industrial e regional e também uma ampliação do número de municípios, gerando maiores gastos públicos que não foram acompanhados por maiores receitas. As despesas do Tesouro Nacional tiveram uma evolução de 8% do PIB no final da década de 40, em 1957 passou para 11% e alcançou 13% do PIB em 1960. Como as despesas continuaram a crescer, o déficit do Tesouro

ultrapassou, em 1962 e 1963, a marca dos 4% do PIB. (VARSAÑO, 1996, p. 10).

Diante da crise econômica e também política da década de 60, cogitava-se para aumentar as receitas, expandir a base tributária ou elevar a carga de alguns tributos. Entre 1964 e 1966, um novo sistema tributário foi paulatinamente sendo implantado reabilitando as finanças federais e atendendo ao alívio tributário dos setores empresariais (por meio de incentivos fiscais). Ocorreu a reabilitação das finanças federais e em 1965, a receita do Tesouro Nacional estava em 12% do PIB. (VARSAÑO, 1996, p. 11 e 12).

Para fazer frente à crise econômica e política que o país atravessava, formava-se consenso sobre a necessidade de reorganização de quase todos os setores da vida nacional, ou seja, usando expressão da época, de "reformas de base". Naquele contexto, a reforma tributária era vista como prioritária, não só para resolver o problema orçamentário como para prover os recursos necessários às demais reformas. (VARSAÑO, 2002, p. 6).

Palermo (2009, p.12) comenta que na reforma de 1965/67, o Brasil foi um dos pioneiros a instituir a tributação sobre valor adicionado. Foram criados dois impostos sobre valor adicionado: o ICM, imposto sobre circulação de mercadoria (de competência Estadual) e o IPI, imposto sobre produtos industrializados (de competência federal).

Varsano (1996, p. 10) explica que em 1968 no auge do autoritarismo, as transferências foram restringidas de 10% para 5%, os percentuais do produto da arrecadação do IR e IPI destinados ao Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e Municípios (FPE e FPM). Em contrapartida foi criado o Fundo Especial (FE) no qual a distribuição e utilização dos recursos eram decididas pelo Poder Central. Foi reduzida a nível mínimo a autonomia fiscal dos estados e municípios, permanecendo até 1975.

Desde a década de 70, já era evidente ao governo que os incentivos fiscais reduziam a receita e para garantir sua arrecadação, o governo federal criou a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)/PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), marcando o ressurgimento da cumulatividade na tributação do país. Determinou que parte

dos incentivos concedidos fosse direcionada para o Programa de Integração Nacional (PIN) e para o Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo a Agropecuária do Norte e Nordeste (Proterra). (VARSANO, 2002, p. 8).

De acordo com Varsano (1996, p. 11) em 1983 foi criado mais um tributo cumulativo, o Fundo de Financiamento Social (Finsocial), atualmente é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e transformando o IPI e o ICM em tributos pouco semelhantes a um imposto sobre o valor adicionado. A partir de 1984 observa-se um processo de desconcentração dos recursos ocasionada não apenas pelo aumento das transferências para o FPE e FPM, mas também da perda de poder de arrecadação da União.

4.2 REFORMA TRIBUTÁRIA DE 1988

A reforma do sistema tributário criada pela Constituição de 1988 foi elaborada por uma equipe técnica e conduzida basicamente pelos políticos. Após a definição dos temas que seriam tratados na Constituição, a tarefa foi dividida entre 24 subcomissões, que eram subordinadas a 8 comissões, que atuaram de forma independente e não coordenada. O texto resultante do trabalho das comissões era encaminhado à Comissão de Sistematização, que reunia as partes, eliminava duplicidades e conflitos e preparava o projeto de Constituição para a votação em plenário. (VARSANO, 1996, p. 15 e 16).

Varsano (1996, p. 13) comenta que este era um processo bastante democrático, pois permitia a participação direta da população através das emendas populares. A previsão para a nova Constituição era o ano de 1987, mas devido a dificuldades de coordenação o prazo foi prorrogado várias vezes e acabou sendo promulgada a nova Constituição e 5 de outubro de 1988.

A partir da Constituição de 1988 ocorreu uma redução das receitas destinadas à União e aumento das transferências aos Estados e Municípios, houve então um aumento do grau de autonomia fiscal dos Estados e

Municípios. Esta maior autonomia e desconcentração da receita atribuíram como competência de cada estado, fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), sucessor do ICM; eliminou o poder da União de conceder isenções de impostos estaduais e municipais. (VARSANO, 1996, p. 16 e 17).

Para Giambiagi e Alèm⁴ (2000, citado por Palermo, 2009):

A constituição de 1988 promoveu um aumento do grau de autonomia fiscal dos Estados e Municípios, bem como a descentralização dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargo da União. (PALERMO, 2009, p. 22).

Segundo Varsano (1996, p. 14) os percentuais da arrecadação de IR e IPI destinados ao FPE e ao FPM foram outra vez ampliados, chegando em 1993, a 21,5% e 22,5%, respectivamente. Ocorreu um aumento das transferências dos estados para os municípios, pela ampliação da base de arrecadação. Criou-se a partilha de IPI, aos estados de 10% da arrecadação do imposto, repartido em proporção à exportação de produtos manufaturados e deste montante 25% entregue pelos estados aos municípios.

Com a perda de recursos da União e aumento das receitas nos estados e municípios era necessário fazer ajustes, especialmente na descentralização dos encargos. Este processo levaria cerca de 5 anos, para que o Finsocial reduzisse os recursos transferidos para o Fundo de Descentralização até a sua total extinção. O projeto da Comissão da Ordem Social previa, entre os instrumentos de financiamento da seguridade social, uma contribuição dos empregadores, incidente sobre o faturamento. Entretanto a Comissão de Sistematização optou por eliminar o Fundo de Descentralização e manter a contribuição no orçamento da seguridade social, que é a atual COFINS (Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social). Desta forma a seguridade social e saúde, mesmo com uma maior descentralização político-

⁴ GIAMBIAGI, F.; ALÈM, A. C. Finanças públicas. Rio de Janeiro: Campus, 2002. 2 ed.

administrativa, permaneceram ligadas a contribuições sociais de recursos provenientes da União. (VARSANO, 1996, p. 17 e 18).

A falta de equacionamento, fiscal e financeiro, da União, levou a processo de deterioração da qualidade do sistema tributário brasileiro. O governo, ao optar por elevar a arrecadação tributária através das contribuições, sobre as quais não tem a obrigatoriedade constitucional da divisão com Estados e Municípios, consolidou a tributação cumulativa no país e ajudou a recuperar, em parte, sua participação na repartição do bolo tributário. (PALERMO, 2009, p. 23).

Entre o final de década de 1980 e os anos 90, para enfrentar o desequilíbrio fiscal e financeiro, o governo federal criou a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), IPMF (Imposto sobre Movimentação Financeira) que se tornou, a atualmente extinta, CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), aumento da alíquota da COFINS e IOF (Imposto sobre Operações Financeiras). (PALERMO, 2009, p. 23 e 24).

A implantação do plano real em 1994 e estabilização inflacionária contribuíram para aumentar a receita do país. No ano seguinte o Tesouro Nacional tinha um crescimento real da receita de 11% e da despesa em 14%. Tanto o governo federal como os subnacionais, como também as empresas estatais apresentam déficits demonstrando um desajuste estrutural das contas dos governos, tornando-se evidente a necessidade de uma reforma no sistema tributário brasileiro. (VARSANO, 1996, p. 21 e 22).

De acordo com Varsano (2002, p. 21) em 1998, um grupo de deputados resolveram promover a reforma tributária, criaram uma comissão especial, se limitavam ao Sistema Tributário da Constituição e buscava-se alterar as contribuições sociais, para eliminar a tributação cumulativa. O texto foi aprovado na Comissão com 35 votos a favor e um contra, porém a proposta não se desenvolveu devido à oposição do Ministério da Fazenda. Alegava-se que a eliminação da tributação cumulativa poderia ser feita sem a necessidade de uma emenda constitucional, e que esta proposta colocava em risco a arrecadação em um fase de ajuste fiscal.

Não se logrou, até o momento, a realização da reforma devido a constrangimentos que tornam o processo complexo e retardam sua implementação. À medida que o debate foi se intensificando e avançando, o grande desafio tem sido encontrar um caminho que,

simultaneamente, atenda ao objetivo principal e respeite certos condicionantes. (VARSAÑO, 2002, p. 12).

A tabela 4 descreve as principais características dos sistemas tributários da Constituição de 1946, da reforma de 1966 e da Constituição de 1988.

TABELA 4 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional nº 5 de 1961	Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (vigência a partir de janeiro de 1967)	Constituição de 1988 e (vigência a partir de janeiro de 1989)
<p>1. Federais</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto de Consumo</p> <p>1.3. Impostos Únicos</p> <p>1.4. Imposto de renda</p> <p>1.5. Imposto sobre Transferência de Fundos para o Exterior</p> <p>1.6. Imposto sobre Negócios de sua Economia</p> <p>1.7. Impostos Extraordinários</p> <p>1.8. Impostos Especiais</p>	<p>1. Federais</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados</p> <p>1.3. Impostos Únicos</p> <p>1.4. Imposto de renda</p> <p>1.5. Imposto Extraordinários</p> <p>1.6. Imposto sobre Exportação</p> <p>1.7. Impostos sobre Transporte e Comunicação</p> <p>1.8. Imposto sobre Operações Financeiras</p> <p>1.9. Imposto Territorial Rural</p>	<p>1. Federais</p> <p>1.1. Imposto de Importação</p> <p>1.2. Imposto sobre Produtos Industrializados</p> <p>1.3. Impostos de renda</p> <p>1.4. Impostos Extraordinários</p> <p>1.5. Imposto sobre Exportação</p> <p>1.6. Imposto sobre Operações Financeiras</p> <p>1.7. Imposto Territorial Rural</p> <p>1.8. Imposto sobre Patrimônio</p>
<p>2. Estaduais</p> <p>2.1. Imposto sobre Vendas e Consignações</p> <p>2.2. Imposto sobre Transmissão Causa-Mortis</p> <p>2.3. Imposto sobre Exportação</p> <p>2.4. Imposto sobre Atos Regulamentados por Lei Estadual</p> <p>2.5. Impostos Especiais</p>	<p>2. Estaduais</p> <p>2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias</p> <p>2.2. Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis</p>	<p>2. Estaduais</p> <p>2.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços</p> <p>2.2. Imposto sobre Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis</p> <p>2.3. Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores</p> <p>2.4. Adicional de Imposto de Renda sobre Rendimentos de Capitais</p>

3. Municipal	3. Municipal	3. Municipal
3.1. Imposto Territorial Rural	3.1. Imposto Predial e Territorial Urbano	3.1. Imposto de Transmissão Intervivos
3.2. Imposto de Transmissão Intervivos	3.2. Imposto sobre Serviços	3.2. Imposto Predial e Territorial Urbano
3.3. Imposto Predial e Territorial Urbano		3.3. Imposto sobre Serviços
3.4. Imposto de Indústria e Profissões		
3.5. Imposto de Licença		
3.6. Imposto sobre Diversões Públicas		
3.7. Impostos sobre Atos de Sua Economia		

Fonte: BIDERMAN; AVARTE, 2004.

4.3 DIVISÃO DAS PRINCIPAIS FONTES DE ARRECADAÇÕES

A estrutura do sistema tributário atual pode ser considerada complexa. Temos várias formas de tributação: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições sociais e de seguridade social.

Segundo Abrantes; Ferreira (2010, p. 56) o imposto é o tributo cuja obrigação não se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, não é preciso que o Estado preste um serviço ou disponibilize algum bem, para exigir o pagamento de imposto dos indivíduos. São determinadas situações materiais que evidenciam a capacidade contributiva, que são os fatores geradores da obrigação tributária. Estes fatores geradores podem ser o patrimônio, a renda ou o consumo (por exemplo, IPTU, IR e IPI, respectivamente).

Abrantes; Ferreira (2010, p. 57) explicam que as taxas são tributos vinculados a uma ação específica do poder público, portanto surgem da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte. É caracterizada como base

para o cálculo à proporção do custo do serviço prestado (exemplificando taxa de limpeza)

No que se refere a contribuição de melhoria, para Abrantes; Ferreira (2010, p. 58) é um tributo que tem como fator gerador uma situação que representa um benefício especial ao contribuinte. Tem o significado de uma contribuição que se paga em razão do recebimento de um aumento de valor mobiliário, como por exemplo o asfaltamento de ruas.

De acordo com Abrantes; Ferreira (2010, p. 59) o empréstimo compulsório é quando o Estado compete a alguém, a tomada de certa quantidade de dinheiro, sob a forma de empréstimo, prometendo reembolso sob determinadas condições e prazos. É utilizado pela União para atender situações excepcionais como decorrentes de calamidade pública.

Abrantes; Ferreira (2010, p. 60) comentam que a contribuição social é vinculada a atuação indireta do Estado. É caracterizada pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade, acarreta maiores despesas em prol de certos contribuintes, que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais não contribuintes.

A República Federativa do Brasil é organizada em três níveis governamentais: União, Estados e Municípios. De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) estão distribuídos em 26 Estados e um Distrito- Federal e aproximadamente 5.560 Municípios, cada qual com sua competência tributária. Cada nível de governo tem o direito de instituir os impostos que lhe são atribuídos e que pertençam à sua competência privativa, a Constituição Federal define a atribuição das competências tributárias para cada esfera de governo.

A federação caracteriza-se pela divisão de poder político e pela existência de diferentes níveis (ou esferas) de governo. Em uma federação, o poder político é dividido entre o governo nacional (ou central, ou ainda, federal) e os governos subnacionais (estados e municípios). Além disso, há uma divisão de responsabilidades (ou competências) entre as esferas de governo. (LAGEMANN, et al, 2011, p. 5).

Segundo Abrantes; Ferreira (2010, p. 47) a competência tributária pode ser dividida em três modalidades: privativa, residual e comum. A competência privativa é aquela atribuída com exclusividade a um ente político, sendo utilizada para criar impostos. No que se refere à competência residual, também é utilizada para criar impostos que podem ser instituídos sobre condições não previstas. E por fim a competência comum são as taxas e contribuições de melhoria, delegadas a todas as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Os dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) demonstram alguns impostos, taxas e contribuições de competência da União, Estados e Municípios, como podem ser observados adiante.

4.3.1 União

A União detém poder para instituir determinados impostos. Os impostos de sua competência são:

- Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II);
- Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);
- Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);

A União tem competência para instituir taxas, assim como tem competência exclusiva para instituir contribuições sociais:

- Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);

- Programa de Integração Social (PIS);
- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP);
- Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE combustíveis);
- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS);
- Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE);
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC);
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT);
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI);
- Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI);
- Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC);
- Contribuição Confederativa Laboral (empregados);
- Contribuição Confederativa Patronal (empresas);
- Contribuição Sindical Laboral;
- Contribuição Sindical Patronal;
- Taxa Ambiental;
- Taxa ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP);
- Taxas CVM (Comissão de Valores Mobiliários);
- Taxas IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente).

4.3.2 Estados Federativos e Distrito Federal

Os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir, contribuições de melhoria, taxas e impostos:

- Imposto Sobre à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);

- Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis de bens imóveis e Doação (ITCD);
- Contribuições de Melhoria;
- Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais).

4.3.3 Municípios

Competem aos Municípios, também instituir contribuições de melhoria, taxas e impostos:

- Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);
- Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS);
- Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI);
- Contribuições de Melhoria;
- Taxa de Coleta de Lixo;
- Taxa de Conservação e Limpeza Pública;
- Taxa de Iluminação Pública.

4.4 TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

As transferências intergovernamentais, busca corrigir os desequilíbrios verticais e horizontais existentes no federalismo fiscal. O desequilíbrio horizontal ocorre entre os entes federados no mesmo nível de hierarquia. Por exemplo, alguns Estados (ou Municípios) podem ter escassez de recursos diante de seus compromissos, enquanto outros podem apresentar situação inversa. O desequilíbrio vertical acontece entre diversos níveis governamentais. Quando, por exemplo, os Estados e Municípios estão com falta de recursos frente aos seus compromissos, e a União exhibe excesso de recursos. (LAGEMANN, et al, 2011, p. 10).

De acordo com Lemgruber (1997, p. 4), o mecanismo de partilha tributária realiza as transferências necessárias ao maior equilíbrio de receitas e despesas na federação. As transferências podem ser classificadas como diretas ou indiretas, porém independentemente do tipo de transferência, elas sempre ocorrem no governo.

4.4.1 Diretas

Lemgruber (1997, p. 5) comenta que as transferências diretas tratam do repasse de parte da arrecadação para determinado governo. As transferências diretas são as seguintes:

- Pertence aos Estados e Municípios o total da arrecadação do Imposto de Renda retido na fonte;
- Pertence aos Municípios 50% da arrecadação do Imposto ITR, relativo aos imóveis neles situados;
- Pertence aos Municípios 50% da arrecadação do IPVA, licenciados em seu território;
- Pertence aos Municípios 25% da arrecadação do ICMS;
- O IOF será transferido em 30% para o Estado de origem e 70% para o Município de origem.

4.4.2 Indiretas

Lemgruber (1997, p. 5) aborda que as transferências indiretas ocorrem mediante a formação de fundos especiais. Estes fundos, os quais se realizam as transferências, têm como base a arrecadação do IPI e/ou IR:

- O Fundo de Compensação de Exportações (FPEX): constituído por 10% da arrecadação total do IPI. É distribuído aos Estados e sua distribuição é proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados;

- FPE: constituído por 21,5% da arrecadação do IPI e IR. É distribuído de acordo com a população e a superfície e inversamente proporcional à renda per capita da unidade federativa;
- FPM: composto por 22,5% da arrecadação do IPI e IR, com distribuição proporcional à população, sendo que 10% do fundo são reservados para os Municípios das Capitais;
- Fundos Regionais: para o financiamento de projetos na região Norte e Centro - Oeste, em 1,2% da arrecadação total do IPI e IR. E para o financiamento da região Nordeste, 1,8% da arrecadação do IPI e IR.

No quinto capítulo, haverá a abordagem das regras fiscais, especificamente da Lei de Responsabilidade Fiscal, com estabelecimento de normas voltadas à gestão fiscal dos recursos públicos.

5. REGRAS FISCAIS ASSOCIADAS AO SISTEMA TRIBUTÁRIO: a Lei de Responsabilidade Fiscal

De acordo com Sugiura (2010, p. 9), devido a necessidade de estabelecer normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal foi editada a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O próprio caput do art. 1º da LRF ressalta que o principal objetivo desta lei, é estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Com o objetivo de aperfeiçoar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, a LRF baseou-se em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilização.

O planejamento aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesas com a seguridade, dívidas, operações de crédito, empréstimo por antecipação da receita orçamentária e concessão de garantias, visando prevenir riscos e corrigir desvios. (SUGIURA, 2010, p. 9).

No que se refere à transparência, Sugiura (2010, p. 9) comenta que esta passa a ser prevista pela ampla divulgação, inclusive pela internet, de cinco novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, identificando as receitas e despesas: Anexo de Política Fiscal, Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. E conseqüentemente, o controle passa a ser aprimorado pela transparência e qualidade das informações e também pela maior fiscalização dos Tribunais de Contas.

A responsabilização sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, garantias e contratação de operações de crédito. Os responsáveis sofrerão as sanções previstas no Código Penal e na Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. (SUGIURA, 2010, p. 10).

A LRF em seu artigo 1 no § 1º dispõe:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL. Lei Complementar nº101, 2000).

O artigo 4º da LRF estabelece sobre o equilíbrio entre as receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e a avaliação do resultado dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para a transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

Este mesmo artigo salienta a integração a LDO dos Anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais. O § 1º aborda que os Anexos de Metas Fiscais são metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. No § 3º temos que os Anexos de Riscos Fiscais serão apresentados e avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas.

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho...

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas...

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados

nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional...

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. (BRASIL. Lei Complementar nº101, 2000).

A LRF aborda que cabe aos entes da Federação a responsabilidade de instituir, prever e realizar a efetiva arrecadação dos tributos de sua competência constitucional, e também as previsões de receitas devem observar nas normas técnicas e legais e suas alterações, conforme dispõe os artigos 11 e 12:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (BRASIL. Lei Complementar nº101, 2000).

O incentivo ou benefício tributário conduz a uma diminuição da arrecadação tributária do poder público, e neste sentido a LFR disciplinou as renúncias de receitas sem contrapartida. A lei, em seu artigo 14º, não proíbe a renúncia de receita, apenas requer novas exigências como: que a renúncia seja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar e para os dois exercícios seguintes,

demonstração que a renúncia foi considerada para a estimativa da receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstos na LDO, ou estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, aumento ou criação de novos tributos ou contribuições.

O § 1º deste mesmo artigo, define que a renúncia abrange anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou alteração da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV, e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (BRASIL. Lei Complementar nº101, 2000).

Para Pinheiro (2003, p. 30) a anistia é uma das cláusulas excludentes do crédito tributário, que visa excluir, de maneira total ou parcial, o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada por infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A anistia pode ter caráter geral, quando for concedida sem impor quaisquer exigências, ou limitada que é quando existe exigências, conforme pode ser verificado nos artigos 180 e 181 Código Tributário Nacional:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa. (BRASIL. Lei Ordinária nº 5.172, 1966).

Pinheiro (2003, p. 31) comenta que a remissão configura o perdão da dívida feito espontaneamente como prova de desoneração do devedor. O Código Tributário Nacional em seu artigo 172 dispõe:

A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. (BRASIL. Lei Ordinária nº 5.172, 1966).

O subsídio, segundo Pinheiro (2003, p. 32), atua como um auxílio prestado pelo Estado em situações onde este entenda ser necessária sua ação para satisfazer as necessidades públicas. Indica um montante, também chamado de subvenção, que o Estado cede para a realização de obra de interesse público e coletivo. O artigo 12 § 3º da Lei 4.320/64 dispõe acerca do subsídio:

Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (BRASIL. Lei Ordinária nº 4.320, 1964).

O crédito presumido é um incentivo concedido a partir da admissão de aproveitamento antecipado de créditos de imposto em valores maiores do que realmente têm direito, possibilitando o recolhimento a menor do imposto. É uma forma de exoneração em que a legislação concede ao contribuinte um crédito fictício destinado a ressarcir o ônus do imposto sobre determinadas operações. (PINHEIRO, 2003, p. 33).

Pinheiro (2003, p. 33) aborda que a isenção é o incentivo fiscal mais comum, sendo definido como um favor legal concedido pelo Estado, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido. Existe a obrigação tributária, mas devido a força na norma se dispensa o débito tributário. O artigo 14 da LRF aplica-se as isenções concedidas e caráter não geral, agora o artigo 179 do Código Tributário Nacional conceitua uma isenção de caráter geral:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. (BRASIL. Lei Ordinária nº 5.172, 1966).

Pinheiro (2003, p. 34) ainda salienta que a isenção de caráter geral beneficia determinadas pessoas, atos ou situações, sem exigir do contribuinte nela interessado a necessidade de requisitos particulares. Agora a isenção de caráter não geral é aquela que é efetivada em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado comprove condições e o cumprimento de requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

A alíquota pode ser traduzida como um percentual, que aplicado a base de cálculo, produz o valor do imposto. A redução de alíquotas ou de base de cálculo é um incentivo que ocorre sobre o modo de calcular o valor do dever tributário, que implica em uma redução do valor do tributo, permanece o dever tributário apenas reduz o valor a ser pago. (PINHEIRO, 2003, p. 35).

Segundo Pinheiro (2003, p. 35) existem outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado, como o aumento do prazo de recolhimento de um tributo a partir da constituição de um crédito tributário, sem a cobrança de correções ou juros, pode ser considerado como um benefício diferenciado se não for estendido a todos os contribuintes.

Na seqüência, no capítulo seis, são analisadas as relações conflitantes entre o sistema de federalismo fiscal brasileiro e a LRF, no que se refere à prática da desoneração fiscal.

6. DESONERAÇÃO FISCAL

As regras fiscais, especificamente a LRF e o federalismo fiscal são conflitantes. Enquanto que o federalismo fiscal, pós 1988, concede e garante autonomia e descentralização financeira aos Estados e Municípios, a LRF estabelece restrições que retiram a capacidade que cada entidade federativa tem para tributar ou desonerar.

A desoneração fiscal reflete uma redução da carga tributária, pois ocorre uma desobrigação do pagamento do tributo. O próprio federalismo fiscal brasileiro, a partir da promulgação da Constituição de 1988, buscou dar autonomia e independência financeira aos entes federativos. Ocorreu uma descentralização do regime federalista, e com isso uma maior autonomia na tributação e na repartição da receita dos tributos dos Estados e Municípios

A LRF estabelece normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, como: metas, limites, controles e condições para a renúncia de receita. A lei ressalta a necessidade de demonstrar à estimativa e compensação desta renúncia. Não significa que a lei a proíba, ela visa disciplinar as renúncias de receitas sem contrapartida.

A lei faz várias exigências para que ocorra a renúncia de receita, entre elas ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, demonstração que foi considerada para a estimativa da receita da lei orçamentária, ou estar acompanhada de medidas de compensação.

Nóbrega (2008, p. 12) aborda que o fenômeno de renúncias fiscais por meio da concessão de incentivos fiscais pode gerar conseqüências ruins. Quando outros estados descobrem que este mecanismo, de conceder de benefícios fiscais, pode ser um bom negócio para atrair investimentos em seu território, estes passam a travar uma disputa que é denominada de guerra fiscal.

6.1 GUERRA FISCAL

As políticas de reduções e isenções tributárias não é algo recentemente utilizado, de acordo com Prado; Cavalcante, (2000, p. 7) desde os anos de 1960 os governos estaduais utilizam destes recursos como forma de alavancar a industrialização regional. No início dos anos 90, retorna inicialmente de forma tímida para ganhar grande importância a partir de 1993/94.

Para Junior (2003, p 4) a denominação guerra fiscal, é devido ao fato dos governos travarem uma guerra com relação ao oferecimento de vantagens e benefícios, principalmente benefícios fiscais com intenção de que o seu território seja o escolhido para a instalação de empresas. O autor ainda aborda que assim como as empresas, em mercados competitivos, oferecem vantagens aos seus clientes para conquistar maior fatia de mercado, os governos fazem o mesmo com a finalidade de promover e desenvolver a sua economia.

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde. (VARSANO, 1997, p. 6).

Conforme abordado por Varsano (1996, p. 13), com a promulgação da Constituição de 1988 ocorreu um aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios. Esta maior autonomia e desconcentração da receita atribuíram como competência de cada estado, fixar autonomamente as alíquotas do seu principal imposto, o ICMS. Com maior liberdade para instituir e isentar impostos os governos estaduais passaram a enfrentar um conflito federativo em busca de investimentos.

Resumidamente a denominada guerra fiscal é um conjunto de ações e reações competitivas, e não cooperativas, entre governos estaduais e também

municipais, cujo objetivo é atrair investimentos privados, visam atrair indústrias para os seus estados a fim de dar um novo impulso à economia estadual.

Segundo Jarenko (2007, p. 21) a guerra fiscal não retorna à sociedade como um benefício social, primeiramente ela causa uma perda da arrecadação para o país e em segundo lugar, altera o sistema de apropriação da receita tributária pelos estados, em decorrência das mudanças no perfil locacional da atividade produtiva. O autor ainda salienta que esta disputa se dá de forma horizontal (entre os estados), que ficam disputando entre si quem dá mais incentivos fiscais, e quando ocorrem ganhos estes são de curto prazo e apenas nos estados mais desenvolvidos com condições de renunciar recursos.

Em outras palavras, a guerra fiscal é um processo de alteração na alocação de capacidade produtiva, emprego e receita fiscal entre unidades federadas, em que o conjunto do país perde mas nada impede que alguns, individualmente ganhem. (PRADO; CAVALCANTE, 2000, p. 37).

No caso do estado do Paraná, na década de 1990, o estado se valeu da sua posição estratégica em relação aos países do MERCOSUL – Mercado Comum do Sul, sua infra-estrutura (porto próximo a capital, rodovias, ferrovias, entre outros), qualidade de vida, disponibilidade de mão de obra, proximidade de mercados consumidores e principalmente de isenções fiscais e linhas de crédito subsidiadas. No primeiro grupo de indústrias que vieram para o estado foram as montadoras de veículos e fábricas de autopeças (instalando-se nas proximidades da capital). No segundo grupo temos diversificadas indústrias como fábricas de laticínios, congelados, bebidas, papéis madeira, café entre outras (espalhadas por várias regiões do Paraná). (JUNIOR, 2003, p. 24 e 25).

A guerra fiscal em vez de diminuir as desigualdades regionais acaba em aumentar estas desigualdades. Como os incentivos fiscais oferecidos pelos estados acabam sendo semelhantes, as indústrias instalam-se nas regiões com condições mais favoráveis como infra-estrutura, mercado consumidor, boas estradas e estas condições são encontradas em estados mais desenvolvidos e ricos.

Lagemann, et al (2011, p. 12) comentam que a chamada guerra fiscal é uma externalidade, que ocorre quando os governos com medo de perder produto e emprego, concedem incentivos fiscais que acabam comprometendo as suas receitas, assim como comprometem também a capacidade do governo em ofertar bens públicos.

Devido à falta de coordenação da política fiscal entre os três níveis de governo, existe o problema das externalidades sobre as receitas tributárias. Isto é, cada nível de governo adota medidas em relação aos tributos de sua competência de forma não cooperativa, visando solucionar os seus problemas individuais, o que acaba gerando impactos sobre as finanças públicas de outro governo. A origem do problema está, evidentemente, no grau de concorrência efetiva entre a União, os estados e municípios sobre as bases tributárias. (LAGEMANN, et al, 2011, p. 24).

A externalidade é o reflexo da ação de um indivíduo, de uma empresa ou governo sobre outro ou para com a sociedade. Pode ser positiva quando a sua ação beneficia não só ao próprio indivíduo como também os outros, ou negativa, que ocorre quando a ação de um agente prejudica os demais indivíduos.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesse estudo objetivou-se investigar as relações conflitantes entre as regras fiscais (LRF) e a responsabilidade fiscal. Para tal foi realizada uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa do problema, por meio de um levantamento bibliográfico sobre o formato e definição do ciclo orçamentário, análise do federalismo fiscal e sistema tributário nacional.

No orçamento público são determinadas e avaliadas as ações que serão realizadas pelo poder público para uma melhor alocação dos recursos disponíveis. As etapas do processo orçamentário podem ser classificadas em: elaboração do orçamento, estudo e aprovação, execução e avaliação orçamentária. O orçamento público é fundamental para a realização e coordenação dos programas do governo, por meio de estratégias de alocação dos recursos disponíveis, o governo visa reprimir os problemas socioeconômicos.

O federalismo fiscal é quando vários estados se reúnem, conservando sua autonomia, para formar um Estado Federal. Neste regime federalista a estrutura de governo pode ser considerada descentralizada. Antigamente o federalismo brasileiro era centralizado no poder da União, e os governos estaduais e municipais buscavam maior autonomia financeira e política. Com a promulgação da Constituição de 1988 e a redemocratização do país, ocorreu uma descentralização fiscal e maior autonomia financeira dos Estados e Municípios.

O sistema tributário nacional passou por várias transformações desde o período monárquico até os dias atuais, especialmente a partir da reforma do sistema tributário criada pela Constituição de 1988. A partir da nova Constituição, houve uma redução das receitas destinadas à União e aumento das transferências para os Estados e Municípios, pela ampliação da base de arrecadação. Ocorreu também um aumento da autonomia fiscal dos Estados e Municípios. A estrutura do sistema tributário atual pode ser considerada

complexa, pois temos várias formas de tributação de competência federal, estadual e municipal. O procedimento de partilha tributária e as transferências intergovernamentais buscam reparar os desequilíbrios verticais e horizontais do federalismo fiscal, realizando as transferências necessárias para o equilíbrio de receitas e despesas.

Objetivando a instituição e aprimoramento de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, foi editada a LRF nos anos 2000. A lei estabelece a obediência a limites e condições para a renúncia de receitas. Como o incentivo tributário diminui a arrecadação tributária do poder público, a LRF disciplina renúncias de receitas sem contrapartida, exige que a renúncia seja acompanhada do impacto orçamentário-financeiro e ainda demonstração de que a renúncia foi considerada para a estimativa da receita da lei orçamentária.

Pode ser observado um conflito entre a LRF e o federalismo fiscal. Enquanto o federalismo fiscal confere autonomia e descentralização financeira aos entes federativos, a LRF regula as renúncias de receitas e desta forma reduz a capacidade que cada entidade federativa tem para tributar ou desonerar. As políticas de reduções e isenções tributárias, aliado ao mecanismo de disputa destas políticas para concessão de benefícios fiscais, visando atrair investimentos em determinado território, é denominada de guerra fiscal. A guerra fiscal em vez de diminuir as desigualdades regionais acaba em aumentá-las, pois as indústrias tendem a se instalar nas regiões com condições mais favoráveis.

Na pesquisa realizada foi verificado que enquanto o federalismo fiscal brasileiro fornece autonomia para realização de desonerações, as regras fiscais existentes disciplinam e até mesmo restringem esta autonomia, demonstrando ter uma relação conflitante.

Considerando-se as limitações desse estudo devido à complexidade do tema em questão, recomenda-se para futuras pesquisas, buscando um melhor entendimento sobre o assunto, uma investigação detalhada das práticas de

desoneração fiscal brasileira. Outra sugestão é realizar uma análise empírica dos dados dos gastos públicos federais por programa, após a implantação da LRF.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, L. A.; FERREIRA, M. A. **Gestão tributária**. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

ASSUNÇÃO, M. C. **Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros**. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

BIDERMAN, C.; ARVATE, P. **Economia do Setor Público**. Rio de Janeiro: ELSEVIER, 2004. 6 ed.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm >.

Acesso em: 14 Fev. 2014.

BRASIL. Lei Ordinária nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm >.

Acesso em: 23 Fev. 2014.

BRASIL. Lei Ordinária 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: 22 Fev. 2014.

CROCCO, M.; JUNIOR, J. F. **Política fiscal, disponibilidade de crédito e financiamento de políticas regionais no Brasil**. Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.

COUTO, H. F. et al. **A tributação atual no Brasil e a Curva de Laffer: uma visão jurídico econômica**. Faculdade de Economia, Instituto Vianna Júnior, Juiz de Fora, 2006.

Disponível em:

<http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/doc/artigo_80001.pdf>.

Acesso em: 05 Jun. 2013.

ERCOLE, L. **Simplificação do sistema tributário e alterações nos rumos das políticas fiscais**: uma análise através de um modelo aplicado de equilíbrio geral para o Brasil. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

GIAMBIAGI, F.; ALÈM, A. C. **Finanças públicas**. Rio de Janeiro: Campus, 2002. 2 ed.

GIAMBIAGI, F.; ALÈM, A. C. **Finanças públicas**: teoria e prática no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 3 ed.

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

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm>.

Acesso em: 15 Jan. 2014.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

Disponível em:

<<http://www.ibpt.org.br/>>.

Acesso em: 15 Jan. 2014.

JARENKO, G. **Guerra fiscal, competição desigual e relações federativas no Brasil**. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2007.

JUNIOR, M.; B.; M. **Guerra fiscal**: quem ganha e quem perde? Reflexos no estado do Paraná. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. São Paulo: ATLAS, 2001. 8 ed. P. 62-72.

LAGEMANN, E.; OLIVEIRA, C. A.; JR. L. S. M. **Federalismo fiscal brasileiro**: problemas, dilemas e competências tributárias. Texto para discussão n. 95.

Secretaria do Planejamento, Gestão e Participação Cidadã – SEPLAG. Porto Alegre, 2011.

LEMGRUBER, Andréa Teixeira. **Federalismo Fiscal no Brasil: Evolução e Experiências Recentes**. Texto para discussão. Secretaria da Receita Federal. Brasília, 1997.

Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/EstTributarios/PalestrasCIAT/1997/Portugues/federalismo.htm>>.

Acesso em: 15 Mar. 2013.

LOVATO, L. G. **Federalismo e federalismo fiscal: controvérsias sobre o sistema brasileiro de desenvolvimento regional**. Teresina, 2006.

Disponível em:

<<http://jus.com.br/artigos/8179/federalismo-e-federalismo-fiscal#ixzz2pfYpq1mf>>

Acesso em: 05 Jan. 2014.

NÓBREGA, M. **Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF**. Comissão Econômica para a América Latina – CEPAL. 2008

Disponível em:

<<http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/6/13526/MarcosNobrega1.pdf>>.

Acesso em: 11 Fev. 2014.

PALERMO, U. P. **Efeitos econômicos e fiscais de uma reforma tributária no Brasil: uma análise com um modelo inter-regional de equilíbrio geral para o Rio Grande do Sul**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/18841>>.

Acesso em: 07 Fev. 2014.

PINHEIRO, F. A. F. **Renúncias Fiscais e Lei de Responsabilidade Fiscal: o caso de Minas Gerais**. Fundação João Pinheiro. Belo Horizonte, 2003.

PIRES, V. **Estado, mercado e tributação**. Piracicaba: Unimep, 1996. 1 ed.

PRADO, S.; CAVALCANTE, E. C. **A guerra fiscal no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. São Paulo, 2000.

REZENDE, F. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2006. 2 ed.

SILVA, A. M. A.; JUNIOR, C. O. J. **Uma análise da consistência do superávit primário no Brasil**. Boletim de desenvolvimento fiscal. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 2007.

SUGIURA, P. M. U. **Dez anos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. São Paulo, 2010.

VARSAÑO, R. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Texto para discussão n. 15. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 1997.

Disponível em:

<<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>.

Acesso em: 07 Fev. 2014.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão n. 405. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro, 1996.

Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>.

Acesso em: 07 Fev. 2014.

VARSAÑO, R. **Sistema tributário para o desenvolvimento**. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. Rio de Janeiro, 2002.

Disponível em:

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0002077.pdf>.

Acesso em: 09 Fev. 2014.