UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

CONTROLE FISCAL E OS TRIBUTOS SOBRE O VALOR ADICIONADO: O CASO DO ICMS

JOILSON JOÃO LAGE DE MAGALHÃES

Orientador: Prof. Doutor Nelson Petri

São Paulo
1996

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Flávio Fava de Moraes

Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Denisard Cnélio de Oliveira Alves

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Masayuki Nakagawa

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

CONTROLE FISCAL E OS TRIBUTOS SOBRE O VALOR ADICIONADO: O CASO DO ICMS

JOILSON JOÃO LAGE DE MAGALHÃES

Orientador: Prof. Doutor Nelson Petri

São Paulo

1996

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

CONTROLE FISCAL E OS TRIBUTOS SOBRE O VALOR ADICIONADO: O CASO DO ICMS

JOILSON JOÃO LAGE DE MAGALHÃES

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do Título de Mestre em Contabilidade

Orientador: Prof. Doutor Nelson Petri

São Paulo

1996

T657.45
M188c

Magalhães, Joilson João Lage de, 1949-

Controle Fiscal e os Tributos sobre o Valor Adicionado: o caso do ICMS/ Joilson João Lage de Magalhães. São Paulo: FEA-USP, 1996.

110 p.

Orientador: Petri, Nelson

Dissertação(Mestrado) - Contabilidade

Bibliografia

1.Tributação 2.Impostos sobre Valor Adicionado 3.Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS 4.AuditoriaFiscal 5.Contabilidade Fiscal 6. Tecnologia da Informação 7.Internet no Controle Fiscal.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

COMISSÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Ata da sessão realizada na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para argüição, nos termos do artigo 108 do Regimento Geral, do Senhor **JOILSON JOÃO LAGE DE MAGALHÃES**, às 9:30 horas do dia 01 de abril de 1996 na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Reuniu-se a Comissão Julgadora designada pela Comissão de Pós-Graduação da FEA em reunião do dia 26 de fevereiro de 1996, sob a Presidência do Senhor Professor Doutor **NELSON PETRI**, para argüição e julgamento da Dissertação de Mestrado intitulada: **"CONTROLE FISCAL E OS TRIBUTOS SOBRE O VALOR ADICIONADO: O CASO DO ICMS"**. A Comissão Julgadora foi composta pelos Senhores Professores Doutores: Nelson Petri, Ivo Torres e José Carlos Marion em substituição ao Prof. Dr. Massanori Monobe que por motivos supervenientes deixou de comparecer. Findos os trabalhos verificou-se que ao candidato foram atribuídas as seguintes notas:

Prof. Dr. Nelson Petri 10,0 (dez inteiros) ,
Prof. Dr. José Carlos Marion 10,0 (dez inteiros) ,
Prof. Dr. Ivo Torres 10,0 (dez inteiros) ,
sendo a Média Final 10,0 (dez inteiros) ,
tendo sido **A P R O V A D O com D I S T I N Ç Ã O** ,
o Senhor Presidente proclamou o candidato publicamente habilitado ao Título de **MESTRE em CIÊNCIAS CONTÁBEIS**. Nada mais havendo a ser tratado, foi encerrada a sessão e para constar é lavrada a presente Ata por mim Valéria Lourenção.
Valéria Lourenção, Chefe da Seção de Pós-Graduação, e vai assinada pelos Senhores Professores Doutores Membros da Comissão Julgadora da Defesa. São Paulo, 01 de abril de 1996.

Prof. Dr. Nelson Petri
ORIENT/PRESIDENTE

Prof. Dr. José Carlos Marion
EAC/FEA

Prof. Dr. Ivo Torres
EAE/FEA

DEDICATÓRIA

À Lourdes, minha esposa, e Lília, Lívia e Lúcio, meus filhos, por todos os transtornos e sacrifícios incorridos, e o indispensável apoio, para que este trabalho pudesse ser realizado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que de uma forma ou de outra colaboraram para o meu desenvolvimento intelectual e profissional.

Ao Prof. Dr. Nelson Petri, pela sua contribuição decisiva, pela sua firmeza e sabedoria na orientação deste trabalho.

Aos Professores Dr. Ary Toríbio, pela sua sugestão na definição do fio condutor desta dissertação e ao Dr. Carlos Alberto Longo, pelos muitos ensinamentos ministrados, especialmente em matéria tributária e financeira.

Ao Prof. Dr. Masayuki Nagakawa, Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, pela oportunidade, incentivo e assistência dispensados durante o curso.

Aos professores da FEA-USP em geral, pela abertura de tantas portas que me permitiram a obtenção de conhecimentos valiosos e a possibilidade de obtê-los cada vez mais.

Aos colegas das diversas disciplinas que cursamos juntos, pela oportunidade da convivência enriquecedora da troca de experiências.

SUMÁRIO

RESUMO vi
ABSTRACT viii

Capítulo I
Introdução 1

Capítulo II
Sistemas de Informação e as Novas Tecnologias da Informação na Administração Pública 8
2.1. Mudanças Críticas na Tecnologia da Informação 11
2.2. Sistemas de Informações 18
2.3. Processo de negócio eletrônico no Governo do Canadá 27

Capítulo III
Características e Análise da Tributação sobre o Valor Adicionado 32
3.1. O Sistema Tributário Brasileiro: aspectos estruturais 33
3.2. Federalismo Fiscal no Brasil e a Questão do ICMS 44
3.3. A questão da equalização horizontal entre os estados membros 61

Capítulo IV
Controle Fiscal 70
4.1. Processo de Automação da Administração do Imposto sobre o Valor Adicionado Estadual 71
4.2. Anarquia Inter-Jurisdicional dentro de um espaço nacional 79

Capítulo V
Conclusão 89

GLOSSÁRIO 94

BIBLIOGRAFIA 101

RESUMO

Muitas discussões têm sido feitas em torno da questão tributária no Brasil e no mundo, particularmente na Comunidade Econômica Européia, resultante da consolidação e aperfeiçoamento do Mercado Comum Europeu.

Neste quadro destaca-se os aspectos relacionados com a tributação sobre o valor adicionado, particularmente aqueles concernentes ao momento da incidência, na origem (produção) ou no destino (consumo) e a dificuldade da sua operacionalização, no caso de um estado federal (país), pelas entidades subnacionais (estados membros).

A tributação sobre o valor adicionado de nível estadual no Brasil, neste contexto, evoluiu para a adoção de alíquotas diferenciadas para um mesmo produto, conforme as operações sejam internas ou interestaduais e neste segundo caso, conforme a região de localização dos estados de origem e destino das operações, embora os desequilíbrios no espaço nacional, a nível do ICMS, com a importação do imposto sobre valor adicionado da competência estadual, pelos estados mais pobres persistam e esteja cada vez mais latente a guerra fiscal entre os estados federados, representada pela disputa cada vez mais acirrada, da opção de localização das novas plantas industriais a serem instaladas no país.

Os sistemas de informações das entidades políticas envolvidas diretamente (os estados membros) e do Ministério da Fazenda, que acumula e processa os dados relacionados ao tributo, de forma agregada, têm evoluído bastante, utilizando intensamente a tecnologia de processamento de

dados, desde o disquete de microcomputador até o teleprocessamento no controle das operações em trânsito.

As novas tecnologias de informação vêm sendo progressivamente introduzidas pela maioria dos estados membros, havendo a utilização de tecnologias como EDI - Eletronic Data Interchange, teleprocessamento e agora a Internet começa a ser considerada.

Discute - se neste trabalho, as peculiaridades do nosso imposto sobre valor adicionado estadual, o ICMS, quanto ao seu perfil bem como questões relacionadas à sua administração pelos Governos a quem cabe o produto da sua cobrança, ou seja, o Controle Fiscal.

Assim, o Controle Fiscal, com a utilização das novas tecnologias, deverá ser cada vez mais um instrumento efetivo da Administração Pública.

ABSTRACT

Many discussions have been made around of tax problem in Brazil and in the world, particularly in European Economic Community, resultant of the consolidation and improvement of European Common Market.

In this context is elevated the aspects related to taxation on the value added, particularly those concerning to moment of incidence, on origin (production) or on destiny (consumption) and the difficulty of its application, in case of a federal state (country), by subnational entities (membership states).

The taxation on the value added on state level in Brazil, in this context, led to adoption of different rates for the same product, according to the operations being internal or interstate and in this second case, according to the region of localization of the states of origin and destiny of the operations, although the desequilibrium in this national space, by level at ICMS, with the import of the duty on value added of state competence, by the poorer states persist and it is each time more latent the fiscal war between federate states, represented by a harder dispute, for the option of localization of the new industrial plants to be instaled in the country.

The information systems of the political entities directly linked (the membership states) and the Finance Minister that acumulates and processes the data related to tax, of joined form, had evolved too, using intensively the data processing technology, form the floppy disk of microcomputer to teleprocessing on the movement operation control.

The new information technologies have been progressively introduced for the most membership states, there has been use of technologies such EDI-Eletronic Data Interchange, teleprocessing and now Internet begins to be considered.

It is discussed in this work, the peculiarity of our state value added tax, the ICMS, in its profile as well related questions at its administration by the governments who pertains to the result of its collect, as a matter of facts it is, the Fiscal Control.

Then, the Fiscal Control, with the use of new technologies, must be each time more an effective instrument of the Public Administration.

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

1. Introdução

O mundo caminha a passos largos em direção a uma integração cada vez mais completa e total, de forma que os insumos utilizados na produção poderão provir dos mais remotos pontos do planeta em que habitamos.

No cenário internacional, é do conhecimento geral, que nas relações comerciais entre os vários países independentes, nenhum deles consegue em níveis significativos, a exportação dos tributos cobrados pelos seus vários níveis de governo.

Novos blocos econômicos são formados, e tudo leva a crer que serão instrumentos fortes e que viabilizarão um novo ciclo de expansão mundial, com uma nova escalada de crescimento da renda mundial, em regiões antes não contempladas por níveis mínimos de bem estar social.

É bem verdade, que a exemplo do que aconteceu na ex - União Soviética, a Geografia Política da Terra, num processo dinâmico, sempre estará sofrendo modificações([1]).

A conclusão da Rodada Uruguai do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), que entrou em vigor em Julho de 1995, quando as cotas de exportação/importação foram eliminadas e as tarifas médias de importação empurradas para baixo, devendo cair para níveis cada vez menores, é um dos grandes indicadores dos novos tempos.

Ao lado desta integração em níveis crescentes, os procedimentos, práticas e costumes convergirão a padrões mais ou menos uniformes em toda parte.

Assim, sistemas de Contabilidade e de Tributação, ambos diretamente ligados ao mundo empresarial, convergirão a padrões assemelhados nos diferentes países do Globo. Ainda agora, a União Européia, nome atual da antes denominada Comunidade Econômica Européia, realiza intensos esforços no sentido da harmonização das práticas tributárias e contábeis.

O Brasil, membro do bloco econômico em processo de consolidação de nome Mercosul - Mercado Comum dos Países do Sul, também terá de harmonizar as suas práticas tributárias e contábeis, e a tributação relevante suportada nas diferentes transações, normalmente aquelas que têm como fato gerador o valor adicionado, terá de ser considerada nos negócios e evidenciada nos "reports" dos "controllers".

É de fundamental importância que a sociedade, no seu sentido mais amplo, ou seja, o conjunto dos consumidores, tenha conhecimento da carga tributária que suporta, através dos diferentes tributos, o que inclusive é objeto de disposição na atual Constituição Federal(*).

As empresas, nos diferentes estágios intermediários, cumprem a função de num primeiro instante, assumirem os encargos da tributação, que

---

(*)A Constituição Federal de 1988, no seu art. 150, § 5 o., dispõe: " A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos a cerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços".

nos vários estágios da produção, comercialização e prestação de serviços vão sendo repassados para a frente, até a etapa do consumo final.

Uma questão é que as empresas normalmente não têm uma mensuração adequada dessa carga tributária, e por extensão a própria sociedade perde a noção do custo do financiamento do setor governamental, e na ausência de uma percepção concreta da realidade, os níveis de reivindicação da presença do setor público são crescentes, sem que os segmentos sociais envolvidos tenham idéia clara da relação custo - benefício envolvida.

Outra questão importante, seria ressaltar a contribuição que o setor empresarial empresta à sociedade como um todo, através da acumulação de tributos, que constituirão parcela significativa da renda nacional apropriada pelo setor governamental.

Um outro ponto fundamental é a questão da sonegação fiscal, na medida em que esta pode implicar em concorrência desleal entre os contribuintes que cumprem integralmente as suas obrigações fiscais e aqueles que não o fazem, impactando desfavoravelmente na arrecadação das receitas públicas.

Para enfrentar a questão da sonegação, bem como prover a Administração Pública de dados e informações necessários ao processo de planejamento e acompanhamento da arrecadação realizada, impõe-se o aperfeiçoamento do Controle Fiscal.

O objeto deste trabalho é discutir o processo de aprimoramento do Controle Fiscal. Partindo de análises das especificidades do tributo sobre o valor adicionado estadual, o ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transportes Intermunicipais e Comunicações, analisar o que foi feito e o que vem sendo feito.

Para tanto importa discorrer sobre alguns dos notáveis desenvolvimentos que estão diuturnamente ocorrendo na área da Tecnologia das Informações, bem como examinar algumas características do tributo a ser controlado.

Este trabalho foi estruturado da seguinte forma. No capítulo I, apresentamos a presente introdução, onde também enfocamos o nosso objeto de estudo, qual seja o controle fiscal na área do ICMS.

No capítulo II discutiremos as novas tendências nas tecnologias da informação e os seus possíveis impactos na nossa sociedade, em especial na área do Controle Fiscal, cujos contornos começam a ficar cada vez mais nítidos. Discutimos também as vantagens da utilização do enfoque sistêmico, no trato da administração pública, de forma a possibilitar uma maior consideração com os resultados a serem alcançados, necessariamente relacionados com uma melhor sinergia entre os vários subsistemas envolvidos.

No capítulo III buscamos discutir tanto a evolução, como as nuanças da tributação sobre o valor adicionado com ênfase no ICMS da competência dos estados membros brasileiros, incursionando na questão do

federalismo fiscal e discutindo a prática da tributação sobre o valor adicionado num estado federal europeu: a Alemanha.

No capítulo IV discutimos os avanços conseguidos na administração tributária do ICMS, bem como as enormes dificuldades de operacionalização desse tributo ao nível das entidades de direito público interno, ou seja os estados federados, principalmente devido à sua regressividade espacial no país, onde as regiões mais pobres pagam impostos às mais ricas.

Finalmente no capítulo V apresentamos as nossas conclusões e recomendações.

Notas

([1]) TOFLER, Alvin & TOFLER, Heidi. **Economia do Pacífico anuncia uma nova era de instabilidade**. Folha de São Paulo, 23 Jan. 94, Cad. 6, pp. 12-13.

CAPÍTULO II

SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E AS NOVAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2. SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E AS NOVAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Tecnologia da Informação(TI) está mudando tudo. Ela representa um novo modelo de criação de riqueza que está substituindo o modelo atualmente existente e está mudando profundamente o modo como os negócios são feitos. Por causa dessas mudanças nos negócios, as decisões que a administração precisa tomar hoje em dia, são muito diferentes do processo de decisões de outrora([1]).

ELLIOT ([2]) refere-se ao modelo concebido por Alvin Tofler, no seu livro "A Terceira Onda", no qual o mesmo identifica três grandes momentos, referidos por ele como "ondas", no qual ocorreram consideráveis mudanças econômicas. Ao nível da "tecnologia da informação", na primeira onda, a onda "agrícola", esta era simplesmente escrita, tendo sido desenvolvida para guardar registros contábeis (se alguém enviava uma tropa de camelos com especiarias para Damasco, capital da Síria, havia necessidade de ter um modo de saber se o condutor não desviava parte da carga, de maneira que havia necessidade de uma relação da carga (bill of lading), que era escrita).

Na "onda" seguinte, a onda industrial, havia necessidade de ampla difusão da informação, o que permitiria o desenvolvimento da ciência e da tecnologia. Com a invenção do tipo móvel por Gutemberg, livros puderam ser produzidos em grande quantidade, permitindo assim ampla difusão da informação em escala ampliada, nunca antes alcançada.

Na "onda" atual, a terceira onda, a tecnologia da informação disponível é o computador digital, tornando possível o processamento e armazenagem da informação de forma rápida e barata.

2.1. Mudanças Críticas na Tecnologia da Informação

Mudanças ocorrem em todas as áreas da sociedade com a informatização crescente e a passos cada vez mais largos, tanto a nível profissional como em todas as entidades, quer sejam elas privadas ou governamentais.

Os microcomputadores estão presentes em toda parte, sendo empregados cada vez mais, passando por atividades tão diversas como o preparo do prontuário médico de qualquer pessoa que se dirige a um consultório médico, clínica ou hospital, os procedimentos levados a efeito para a elaboração da proposta orçamentária da República ou a coleta, fornecimento de cópia e envio para o fornecedor de pedidos de compra, de um roteiro de visitas de vendas.

Contudo, as pessoas com frequência crescente trabalham em grupos, ou seja em equipes de trabalho, de modo que os computadores tiveram de se ajustar a essa realidade, e foram interligados em rede, dentro de cada organização.

As pessoas passaram a interagir, sem a necessidade da presença física em termos do tempo e do espaço, fazendo com que a produtividade do trabalho aumentasse em escala sem precedentes.

Olhando num aspecto mais amplo, os setores de atividades comuns muitas vezes já estavam interligados internamente em redes locais, mas que não se comunicavam umas com as outras.

Assim surgiu a necessidade de interligação desses sistemas, anteriormente isolados uns dos outros, o que é viabilizado pela tecnologia de redes.

Conseguiu-se a interligação de toda a entidade, qualquer que seja a sua natureza e mesmo quando uma organização encontra-se espalhada geograficamente poderá ser interligada, dependendo apenas de uma avaliação custo-benefício dessa integração em rede.

Mas novas necessidades vão surgindo, à medida que as necessidades anteriores vão sendo atendidas.

Assim, muitas instituições aperceberam-se das vantagens da interligação com seus clientes e fornecedores.

Dessa forma, passam a adotar as novas tecnologias que estão surgindo, as quais conforme TAPSCOTT & CASTON ([3]) incluem bancos de dados inter-empresariais, sistemas de resposta falada, intercâmbio eletrônico de mensagens e novos padrões de venda. Padrões como o intercâmbio eletrônico de mensagens (EDI - Eletronics data interchange) - isto é, o intercâmbio de computador para computador de documentos de negócios entre empresas - estão transformando o modo pelo qual as empresas realizam os seus negócios em conjunto.

Neste novo ambiente, grandes empresas quer sejam indústrias montadoras, atacadistas, varejistas ou de quaisquer outras atividades, exigem que seus fornecedores ou grandes clientes estejam interligados.

Um número crescente de empresas estão aderindo à Internet, a rede mundial de computadores, na qualidade de provedoras de informações, onde muitas delas, ao lado de informações de caráter institucional, começam a vender seus produtos ou disponibilizar informações de interesse dos seus clientes e ou do público em geral.

Assim, uma empresa prestadora de serviços de assistência médica, a Golden Cross, conforme vem divulgando, implantou o acesso à Internet, com informações disponíveis para clientes, médicos, hospitais e clínicas([4]).

Uma empresa transportadora paulista, instalou a sua "home page" na Internet e logo pretende disponibilizar "on line" para os seus 200 maiores clientes, informações sobre a saída e chegada de cargas, preços de fretes e tempo gasto na entrega e na conferência de mercadorias em cada ponto de venda([5]).

E não fica por aí, dentro dos próximos dois anos, a empresa colocará à disposição dos clientes um programa para rastreamento da carga, quilômetro por quilômetro percorrido. Hoje, os caminhões já são vigiados por sistemas controlados por satélite e rádio, mas, acessível apenas à transportadora. Trabalha-se para integrar esses sistemas à Internet, sendo que cada cliente contará com uma senha para garantir o acesso exclusivo às informações sobre o transporte da sua mercadoria([6]).

Em resumo, com a informatização crescente da Sociedade, ocorre cada vez mais o desenvolvimento de Sistemas de Informações Computadorizados, tanto ao nível das empresas como dos governos, de forma que a transmissão de dados e informações que hoje ocorre cada vez

mais na forma da entrega de disquetes pelos contribuintes aos órgãos governamentais, que em alguns casos e lugares é considerado sinônimo de modernidade, deverá rapidamente ceder espaço para as transmissões "on line", via teleprocessamento, através de mecanismos como o EDI - Eletronic Data Interchange e da em formação, chamada por muitos de Supervia da Informação, materializada pela cada vez mais presente Internet e pela redes internas em cada entidade, quer seja pública ou privada, o que está sendo chamado por alguns de "intranet". O controle fiscal neste ambiente em profunda mudança, deverá sofrer radicais transformações.

Uma questão chave da Internet deverá ser a integração com outros sistemas de comunicação como fax e telefone, e deve incorporar aos bancos de dados internos da entidade ([7]) o tipo de informações necessárias ao usuário. No caso do controle fiscal, poderão ser disponibilizadas informações de interesse do auditor fiscal, em trabalho de auditoria de tributos, de contribuintes, ou de qualquer outro.

Uma empresa americana, a US West, que opera no mercado de telecomunicações, lançou um serviço experimental de comunicação interno baseado na tecnologia da Internet, e agora tem 15 mil de seus funcionários conectados à Web interna. O próximo passo a ser cumprido será integrar essa rede no atendimento aos consumidores([8]).

No futuro as empresas vão usar uma única estrutura de computação para cuidar dos aspectos internos e externos da operação, são as palavras de Mark Andreessen, fundador e sócio da Netscape, a companhia que detém 70% do mercado de programas da Web([9]).

O que há de errado com a Tecnologia da Informação?

Desde as primeiras aplicações dos computadores em negócios, e entenda-se "negócios" como um conjunto de atividades com vistas à obtenção de um resultado, tem avultado a importância da implementação de 'planejamento' e de 'controle' no desenvolvimento de sistemas, nas grandes organizações, e entendamos ambos os processos em sentido simples. Planejamento como a definição dos melhores caminhos para que sejam alcançados os objetivos almejados e controle como o acompanhamento sistemático do que foi planejado com o que está sendo alcançado ou realizado.

Assim surgiram técnicas estruturadas, do tipo "top-down" (de cima para baixo), considerados aplicáveis a qualquer tipo de negócio, em que os processos como um todo de cada área, são decompostos nos vários outros processos relacionados([10]). Esses processos são chamados "processos de negócios" e foram denominados originalmente de 'planejamento de sistemas de negócios' ou em inglês "business systems planning" (BSP), cujas versões posteriores vieram a ser chamadas de "strategic data planning" e "information architecture"([11]).

Uma mensagem fundamental que emerge durante o processo BSP é a de que a informação é um recurso da organização e deveria ser planejada com um enfoque orientado para a companhia como um todo, independentemente do fato de que possa ser utilizada em diferentes tipos de equipamentos, ou por diferentes departamentos([12]).

O problema dessas técnicas, principalmente quando do seu surgimento e desenvolvimento inicial, é que colocavam a visão da informação centrada na **máquina** e não no homem. Planejadores de sistemas acreditavam que o ambiente de informação podia ser desenhado para a organização inteira, sem referência a indivíduos em particular. Ainda hoje, muitos planejadores assumem que as organizações têm um núcleo de peças de informação invariáveis - tais como clientes, produtos, e transações de negócios - em torno do qual sistemas chave podem ser desenvolvidos([13]).

Mas o mundo real é muito dinâmico, e uma coisa é certa: gerenciamento da informação efetiva deve começar pensando a respeito de como as pessoas usam a informação - não como usam as máquinas. Enquanto é impossível não prever as consequências da expansão e uso da informação nos dias de hoje, as seguintes três observações exemplificam como o gerenciamento da informação, com uma abordagem centrada no homem contrasta com a visão padrão da tecnologia da informação inicial e tradicional:

(1)A informação desdobra-se em muitas direções, tomando múltiplos significados. Enquanto especialistas em TI definem os termos comuns como cliente ou produto, a maioria das informações não conformam-se a fronteiras estritas.

(2)As pessoas não partilham informações facilmente ou não estão atentas para receber muitas informações rotineiramente. Um dos supostos fundamentais de qualquer sistema de Tecnologia da Informação, é a ampla disseminação da informação, o que normalmente não acontecerá.

(3)Mudanças em um sistema de Tecnologia da Informação não mudará necessariamente a cultura informacional de uma

> organização. Mudanças na tecnologia somente reforçará comportamentos que já existem.([14])

O trato das informações na organização, quer seja esta privada ou governamental, conforme CARVALHO & TONET ([15]), deverá ser alicerçado numa visão sistêmica da organização, privilegiando igualmente, tanto a modernização de métodos e processos de trabalho como o desenvolvimento das pessoas.

Não podemos deixar de considerar como as pessoas vão adquirir, partilhar e fazer uso da informação ([16]). Ou ainda, como observa DAVENPORT ([17]), uma coisa é certa: o gerenciamento da informação efetiva deve começar pelo pensamento sobre como as pessoas usam a informação, não como as pessoas usam as máquinas.

2.2. Sistemas de Informações

O pensamento sistêmico é uma maneira de pensar o funcionamento do conjunto das partes, cada uma dessas partes, o interrelacionamento delas e o resultado produzido pelo conjunto.

CHURCHMAN ([18]) observa que quando pensamos em termos sistêmicos, devemos considerar:

(a)os efeitos totais do sistema e, mais especificamente, as medidas de rendimento do sistema inteiro;

(b)o ambiente em que o sistema opera e as restrições fixas a que está sujeito;

(c)os recursos do sistema;

(d)os componentes do sistema, suas atividades, finalidades e medidas de rendimento;

(e)a administração do sistema.

Na consideração dos objetivos de um sistema, devemos estar atentos aos objetivos "reais" versus os objetivos "declarados". Muitas organizações apregoam um ou um conjunto de objetivos que não resistem à realidade dos fatos.

Na área governamental, muitas organizações priorizam as atividades meio, tais como quadros de pessoal numeroso e instalações, em detrimento das suas atividades fins, como por exemplo, os cuidados com a saúde da população.

Impõe-se desse modo, enunciar de modo preciso os objetivos de uma organização, para que possamos determinar algumas medidas precisas e específicas de rendimento do sistema global.

Conforme observa CHURCHMAN ([19]), "A medida do rendimento de um sistema é uma contagem de pontos, por assim dizer, que nos diz até onde o sistema está funcionando bem. Quanto maior o número de pontos, melhor o rendimento".

Com a automação crescente do sistema bancário, muitos bancos com alto grau de automação, passam a mensurar a oportunidade de conservar cada cliente, não mais apenas em termos de saldo médio elevado em conta de depósitos à vista, que numa economia sujeita a altas taxas inflacionárias como a que experimentamos até bem pouco tempo atrás, somente os ingênuos e inocentes mantêm, mas sim através de um conjunto de atributos, aos quais são atribuídos pontos positivos e negativos. Os pontos positivos são concedidos em função do que o cliente dá ao banco, naquilo que ele julga de seu interesse e os pontos negativos, são carregados em função do que o cliente usufrui do mesmo. Existem serviços aos quais alguns bancos atribuem mais pontos negativos, como por exemplo descontar um cheque diretamente num guichê, pois esta opção do cliente importa em aumentar os riscos do banco, com a conservação de numerário nas agências, aumenta as filas e demanda mão-de-obra direta (os funcionários caixa das agências). Se o cliente optar por sacar nos terminais de auto atendimento, somente consumirá, na sua maior parte, capital fixo (bens de capital) do banco e não diretamente os serviços dos seus funcionários.

A mensuração do cliente desse modo, será feita em função do saldo de pontos que eles obtêm. Cada vez mais bancos, estão a introduzir sistemas deste tipo na avaliação dos clientes.

Uma questão fundamental a ser considerada é a interação entre a organização e a sua tecnologia de informação utilizada, na medida em que o rendimento de qualquer sistema de informação vai depender do grau dessa integração.

Conforme observa OSBORNE ([20]), na área pública, pode acontecer de não haver uma preocupação com o resultado e na execução orçamentária, pode acontecer de ser mau visto o gestor que não gastou todo o recurso, independentemente das razões de oportunidade ou mesmo eficiência na administração das atividades levadas a cabo.

Contudo, o modus-operandi dos governos pode estar mudando. Por exemplo, no governo americano a "National Performance Review - NPR", órgão de divulgação oficial, recomenda que os órgãos governamentais possam conservar metade das dotações orçamentárias não gastas em algum exercício financeiro. Ainda com referência ao governo americano, em Julho.93 passou a "Lei de Resultado e Performance Governamental", que determina o desenvolvimento de medidas de performance por praticamente todos os órgãos federais americanos.

Desse modo, OSBORNE ([21]) prevê que no ano 2000, se tudo for bem, esta lei criará um Sistema Orçamentário no qual o Congresso especifica os resultados que ele pretende sempre que ele apropria e aprova o dinheiro.

A dimensão "grau de colaboração" nas atividades de Controle Fiscal

Na área empresarial uma técnica amplamente utilizada hoje em dia, é a chamada "business process redesign (bpr)", ou redesenho do processo do negócio, em que ao lado da tecnologia da informação disponível, é considerado as diversas variáveis dos negócios da empresa([22]), inclusive a chamada "corporate knowledge" ([23]) que representam as informações do dia a dia e a cultura organizacional existente.

Para capturar as características do processo do negócio, no caso em estudo, o processo do Controle Fiscal, importa observar duas dimensões críticas do processo: (a) o grau de mediação e (b) o grau de colaboração. Um processo com um alto grau de mediação envolve um grande número de passos em uma maneira sequencial, enquanto processos com baixo grau de mediação têm a maioria dos participantes contribuindo diretamente, de modo frequente simultaneamente, para o resultado final. Para a dimensão do grau de colaboração, os participantes em um processo, independentemente do modelo de mediação, podem trocar informação com cada outro e fazer mútuos ajustamentos para facilitar o acompanhamento do resultado do processo. Dependendo da extensão de cada troca de informação , alguém pode identificar processos tendo maior ou menor grau de colaboração. Isto dá origem a uma estrutura que delineia quatro modelos de processo geral:

(a)alta-mediação/baixa colaboração;
(b)alta-mediação/alta-colaboração;
(c)baixa-mediação/baixa-colaboração;
(d)baixa-mediação/alta-colaboração([24]);

Um processo de negócio, de acordo com DAVENPORT and SHORT([25]), é "um conjunto de tarefas logicamente relacionadas executadas para alcançar um definido resultado de negócio".

Os procedimentos de Controle Fiscal vinham existindo, mas de forma não adequadamente sistematizada na maioria dos estados membros da federação brasileira, sendo utilizados basicamente para a lavratura de autos de infração, que compõem a remuneração dos funcionários fiscais envolvidos no processo, sem uma preocupação sistêmica.

Com a estabilização monetária, a chamada "indústria do auto de infração" deverá ser diminuída drasticamente, uma vez que a estabilização dos preços poderá implicar em uma melhora substancial na qualidade dos registros e informações contábeis das empresas, cujas deficiências possibilitam a maioria dos autos de infração lavrados, bem como permitirá o surgimento de uma "memória de preços", que dificultará o subfaturamento na emissão de notas fiscais referentes às transações dos diferentes segmentos da Economia.

Neste novo quadro, que começa a se delinear agora em 1996, quando começará a auditoria fiscal do exercício de 1995 e se consolidará nos exercícios subsequentes, haverá espaço para uma melhora na chamada relação fisco-contribuinte, bem como para uma melhor preocupação da administração pública com a relação "custo-benefício", no processamento de milhares de autos de infração de reduzido valor, cujos montantes totais não têm significado expressivo no conjunto da arrecadação, mas que no longo prazo prejudicam a eficiência econômica, pelos motivos a saber:

1) A cultura da "autuação fiscal" acaba confundindo a ação fiscal de controle fiscal, enquanto auditoria tributária, que significa a verificação do correto cumprimento da legislação tributária pertinente aos tributos em exame, como sinônimo da lavratura de autos de infração, na medida em que a maioria das pequenas e médias empresas são reiteradamente autuadas quando das chamadas "auditorias de exercício", muitas vezes em valores pequenos, que não se justificariam, se fosse adotado como critério a consideração de uma relação "custo-benefício" adequada;
2) Tal política pode ser contraproducente aos interesses maiores da sociedade, tanto do lado da administração tributária como do lado do desenvolvimento econômico e social. Do lado da Administração Pública, porque essa prática adotada de forma repetida, na verdade acaba por constituir-se em estímulo à sonegação, na medida em que os contribuintes reagem à prática existente, deixando propositadmente omissões e diferenças na sua escrituração comercial e ou fiscal, para serem alcançadas pela fiscalização, o que quando por qualquer motivo não acontece, acaba por prejudicar a arrecadação. Do lado do desenvolvimento econômico e social, alguns autos de infração que não têm significância econômica para o erário público, podem desestabilizar pequenos e médios negócios, que são justamente os grandes empregadores de contingentes expressivos da população.

Neste ambiente, a Administração Tributária terá de ser redimensionada, como já começa a ser feito em alguns estados, enfatizando ações que comportam elevado grau de colaboração, como por exemplo o acompanhamento do desempenho dos vários segmentos da Economia, para

poder ter um controle fiscal adequado do desempenho obtido em cada um desses segmentos.Em outras palavras, nos tempos atuais deve ser priorizado o trabalho em equipe, o que significa um novo enfoque no controle fiscal de tributos, devendo serem utilizados de forma cada vez mais intensiva os recursos da tecnologia da informação disponíveis, bem como a automação crescente da sociedade.

Nestes novos cenários, a Administração Pública buscará a utilização crescente das novas e avançadas tecnologias da informação, para a dinamização das suas estruturas arrecadadora e fiscalizadora.

O radical redesenho do processo de negócios tem sido referido como "nova engenharia industrial", em oposição à velha engenharia industrial Taylorista, baseada na decomposição e especialização da tarefa([26]). Em anos recentes, elevada atenção nos processos de negócios é devida em grande parte ao movimento da qualidade total, que tem coberto a indústria manufatureira e se espalhado para o setor de serviços, bem como para organizações governamentais.

O processo de negócio do Controle Fiscal, depende da utilização de muitos tipos de informação, que será demandada pelos participantes do processo. Essas informações podem ser, a título de exemplos não exaustivos, o que acontece na Economia a nível de demanda de insumos em determinados setores econômicos, acompanhamento de safras, sazonalidades, etc., campanhas de estímulo à solicitação de notas fiscais, campanhas institucionais de melhora das relações fisco-contribuinte.

As informações aliadas aos procedimentos estratégicos, juntamente com a fixação de padrões, frequentemente revisados em direção aos objetivos pretendidos.

É preciso redesenhar as estruturas em consonância com os tempos atuais. Um adequado Controle Fiscal terá de utilizar um sistema de informações concernente, respaldado na tecnologia da informação disponível, que jogará um importante papel no processo([27]).

Estamos em tempos de fundamentais e aceleradas mudanças. Conforme abordamos levemente na secção anterior, mudanças substanciais estão ocorrendo nas tecnologias da informação. Neste cenário importa observar que essas mudanças não são fenômenos isolados, pontuais, que pouco terão a ver com a vida das pessoas, das entidades governamentais, da sociedade enfim. Elas na verdade são mudanças que se inserem rapidamente no tecido social e que não têm volta, ou em outras palavras, aqueles que se abstiverem da sua utilização definharão até a morte, não importa se são pessoas físicas, entidades privadas ou públicas.

Organizações de classe mundial, estão com as suas diversas unidades espalhadas pelo Globo interligadas entre si, usando softwares de gerenciamento cada vez mais poderosos. Um exemplo é o SAP([28]), utilizado por gigantes empresas transnacionais como IBM, Apple, Compaq, Microsoft, Bayer, Rhodia, dentre outras, em que um pedido numa filial da Ásia, deslanchará automaticamente a produção de componentes na Europa, Estados Unidos ou no Brasil, que ao demandarem novos suprimentos deslancharão outros pedidos de materiais, e assim sucessivamente. Tudo automaticamente.

Controle Fiscal e Cadastro de Preços de bens e serviços adquiridos pela Administração Pública

O Controle Fiscal, além do lado da receita, também pode ser observado do lado da despesa e aí temos por exemplo, a massa considerável das compras governamentais.

Sujeitas às normas gerais da Lei de Licitações federal, de abrangência nacional, no cenário de estabilização monetária vigente e que se tem boas perspectivas de preservação, prestam-se ao desenvolvimento e consolidação de bancos de dados abrangentes, dos quais pode-se retirar um adequado Cadastro de Preços, o qual refletirá elevado grau de colaboração entre diferentes agentes econômicos privados e públicos.

Um Cadastro de Preços é uma fonte inesgotável de informações, tanto pelo lado interno da máquina governamental que as demandam no processo de tomada de decisões das aquisições de bens e serviços, como do lado da oferta, por todos aqueles que em um processo competitivo, buscam realizar o respectivo suprimento.

Em uma Economia estabilizada essas informações serão extremamente valiosas e a Tecnologia da Informação (TI) disponível, tem amplas condições de disponibilizá-las para as partes interessadas.

2.3. Processo de negócio eletrônico no Governo do Canadá

Muitas importantes transações vêm sendo processadas eletronicamente e em rede, entre governo e contribuintes, na Administração Pública Federal Canadense, conforme os escritos de MCCRINDELL([29]).

No interior de uma estratégia de melhora do serviço através do uso de inovações da tecnologia da informação, muitos projetos pilotos estão em andamento, assim como aplicações experimentais, operando em modo simultâneo com os métodos tradicionais.

Por vezes a adoção dos procedimentos eletrônicos é impulsionada pela lógica do aumento da competição em escala internacional, instigada pela globalização da economia. Um exemplo disto é o CADEX - Customs Automated Data Exchange, equivalente ao nosso Siscomex, que permite a cidadãos e empresas de operações de comércio exterior a transmitir dados e desembaraçar produtos e mercadorias diretamente em rede através da tecnologia do EDI (remessa eletrônica de documentos).

Um grande esforço vem sendo feito em áreas nas quais é possível uma integração adequada com o setor empresarial, em estágio de automação avançado neste país, como por exemplo, a aquisição de bens e serviços por parte do Governo. Em alguns departamentos, a formalização de um pedido de compras aprovado, é feito eletronicamente. Sob este sistema, o gestor pode dispor na tela do seu computador do que está disponível, onde pode ser adquirido, quanto custará, definir o pedido, preparar o contrato de fornecimento específico devidamente autorizado pela autoridade competente, transmitir a ordem para o almoxarifado interno (que controla o

estoque), tudo isso sem nenhum papel. Sistemas experimentais estão agora operacionalizando os próximos passos eletronicamente: transmitir a ordem para o fornecedor externo, reconhecer o recebimento dos bens, receber a fatura, juntar o aviso de recebimento com a ordem de compra e fatura, e efetuar o pagamento. A tecnologia existente já permite eliminar-se o passo da fatura e simplesmente pagar depois do recebimento e inspeção dos materiais.

Um outro procedimento introduzido pelo Departamento de Compras, foi um Cadastro de Preços de produtos e serviços para uso pelos gestores governamentais, bem como um Sistema Eletrônico Aberto de Licitação, acessível em rede pelo setor empresarial de todo o país. Aqui entre nós, temos condições de também caminhar rapidamente nessa direção.

A cobrança de impostos oferece uma outra excelente oportunidade para uso da tecnologia de informação, bem como da interligação em rede. A remessa dos descontos efetuados na folha de pagamento dos empregados, como por exemplo o imposto de renda na fonte, pode ser remetida eletronicamente para as contas bancárias governamentais, o que tem representado em torno de 100 bilhões de dólares canadenses por ano.

Notas

([1]) ELLIOT, Robert K. **Information Technology: The Third Wave.** The CPA Journal, Nov. 1992, p.22.

([2]) Ib idem, pp. 22 e 23.

([3]) TAPSCOTT, Don & CASTON, Art. **Mudança de Paradigma A Nova Promessa da Tecnologia de Informação.** São Paulo, Makron Books, 1995, p. 23.

([4]) Exame. São Paulo: Abril, 29(2), 17 Jan. 1996.

([5]) VASSALO, Cláudia. **O Carreto agora é Cibernético.** Exame, São Paulo, 29(2) , 17 Jan. 1996, p. 43.

([6]) Ib idem.

([7]) MARTIN, Ivan. **O Império da Rede.** Exame, 29(2), 17 Jan. 1996, p. 30.

([8]) Ib idem.

([9]) Ib idem.

([10])TORRES, Norberto A. **Planejamento de Informática na Empresa.** São Paulo, Atlas, 1989, p.21.

(11) DAVENPORT, Thomas H. **Saving IT's Soul: Human-Centered Information Management**. Harvard Business Review, Mar.- Apr. 1994, pp. 120-21.

(12) TORRES, Norberto A., op. cit., idem.

(13) DAVENPORT, Thomas H., op. cit., p. 121.

(14) Ib idem, p. 120.

(15) CARVALHO, Maria do Socorro Macedo Vieira. **Qualidade na Administração Pública**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 28(2):137-52, Abr/Jun. 1994, p.137.

(16) DAVENPORT, Thomas H. **Saving IT's Soul: Human-Centered Information Management**. Harvard Business Review, Mar.-Apr. 1994, p. 119.

(17) Ib idem, p. 120.

(18) CHURCHMAN, C. West. **Introdução à Teoria dos Sistemas**. Petrópolis, Vo zes, 1972, p. 51.

(19) Ib idem, p. 53.

(20)POSNER, Bruce G. and ROTHSTEIN, Lawrence R. **Reinventing the Busi ness of Government: An Interview with Change Catalyst David Osborne**. Harvard Business Review, May-Jun 1994.

(21) Ib idem, p. 136.

(22) Ib idem, idem.

(23) RIBENBOIM, Alexandre. **Casa de ferreiro, espeto de pau.Utilize a Web para tornar eficiente o intercâmbio de informações dentro da empresa.** Internet World, No. 6, Fev. 96, pp. 86-87.

(24) ib idem, pp. 9-10.

(25) DAVENPORT, T. and SHORT, J. **The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign.** Sloan Management Review (Summer 1990), pp. 11-27. Citado por Teng, Grover and Fiedler, op. cit., p. 10.

(26) Ib idem, p. 11.

(27)TENG, James T. C., GROVER, Varun and FIEDLER, Kirk D. **Business Process Reengineering: Charting a Strategic Path for the Information Age**. California Management Review, 36/3 (Spring 1994): 9-29, p 9.

(28) ALMEIDA, Álvaro. **Contato Imediato**. Isto é. No. 1537, 04 de Out. 1995, pp. 137-8.

(29)MCCRINDELL, James Q. **Eletronic Business process in government.** CMA Magazine, Dec./Jan.1993, p. 34.

CAPÍTULO III

CARACTERÍSTICAS E ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR ADICIONADO

3. CARACTERÍSTICAS E ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O VALOR ADICIONADO

3.1. O Sistema Tributário Brasileiro: aspectos estruturais da tributação sobre o valor adicionado

Os tributos sobre valor adicionado, ao que se sabe, em todos os países, à exceção do Brasil, são da competência do Governo Central, no caso de países de organização político-administrativa unitária e do Governo Federal, no caso dos países de estrutura federativa, em face dos difíceis problemas de ajustamentos nas fronteiras das entidades subnacionais.

A Europa unificada, atualmente denominada de União Européia, não foge a regra e também vem encontrando problemas de harmonização do Imposto sobre Valor Adicionado - IVA nas fronteiras dos vários países que a compõem.

Para tanto eles promoveram um processo de adaptação que se desenvolveu em duas grandes vertentes. Primeiro, uma necessária "aproximação" das alíquotas do imposto sobre o valor adicionado nos diferentes países. Em segundo lugar, a abolição de todas as fronteiras fiscais, entre os diferentes países membros ([1]).

Na França, os insumos importados eram tributados no momento da aquisição, gerando um crédito fiscal, que seria compensado (utilizado) por ocasião da comercialização, para os produtos importados acabados ou depois do processamento industrial no caso de insumos industriais.

A partir de 1993, a tributação do IVA só é exigida por ocasião da saída no e para o território francês.

Assim, nas importações de outros países, estas eram e continuam sendo feitas com "zero-rating", ou em outras palavras, seguem a aplicação do princípio do destino, no qual a incidência tributária só ocorre no local do consumo.

Em recente Simpósio Internacional sobre Reforma Fiscal ocorrido em São Paulo ([2]) , a unanimidade dos conferencistas estrangeiros e quase todos os nacionais, apontaram que em um país organizado sob a forma federativa, é conveniente e necessário a competência de um imposto sobre valor adicionado (IVA) ficar na órbita da União Federal.

Mantida a atual discriminação tributária entre os níveis de governo, foi enaltecida a superioridade da adoção do princípio do destino na efetivação da tributação.

Contudo, como observa BRUNO ([3]), os políticos, a quem cabe a deliberação sobre a reforma das estruturas, estão preocupados apenas com soluções de curto prazo e parciais, de forma que não houve espaço político para a introdução de um imposto sobre valor adicionado melhorado e universalizado no processo constituinte que culminou com a atual Constituição Federal promulgada em 1988.

Ainda hoje, ao que parece, não há espaço para a mudança do princípio de tributação para o destino, no ICMS, o nosso IVA estadual, que

os estudos acadêmicos indicam, funcionaria melhor, na hipótese da conservação da sua competência nos estados membros.

Na prática corrente no conjunto dos diferentes países do mundo, o imposto sobre valor adicionado - IVA, deve ser arrecadado como um imposto de um governo nacional, como por exemplo afirma TAIT ([4]), do Fundo Monetário Internacional.

O Brasil é a exceção e como tal impor-se-á a adoção de ajustamentos que tornem viáveis e minimizem as distorções do modelo adotado.

PUROHIT ([5]) acompanha na quase totalidade os estudiosos do assunto, ao afirmar que do ponto de vista do expediente administrativo, a melhor solução para racionalizar a tributação sobre mercadorias numa federação é ter um IVA central, com uma apropriada fórmula de participação na receita pelas diversas entidades políticas do país.

É o caso do modelo alemão, que é um estado federativo, onde os estados federados (Länder) cobram o IVA legislado pela União Federal, com alíquotas comuns sobre a base de incidência comum, conforme TAIT ([6]).

Todo país federal merecedor do nome - isto é, no qual estados membros tenham significante independência de poder tributar - enfrenta substanciais problemas de coordenação tributária, tanto verticalmente (entre governos federal e estaduais) e horizontalmente (entre governos estaduais). Como usual, diferentes federações têm resolvido estes problemas em muitos diferentes modos. Em um extremo, a Austrália realmente não tem problema

de coordenação tributária porque - para exagerar somente levemente - os estados realmente não têm tributos. A eles não é permitido cobrar tributos sobre vendas, e eles também não cobram tributos sobre a renda, essencialmente porque o governo federal tem preenchido o espaço e não tem interesse em abrir esse espaço para tributos estaduais. Similarmente, a harmonização tributária não é uma questão muito importante na Alemanha ou Áustria, embora por razões bastante diferentes - essencialmente porque os maiores tributos são aplicados uniformemente por todo o país, com os procedimentos sendo divididos por acordos entre os governos federal e estaduais e por fórmula entre os estados, conforme BIRD ([7]).

PUROHIT ([8]), para que os estados constituintes de uma federação não fiquem financeiramente dependentes do governo central, propõe a adoção de um IVA conjunto União Federal-Estado, consistindo de dois componentes, a saber, um IVA da União Federal cobrado com alíquota uniforme por toda a nação e um IVA estadual com alíquotas variadas através dos estados membros. Ao nível operacional, os comerciantes seriam solicitados a computar o IVA conjunto, dos dois níveis de governo, sobre as suas vendas/saídas, do qual abateriam, de forma também conjunta, os créditos fiscais sobre as compras/entradas, sendo o líquido recolhido repartido entre os dois níveis de governo.

No meu modo de ver, é justamente o que não deveria ser feito. Um imposto sobre valor adicionado - IVA, representa fortes encadeamentos para a frente (forward linkage) e para trás (backward linkage) e deve e precisa ser neutro, o que não seria contemplado mantidos os mesmos procedimentos atuais de tributação.

O problema do IVA não nacional em países de organização federativa é fundamentalmente a questão da coordenação horizontal entre os estados. Na Alemanha, como normalmente em qualquer país, cada estado federado tem uma capacidade fiscal diferente, e para que não hajam e/ou se perpetuem desequilíbrios no espaço nacional, com as repercussões sociais inerentes, como migrações internas em busca de emprego e/ou melhora de emprego e/ou serviços públicos de melhor qualidade, busca-se manter um certo equilíbrio através de dois modelos:

(a)integração vertical, pela União Federal;

(b)distribuição horizontal, na qual ocorre a transferência direta de recursos dos estados mais ricos para os estados mais pobres;

Informações obtidas em encontro de que participei na *FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER-STIFTUNK* ([a]), em que estiveram presentes os professores alemães Dr. Folke Schuppert e Dr. Manfred Feldsieper, dão conta que nos 9 estados federados alemães existentes antes da reunificação, nos 4 mais ricos existiam 4 bilhões de marcos para redistribuir. Hoje são cerca de 30 bilhões.

Outra questão é a integração dos mercados nacionais e internacionais, uma vez que as empresas de classe mundial ou mesmo as de classe nacional, têm de buscar os seus insumos onde conseguirem melhores condições de preço, qualidade, regularidade na entrega, dentre outros fatores e a questão tributária não pode se constituir num entrave ao desenvolvimento da produção e consequentemente da riqueza do país.

([a]) FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER-STIFTUNG. Encontro realizado na sua sede em São Paulo, em 08.09.93.

O ciclo desenvolvimentista, dos anos 70, que ficou conhecido como período do Milagre, foi alavancado pela reformulação do sistema tributário brasileiro definida em 1967 e implementada a partir de 1968, com a introdução dos tributos sobre valor adicionado, o que facilitou e estimulou a integração horizontal entre as empresas([9]).

O modelo atualmente adotado para o nosso IVA estadual (leia-se ICMS) é caracterizado pelos seguintes graves defeitos:

I. favorecer o desenvolvimento de guerras fiscais entre os estados federados;
II. promover o desequilíbrio das Finanças Públicas entre os diversos estados e regiões geoeconômicas do país;
III. promover profundas distorções alocativas da arrecadação tributária do ICMS no espaço nacional, e penalizar profundamente os residentes nos estados deficitários na balança de comércio interestadual, em princípio os cidadãos mais pobres do país.

Um sistema tributário com as características apontadas acima, é nocivo e prejudicial ao desenvolvimento do país. E entenda-se desenvolvimento no sentido amplo, como aumento da produtividade, ampliação e diversificação espacial da estrutura produtiva, criação e manutenção de empregos, e geração de renda e tributos, dentre outros.

Um tributo que afeta toda uma cadeia produtiva, não pode gerar os vieses apontados acima, uma vez que tem de ser necessariamente neutro e além do mais transparente.

A transparência é muito importante na questão tributária, senão poderão ser criadas convicções, que não têm conformidade com a realidade, como por exemplo a questão da secessão do país.

Algumas pessoas radicadas em estados do sul do país, cogitam a separação daquele pedaço do território brasileiro, formando um novo país independente e para o seu fortalecimento gostariam da presença do estado de São Paulo, que representa parcela expressiva do PIB brasileiro.

Deixando de considerar o problema dos Passivos externo e interno do estado federal brasileiro, eles estariam de olho na massa de recursos tributários gerados, na parte do território com que ficariam.

Esquecem-se no entanto de uma questão de suma importância: **nenhum país do globo, consegue exportar montantes expressivos de tributos, pagos aos seus respectivos governos.**

O estado de São Paulo é superavitário nas suas relações comerciais interestaduais com a maioria dos demais estados brasileiros. Em consequência, na hipótese de uma secessão, uma boa parte dos tributos arrecadados tanto ao nível do governo estadual como do federal no novo país desmembrado do atual Brasil, deixariam de sê-lo, simplesmente porque esse novo país não conseguiria exportar, para o que restasse do atual Brasil, os seus tributos. E aí?!!!

Retornando à questão do IVA estadual (ICMS), o caminho para a solução da questão nunca seria um IVA com alíquotas diversificadas, mas

sim a uniformização das alíquotas em todo o território nacional, para cada tipo de produto e/ou classe de produtos, com a adoção da tributação no destino.

Praticamente todos os estudos efetuados da tributação do valor adicionado, ao nível subnacional, ou seja ao nível dos estados federados, apontam na direção da tributação no destino.

Nessa direção, podemos citar o projeto de Reforma Tributária da chamada Comissão Ary Oswaldo Mattos Filho, que dispunha no seu art. 1°. da primeira versão enviada ao Congresso Nacional, em 16.07.92, in verbis:

.....

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

I - valor adicionado nas operações relativas à produção, circulação, distribuição ou consumo de bens e serviços, ainda que as operações se iniciem no exterior;

II - propriedade de veículos automotores.

§ 1 º - O imposto previsto no inciso I:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores no mesmo Estado (grifo nosso);

.....

.....;

III - será devido exclusivamente:

a) ao Estado de destino, nas operações interestaduais;

b) ao Estado de destino nas operações de entrada de bem destinado a contribuinte e cobrado por ocasião do desembaraço aduaneiro;
c) ao Estado de origem, nas operações de venda de bens a consumidor final localizado em outro Estado"([10]).

Segundo FERREIRA ([11]), os tributos podem ser (a) gerais e (b) seletivos ou especiais. Os tributos gerais são aqueles que incidem indistintamente sobre todos os bens da economia, ao passo que os seletivos ou especiais visam atender objetivos específicos, tais como o aumento da progressividade do sistema, via tributação dos bens considerados de luxo, sendo também aplicados para desencorajar o consumo de bens tidos como "não meritórios", a exemplo do fumo e bebidas alcoólicas.

Os tributos gerais podem ser baseados no (1) consumo, (2) Produto Nacional Bruto - PNB e (3) Produto Nacional Líquido - PNL. São considerados baseados no consumo quando incidem sobre os bens de consumo; no Produto Nacional Bruto quando aplicáveis tanto aos bens de consumo como aos bens de capital; finalmente no Produto Nacional Líquido quando são exigidos sobre o PNB menos a depreciação([12]).

A prática da cobrança dos impostos, no que diz respeito ao estágio do processo de produção e comercialização sobre o qual o imposto é cobrado, bem como quanto a sua forma de apuração e cálculo pode ser considerada (1) uniestágio e (2) multiestágio. É multiestágio quando a cobrança é feita ao nível do produtor, do comércio atacadista e também do comércio varejista, e uniestágio quando exigido em apenas uma das etapas do ciclo.

Os impostos podem também ser considerados "ad valorem" , quando incide um percentual ou taxa unitária sobre o preço de venda, ou "específico" quando um certo montante, em unidades monetárias, é exigido por determinado lote do produto.

Na síntese de PUROHIT ([13]), existem três formas de cobertura do IVA:

1) IVA sobre produtos industrializados, extendido a todos os produtores industriais da Economia;
2) IVA sobre o comércio atacadista, cobrindo todas as transações da indústria ao atacado, com a exclusão do comércio varejista;
3) IVA sobre o varejo, englobando todas as transações da Economia.

Na realidade brasileira, o IVA tipo ICMS, pretendia ser do terceiro tipo, mas com as dificuldades que a prática da administração do tributo ao longo de mais de 27 anos de operacionalização mostraram, o nosso IVA-ICMS na verdade está situado dentro dos primeiro e segundo tipos, enquanto o IVA tipo IPI da competência federal, estaria basicamente localizado no primeiro tipo.

Para alcançar o varejo, difundiu-se o uso da sistemática da substituição tributária, mediante a qual, o imposto que seria calculado e recolhido pelo varejista, é calculado e recolhido pelo fornecedor (indústria e comércio atacadista) com base em estimativas de "mark up" definidas pela legislação tributária, que presume-se seriam praticados por aquele, sobre cujo montante aplica-se a alíquota, e de cujo resultado abate-se o imposto da responsabilidade direta do vendedor.

Mas se adotássemos a uniformização de alíquotas por produtos, em todo o espaço nacional, mantida a competência estadual da cobrança do IVA-ICMS e a tributação na origem, o resultado imediato seria o agravamento das deficiências apontadas acima, para o modelo do IVA-ICMS atualmente em vigor.

Daí todas as discussões que se repetem indefinidamente, no que normalmente é chamado por Reforma Tributária, tanto por aqueles segmentos da Economia que suportam efetivamente o peso da carga tributária e almejam liberar-se parcialmente, mediante uma redistribuição dos encargos, ou seja, a ampliação da base tributária, de forma que a tributação venha a alcançar segmentos que hoje conseguem praticar evasão fiscal, bem como por muitos programas governamentais que são eternamente procrastinados, dada à exiguidade dos recursos de ordem tributária existentes.

Como então resolver a questão da alocação dos recursos gerados pelo IVA-ICMS entre as unidades federadas, acabando com a deturpadora diferenciação de alíquotas interestaduais?

3.2. Federalismo Fiscal no Brasil e a Questão do ICMS

Há um consenso no sentido de que o regime federativo brasileiro não surgiu da união de estados independentes como nos Estados Unidos, Canadá, Suíça, etc., o que implica que ao contrário desses países onde as atribuições e direitos do governo central são apenas residuais, no Brasil este residual é reservado aos estados. Enquanto nos países de tradição federalista os serviços públicos locais, bem como as receitas são, em grande parte, providos e arrecadados localmente, no Brasil com tradição centralista, existe um descompasso entre estados em relação ao grau de financiamento das despesas locais. Nos pequenos municípios, os serviços locais normalmente são financiados pelo repasse de verbas estaduais e federais ([14]).

O Prof. CARLOS ALBERTO LONGO ([15]) analisa o problema da estrutura do imposto da competência estadual do tipo valor adicionado, o atual ICMS, quanto ao problema da sua distribuição entre os diversos estados subnacionais, preconizando ajustamentos na fronteira.

A preocupação a respeito, vem de longa data, mas ganha destaque hoje (1996), quando se prenuncia a volta das discussões referentes à reformulação da carta constitucional, que pelo menos em tese, poderá modificar o sistema tributário vigente, no que tange à repartição das receitas entre as diversas entidades políticas internas, além do problema da divisão de encargos.

No contexto vigente, a tributação aplicada pelos estados membros utiliza o princípio da origem nos fluxos comerciais oriundos de outros

estados da federação brasileira e o princípio do destino nos fluxos realizados no comércio exterior do país.

A regra da tributação na origem nas operações internas ao país, admite exceções na incidência tributária sobre a energia elétrica e o petróleo e seus derivados, quando a imposição é efetuada no destino, ou seja, no estado consumidor, o que não quer dizer que os protocolos e convênios do ICMS não possam prever o recolhimento via o mecanismo da substituição tributária.

Quanto às operações de comércio exterior, não importa o local de embarque ou desembarque, sempre aplicar-se-á o princípio do destino, o que significa que as exportações contempladas com não incidência, não serão objeto de gravame fiscal e que as importações, mesmo quando realizada em ponto localizado em estado diferente do domicílio do importador, quando devido, recolherão o imposto em favor do seu local de domicílio.

Depois de transcorridas quase três décadas da introdução do ICM - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, o precursor do atual ICMS, muita coisa mudou. Evoluíram bastante as técnicas de administração tributária, bem como aumentou enormemente o grau de concentração da Economia Brasileira.

Substituição Tributária

No lado da evolução da gestão do imposto, ganhou destaque o instituto da Substituição Tributária, em que o tributo devido pelo varejista, é retido de forma antecipada e recolhido pelo produtor industrial, importador ou atacadista, os quais mesmo estando em outras unidades da federação, quando autorizados pelos protocolos e convênios do ICMS, farão os recolhimentos através da rede bancária, na denominada Guia Nacional de Recolhimento, em benefício do estado de destino.

A aplicação dessa técnica é facilitada, quando cresce a concentração da Economia, onde poucas empresas concentram a maior parte da produção/importação/comercialização, tendência essa observada não só no Brasil, mas também a nível global, onde cada vez mais as grandes empresas, operam a nível mundial, alcançando a categoria de empresas de classe mundial. Sendo poucas as grandes empresas, a administração tributária fica facilitada, na medida em que com o instituto da substituição tributária, o universo de contribuintes a controlar fica reduzida, possibilitando inclusive a redução dos custos com a fiscalização.

Esse instituto da substituição tributária, poderá ser inclusive um dos pontos para as discussões que possivelmente retornarão quando da discussão da reforma tributária, que certamente constará da Reforma Constitucional quando esta vier a se realizar, em torno do princípio de tributação na origem ou no destino.

Seria desejável que o ICMS fosse o mais neutro possível, no que tange à localização das plantas produtoras de bens e serviços, esvaziando

as batalhas fiscais e políticas pela instalação nos territórios das respectivas jurisdições de unidades industriais e inclusive privilegiando a questão ambiental, uma vez que no afã de conseguir a instalação de plantas industriais, os estados membros muitas vezes acolhem atividades altamente poluentes da natureza, sem os necessários equipamentos de proteção, na preocupação imediatista do aumento da arrecadação fiscal.

O princípio da tributação na origem ou mesmo o sistema misto com o qual efetivamente operamos, possibilita a exportação de tributos, de um para outro estado da federação, o que estimula a disputa por localizações industriais. A exportação de tributos de um particular estado, como observa LONGO ([16]), representa a parcela da carga estadual do tributo que incide sobre residentes de fora do estado, na forma de preços mais elevados.

Alíquotas do Imposto

Por outro lado, o instituto das alíquotas interestaduais reduzidas, tentam contornar as dificuldades introduzidas com a tributação na origem, elevando enormemente a complexidade do cálculo fiscal por parte das empresas.

As alíquotas do imposto sobre o valor adicionado estadual, quando da sua introdução no país através da Emenda Constitucional no. 18, incorporada à Constituição de 1967, sob a forma de ICM - imposto sobre a circulação de mercadorias ([17]), eram uniformes para todos os estados, produtos, mercadorias e serviços sujeitos à sua incidência, tanto nas operações intra como nas interestaduais ([18])

A diferenciação de alíquotas nas operações interestaduais veio em seguida, como forma de amenizar o problema da regressividade espacial do antigo ICM, atual ICMS, uma vez que, conforme SIMONSEN ([19]) não é possível evitar os conflitos naturais entre um imposto sobre o valor adicionado e o sistema federativo. Por intermédio das alíquotas interestaduais, os contribuintes dos Estados consumidores continuam pagando imposto aos Estados produtores.

As transações realizadas no âmbito da chamada Economia Informal, quando recolhem impostos, normalmente só o farão no estado de origem, sendo a tributação no destino residual, apenas se realizando quando as operações de aquisição e vendas são alcançadas pela ação fiscal.

Nesse caso, as alíquotas interestaduais reduzidas não favorecem o fortalecimento das finanças públicas dos estados membros consumidores, embora os seus residentes respondam pelo ônus fiscal.

Dado o desenho do sistema fiscal, na área do imposto sobre o valor adicionado ICMS, onde uma parcela significativa do imposto ficará no estado membro onde localiza-se a planta industrial produtora, os muitos estados membros da federação, envolver-se-ão numa acirrada guerra fiscal com vistas a conseguir que novas plantas industriais venham a localizar-se em seus territórios, para o que abrem mão dos tributos a que fariam jus por períodos muitas vezes bastante extensos, o que joga por terra os anseios de uma melhor expansão da receita.

De igual modo fazem os municípios que irão sediar essas novas unidades industriais.

Em outras palavras, a sistemática atual, do ponto de vista das finanças públicas estaduais, é ruim tanto no estado membro produtor como no consumidor.

Com a progressiva abertura comercial do país para o exterior, é possível que tal quadro possa vir a ser minorado, no que concerne às suas implicações espaciais no país, mas o que acreditamos só se dará no médio e longo prazo, pois não temos ainda a tradição de importar do exterior, e mesmo quando feito, na maioria das oportunidades, a operação de importação será realizada por um importador sediado nos estados membros de maior peso econômico, o que quando do repasse dessas mercadorias importadas para o estado membro onde se dará o consumo intermediário ou final, novamente repercutirá desfavoravelmente a questão tributária naqueles estados membros consumidores líquidos, geralmente os mais fracos e pobres.

Um argumento normalmente apontado, contra a adoção do princípio do destino, é a chance de aumento da evasão tributária, decorrente da dificuldade de fiscalização e controle da internação de mercadorias fraudulentamente e ficticiamente destinadas a outros estados membros. O industrial ou comerciante faria constar na documentação fiscal a destinação das mercadorias como sendo para alguém em outra unidade da federação, de modo que por força da adoção do princípio do destino, não incidiria a tributação e ao invés disso internaria a mercadoria dentro do próprio estado remetente.

A prática da utilização do método atual, princípio da origem, mostra que o problema também existe e de forma bastante acentuada, nas regiões de fronteira entre estados federados, onde normalmente existe um volume de transações, que na verdade não reflete a efetividade de operações, mas somente a busca da redução da carga fiscal, pela via da utilização de alíquotas interestaduais, muitas vezes consubstanciando uma fraude.

Como as transações são distorcidas nas fronteiras interestaduais?

São distorcidas porque as alíquotas do imposto são drasticamente diferenciadas conforme os destinatários localizem-se no mesmo estado (operação intra-estadual), sujeitando a operação, quando tributada pelo ICMS à alíquota interna, normalmente de 17 %. Se os destinatários localizam-se em outra unidade da federação, que não a da emitente do documento, a alíquota, de uma forma mágica e milagrosa, cai para 7% ou 12% conforme sejam os estados de origem e de destino.

O comércio e a indústria existentes, evitam emitir documentação fiscal para as transações internas (para o mesmo estado federado, onde está localizado o estabelecimento), ou seja, vendem sem nota fiscal sempre que possível, e descarregam as saídas para outros estados limítrofes, com a emissão de notas fiscais com o imposto interestadual, que como é sabido, é menor do que o imposto intraestadual, muitas vezes com a emissão de notas fiscais frias (ou seja, aquelas que não respaldam uma efetiva transação comercial), ou então emitem notas fiscais para vender o crédito para contribuintes de outros estados.

Adotando-se o princípio do destino, com o avanço da informática e das telecomunicações, para contornar as dificuldades de controle, bastaria responsabilizar-se o emitente da documentação e o transportador até o cruzamento da fronteira, sendo que no primeiro posto fiscal no estado de origem seria retida uma via da documentação fiscal e ou digitado em sistema de informação computadorizado onde também poderia ser emitido um passe fiscal até a fronteira onde o sistema computadorizado também registraria e assim controlaria a efetiva saída para outro estado.

Entrando no estado de destino, este validaria o registro imputado no estado de origem e teria dessa forma os elementos para controle da entrada no seu território, que será a base para o posterior controle da saída.

No caso da carga apenas transitar no território estadual, o passe fiscal e o registro no sistema computadorizado interligado seria a base para o correspondente acompanhamento da carga pelo território estadual.

Os estados membros integrariam seus sistemas de informática, de forma a evitar a internação irregular de mercadorias e controlar o trânsito das mercadorias até a sua chegada no estado de destino, onde o sistema computadorizado de administração tributária emitiria uma Nota Fiscal Avulsa que seria amarrada com os dados da nota fiscal do fornecedor original das mercadorias e ou cobrança dos tributos devidos.

Esse procedimento poderia gerar informações das notas fiscais para outros estados que efetivamente representaram operações, que posteriormente seriam verificadas na escrituração fiscal do contribuinte.

O instituto da substituição tributária, novamente poderia facilitar o processo de administração tributária, na tributação no destino, na medida em que o produtor industrial ou fornecedor faria o recolhimento ou responsabilizar-se-ia por este, na condição de substituto, facultando-se ao estado membro favorecido, quando necessário, a fiscalização desse estabelecimento remetente, no que tange aos seus créditos, e em condições estabelecidas e regulamentadas em convênio ou protocolo com o estado membro da sua localização. Em outras palavras, o mecanismo da substituição tributária, existente e bastante difundido atualmente, pode ser um dos instrumentos a viabilizar a mudança do princípio de tributação da origem para o destino.

LONGO ([20]), ao ressaltar as vantagens da tributação no destino, chama atenção da fragilidade da tributação no princípio da origem, que propicia a fraude fiscal de fazer constar como destinatário de mercadorias contribuintes em outros estados da federação, quando em verdade, a destinação seria no mesmo estado produtor/remetente, com o fim de tão somente utilizar falsamente alíquotas interestaduais, que por força da legislação vigente são menores do que as internas. Na adoção do princípio do destino, essa fragilidade persistiria em grau aumentado, para o que propõe o autor referido, que o recolhimento passasse a ser feito no estado remetente/produtor e que no estado importador, o contribuinte fosse autorizado a se creditar desse imposto, informando posteriormente à fazenda pública, para que esta o apresentasse ao fisco do estado de origem da remessa/produção, para fins de ressarcimento. Em outras palavras, é uma das muitas formas de efetivação da administração tributária.

SIMONSEN, em artigo recente ([21]) defende mudanças radicais no ICMS, chegando mesmo a considerar a sua eliminação, quando escreve: "A reconceituação do ICMS é ponto essencial da reforma [Tributária, em vias de ser encaminhada ao Congresso Nacional, entre outras que estão em curso]. O ideal seria substituí-lo por um imposto sobre vendas finais, inteiramente ajustado a uma Federação. Uma alternativa menos ousada consiste em baixar gradualmente as alíquotas interestaduais e de exportação, fazendo-as convergir para zero, de modo a isentar totalmente as exportações e de modo que a arrecadação do imposto nas vendas internas se concentre nos Estados consumidores, cujos contribuintes arcam com o ônus do tributo. A autonomia tributária será assegurada desde que os Estados possam livremente determinar as alíquotas internas do ICMS".

Continuando, ele observa: "Contudo, vai se tornar frequente a situação de contribuintes que acumulam créditos fiscais contra um Estado sem ter débitos contra os quais compensar. Para que isso não degenere em bitributação é preciso que a Constituição garanta a transferibilidade desses créditos e o seu automático poder liberatório para o pagamento de impostos na respectiva unidade da Federação"([22]).

Ou seja, os créditos acumulados seriam aqueles adquiridos com a aquisição dos insumos, no estado de localização do produtor/vendedor. Se o produtor/vendedor não se debita do imposto nas saídas tributadas, ficará com o crédito das aquisições acumulado. Assim, o Prof. Simonsen propõe que a legislação autorize a negociação desse saldo credor de imposto contra a fazenda estadual respectiva do contribuinte, com outros contribuintes que tenham imposto a recolher, o que hoje é tremendamente dificultado pela legislação dos diferentes estados membros.

Com a evolução das práticas de administração tributária, conforme já discutimos acima, expandiu-se bastante a sistemática da substituição tributária, mecanismo que permite a retenção pelo remetente, do tributo estimado de ser devido pelo destinatário.

Por outro lado, o notável progresso da informática e das telecomunicações, redundaram em avanço considerável do teleprocessamento no sistema bancário e entre empresas. Com o surgimento da Guia Nacional de Recolhimento do ICMS, é possível que o contribuinte substituto, faça o recolhimento do tributo devido, através do sistema bancário diretamente em favor da fazenda pública do estado de destino.

A Economia Mundial é cada vez mais oligopolizada, e a Economia Brasileira não foge à regra. Poucos são os produtores da maior parte dos bens produzidos, principalmente os de caráter industrial. Com a informatização crescente da sociedade, no limiar do século XXI, é possível aperfeiçoar a legislação para que essas grandes empresas, com a capacidade de interligação em rede com as fazendas públicas dos estados, via instrumentos como por exemplo o EDI - Eletronic Data Interchange, dentre outros, mantenham-nas informadas sobre a remessa de mercadorias, destinatários dessas mercadorias e montantes recolhidos decorrentes do regime de substituição tributária. A legislação poderá autorizar também a obrigatoriedade do fornecimento de arquivos magnéticos, com as informações de interesse para os Fiscos de cada estado onde localizam-se os clientes.

Agora com a difusão das redes de computadores, logo que se resolvam alguns problemas, como por exemplo a confidencialidade das informações, esses dados poderão ser enviados "on line", via Internet.

A Sunab - Superintendência Nacional de Abastecimento e Preços, órgão governamental federal, deverá colocar em breve, informações "on line" via Internet, sobre preços praticados nas diferentes regiões do país([23]).

A utilização dessas técnicas deverá propiciar, quando da adaptação das estruturas administrativas de controles tributários, a racionalização da fiscalização, possivelmente com modificações do esforço de fiscalização, talvez reduzindo contingentes, ou melhor dizendo, mudando o perfil do pessoal e dos sistemas de administração tributária.

Uma das grandes preocupações dos grandes estados, de expressiva participação no PIB e que normalmente são grandes produtores de produtos industrializados e mesmo agropecuários, de perda da arrecadação, não tem como se efetivar, na medida em que os grandes estados, de elevado poder econômico, são também os grandes mercados consumidores. A adoção do princípio do destino, significa que estes estados, cobrarão a alíquota interna integral de tudo o que for consumido quer em termos intermediários quer em termos finais no âmbito das suas jurisdições. O risco de um eventual aumento de evasão, seria amplamente controlado via o instituto da substituição tributária nos estados membros produtores de origem e no aperfeiçoamento dos controles nas fronteiras.

Todas as referências a preços passariam a ser feitas, sem a inclusão do ICMS, que passaria a ser também por fora a exemplo do IPI, que se

mantido, a legislação teria de ser alterada para permitir que tanto o ICMS como o IPI, ambos fossem calculados por fora, não compondo o preço na etapa de produção e ou comercialização em que for gerado, podendo o ICMS ser calculado, quando o destinatário não fosse sujeito à tributação do IPI, depois de acrescido ao preço o respectivo IPI.

Uma discussão adicional que é colocada pelo Prof. LONGO ([24]), diz respeito à conveniência do uso de uma combinação dos princípios do destino e origem, conforme os benefícios necessários da parte do poder público, no local de funcionamento do estabelecimento produtor/remetente. O autor distingue os serviços do governo com a produção de bens intermediários e finais necessários ao estabelecimento remetente e defende no caso dos bens, produtos e serviços exportados para outros estados membros serem competitivos com preços determinados pelo mercado, a imputação nos preços dos serviços intermediários, ou seja tributação na origem, para repasse de ao menos parte dos gastos arcados pelo governo do local de produção. Acredito que a questão poderia ser colocada, por exemplo, no ressarcimento mesmo que parcial, dos danos ambientais, perfeitamente identificáveis e mediante laudos técnicos comprobatórios e estimadores, a partir do que seria feita a divisão do tributo a ser gerado entre a origem e/ou origens (quando o eventual dano pudesse atingir mais de um estado) e o destino, respeitado em quaisquer circunstâncias a dinâmica do tributo sobre o valor adicionado, ou seja alíquota uniforme única, tanto no estado produtor como no consumidor. Ou talvez, não fazer essa imposição tributária sobre o valor adicionado e sim em termos do potencial de danos ambientais, de cada planta produtora, atualizável sempre que seja modificado o potencial poluidor, para mais quando do aumento da capacidade com a mesma tecnologia ou para menos, quando novas

tecnologias ou a instalação de equipamentos especiais, possam reduzir o potencial poluidor, devidamente certificado por entidades especializadas.

Um problema que frequentemente não é considerado, é o da alíquota efetiva, a qual conforme mostrado por LONGO([25]) pode ser encontrada pela fórmula $t_e=t/(1 - t)$, se o imposto fizer parte do preço, ou seja se estiver por dentro. Assim, para uma alíquota de 18% por dentro, efetivamente teremos uma alíquota de 21,95%, superior, portanto, à alíquota legal. Podemos exemplificar com o ICMS incidente sobre o importe de energia elétrica, o qual é calculado por dentro, sendo em consequência a alíquota praticada maior do que a legal, para as diversas alíquotas das diferentes faixas de consumo. Assim, considerando a alíquota mínima no caso do estado de São Paulo, de 18%, para um importe de $100, a base de cálculo do imposto é calculada em $121,95, para que aplicando-se a alíquota referida, encontremos o imposto de $21,95, que corresponde a uma alíquota efetiva de 21,95%, sobre o importe (conta de energia elétrica) de $100, uma vez que 18% de $100 são apenas $18.

Se considerarmos a aplicação da alíquota por fora, a alíquota efetiva será inferior à legal, e será calculada da seguinte forma: $t_e=t/(1+t)$. Se aplicarmos a alíquota tomada como legal, no exemplo anterior, de 18% sobre a conta sem o imposto, ou seja $121,95 menos $21,95 que é igual a $100, encontraremos $18, que dividido sobre o total da conta de $121,95 dará a alíquota de 14,76%, inferior à legal considerada.

A adoção do ICMS por fora, o que demandaria alteração da legislação regente da matéria, propiciaria uma maior transparência na indicação da carga efetiva.

Mas o que tem a ver as empresas, a controladoria das empresas, os governos e a sociedade em geral, com o desenho da estrutura de um tributo, no caso o IVA(ICMS) da competência dos estados subnacionais brasileiros?

A administração do IVA(ICMS), desde que foi implantado no final dos anos 60, desfiguraram-no profundamente, tornando-o um tributo muito complexo, confuso e de difícil acompanhamento das implicações macro-econômicas quando da variação dos fluxos de comércio interestaduais.

Em uma única palavra, o pecado capital do atual IVA(ICMS) é a falta de **transparência**.

Existem situações em que o Produto Interno Bruto - PIB aumenta e ou diminui e ou permanece inalterado e o IVA(ICMS) evolui em direções as mais díspares.

Ou seja, o IVA(ICMS) que aí está, não apresenta a correlação necessária com a variação dos níveis de renda subestadual, estadual, multiestadual e nacional.

Para explicar o fato temos de considerar a existência de dois tipos de incidência do imposto: a incidência legal e a incidência econômica.

A incidência legal é (são) aquela(s) contemplada(s) pelo aparato legal existente, ou seja a legislação tributária, a qual estabelece as obrigações fiscais em função de operações que refletem comportamentos econômicos, elegendo um responsável pelo recolhimento, que nem sempre será quem

assumirá o encargo fiscal, a depender de cada situação podendo transferir total ou parcialmente o referido encargo.

A incidência econômica indica os sujeitos passivos efetivos do ônus fiscal. FERREIRA ([26]) afirma que a determinação da distribuição real da carga fiscal passa, via de regra, por uma análise prévia do processo de ajustamento econômico, isto é, do estudo do processo de transmissão do gravame do imposto do seu ponto de impacto, tido como ponto de incidência legal, para o ponto de ajuste final, denominado de ponto de incidência econômica. Tal processo, é tratado na literatura econômica como "shifting" ou "transferência do imposto".

A distribuição do poder de inflluenciar preços, considerando os princípios da Microeconomia tradicional, dependerá do tipo de estrutura de organização de mercado, além da elasticidade-preço da oferta e da demanda.

FERREIRA([27]), tratando do assunto, chegou às seguintes conclusões:

a) A incidência do imposto sobre os consumidores será tanto maior, quanto maior for a elasticidade-preço da oferta e menor for a elasticidade-preço da demanda;
b) A incidência do imposto sobre os vendedores será tanto maior, quanto maior for a elasticidade-preço da demanda e menor for a elasticidade-preço da oferta;
c) Se a oferta for perfeitamente elástica ou se a demanda for absolutamente inelástica o tributo incidirá integralmente sobre os compradores e/ou consumidores;

d) Se a oferta for absolutamente inelástica ou se a demanda for perfeitamente elástica o tributo incidirá integralmente sobre os vendedores e/ou produtores.

Dado ao apontado acima, órgãos de planejamento governamental, tanto a nível nacional (Secretaria de Planejamento da Presidência da República), como a nível regional (por exemplo, a Superintendência para o Desenvolvimento do Nordeste - Sudene), como a nível dos estados (Secretarias de Planejamento e Fazenda(Finanças) dos governos dos estados), e como também ao nível municipal (Secretarias municipais de Planejamento e Fazenda (Finanças) e ou as Prefeituras Municipais) têm dificuldades para estimar o comportamento da arrecadação/transferências do ICMS, bem como o seu controle em relação à performance econômica, dada a complexidade do ambiente econômico.

Esse último aspecto do controle dos níveis de arrecadação/repasse das transferências é crucial para órgãos de Controle Externo como os Tribunais de Contas dos Estados e onde existentes separados as Cortes de Contas dos Municípios (Tribunais de Contas dos Municípios), que subsidiam as Assembléias Legislativas Estaduais e as Câmaras de Vereadores Municipais na apreciação das prestações de contas das respectivas esferas de governo.

Acontece que, como o IVA(ICMS) não tem uma lógica econômica consistente, os órgãos de controle externo não têm como averiguar se os níveis de arrecadação alcançados estão correlacionados com uma correta Administração Tributária das gestões sob exame.

3.3. A questão da equalização horizontal entre os estados membros

As Finanças Públicas no Brasil evoluíram a partir da concepção de um estado unitário (o Império), onde toda a arrecadação era do governo central e somente aos poucos, foram delegadas às entidades políticas menores, a competência legal de tributar local e diretamente.

Com os governos militares iniciados na década de 60, foram concedidos aos estados membros e municípios, através dos Fundos de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios, alimentados pelos dois principais tributos arrecadados pela União Federal, o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados e o IR - Imposto de Renda, participação na arrecadação federal.

Inicialmente esses fundos consumiam em torno de 10% dos tributos federais referidos, contudo com a recuperação do poder político pela classe política, hoje essa participação ultrapassa os 50%, ou para sermos mais precisos, 44% do IPI e do Imposto de Renda para os Fundos de Participação dos estados e municípios, 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ainda 10% da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados para compor o fundo de compensação aos estados exportadores de produtos industrializados, o FPEX([28]).

Em outras palavras, uma parcela expressiva do que a União Federal arrecada é transferida às entidades políticas menores, sem que uma contrapartida de encargos tenham sido igualmente transferidos, fazendo com que muitas dessas entidades políticas menores se descuidassem da

arrecadação dos tributos da sua competência constitucional e se acomodassem a depender quase que exclusivamente dos repasses:

(a)Federais no caso de alguns estados; e
(b)Federais e estaduais(ICMS e FPEX), no caso dos municípios.

Aí entra em cena a difícil questão que a literatura e os estudiosos chamam de "Federalismo Fiscal", e que o Prof. BIRD em artigo recente ([29]), faz um amplo apanhado, discutindo:

(I) o significado e a racionalidade da "descentralização fiscal" e os problemas das "finanças federais" versus o "federalismo fiscal";
(II) a questão da escolha das fontes de receitas locais, a partir da perspectiva do estabelecimento de governos locais eficientes;
(III)o quadro das transferências intergovernamentais com particular ênfase na desejabilidade, em muitas colocações, de que sejam tanto condicionadas e equalizadoras.

Ao final, conclui que o caminho é o "federalismo fiscal" na maioria dos casos de países federais e que nas finanças locais a regra básica da alocação de receitas deve ser o benefício resultante, devendo ser cobradas tarifas sobre os serviços divisíveis.

Condena as sobretaxas locais sobre tributos de outros níveis de governo.

Quanto às transferências defende que em alguma proporção devem ser feitas com o objetivo de equalização e também ditas transferências devem ser condicionadas à performance dos gastos locais. Mas além disso, nunca esquecendo as particularidades institucionais locais, deve ser a questão das transferências olhada a partir de uma perspectiva superior, sempre considerando a eficiência a partir de uma perspectiva nacional e a relação custo benefício, o que requererá estudos precisos e indicadores adequados([30])..

Tratando do mesmo assunto, FELDSPIER e KATER([31]) escrevem: "Em entidades políticas descentralizadas (Estados federativos, Confederações de Estados, etc.) é necessária, por princípio, uma compensação financeira entre seus membros politicamente individualizados. Com efeito, por um lado, esta compensação expressa e reforça permanentemente a coesão política do conjunto, qualquer [que] seja seu grau de descentralização, pela oferta de determinados serviços públicos de alcance e qualidade iguais em todo o espaço da entidade politicamente coesa. Por outro lado, sabe-se que via de regra a atividade econômica se acha distribuída de modo bastante desigual no espaço de uma entidade descentralizada. Assim sendo, mesmo com procedimentos tributários iguais ou similares nas partes politicamente individualizadas da entidade, resultará arrecadação diferente (por exemplo, medida em base per capita da população) para as finanças federativas".

Autores como REBOUÇAS ([32]) e REDWOOD III ([33]), estão preocupados com a incidência efetiva da tributação federal, ou seja, quando um produto é produzido no estado do Rio Grande do Sul e consumido no estado do Rio Grande do Norte, o IPI da competência federal suportado por

este produto, constará da arrecadação federal no Rio Grande do Sul, pois é lá que foi recolhido, em atendimento ao princípio da origem, pelo produtor e não no estado comprador, cujo consumidor é quem efetivamente suportou o encargo fiscal.

Os autores Feldspier e Kater estão interessados na equalização dentro de todo o espaço do país, e para tanto defendem que se transfiram recursos que oneraram os residentes de uma região ou estado para favorecer os residentes de uma outra região ou estado, enquanto autores como Redwood III e Rebouças estão preocupados com a incidência efetiva dos tributos federais.

Neste estudo, o meu interesse específico é com as finanças dos governos estaduais e com a carga tributária suportada pelos residentes em cada estado e com as possibilidades de controle fiscal.

Enquanto na Alemanha busca-se alcançar uma equalização fiscal horizontal entre os estados - (idêntico nível de governo) - e maior capacidade fiscal, mediante a transferência de recursos que oneraram os residentes dos estados TRANSFERIDORES, no Brasil, o sistema tributário por construção, faz justamente o contrário, uma vez que o método de tributação sobre o valor adicionado foi profundamente deformado, em três pontos básicos:

(a)foi adotada a tributação no estado do local de produção (princípio da origem);

(b)alíquotas não uniformes para os mesmos produtos, dentro do espaço territorial do país;

(c)uma parte do preço dos produtos, o imposto sobre o valor adicionado da competência federal (IPI), não entra na base de incidência, para o cálculo do crédito fiscal a ser utilizado na apuração do imposto sobre o valor adicionado estadual (ICMS), pelo consumidor intermediário ou final.

Acrescente-se ao quadro, a organização dos mercados de produtos industrializados no Brasil, nitidamente oligopolizado, antes com barreiras tarifárias elevadas e proibição de importações do exterior, e agora ainda com enormes entraves burocráticos à efetivação de importações, que muito lentamente começam a ser amenizados, embora com políticas de "stop and go", mas que continuam, principalmente nos estados mais fracos economicamente, a falta de tradição de acesso aos mercados externos ao país, ao lado de que muitas vezes, sendo mercados de reduzido tamanho, não existem escalas para o fechamento de importações do exterior, em condições vantajosas, ou quando existe a escala, as empresas regionais em muitas situações não têm o porte e o suporte para a sua efetivação.

Os autores Feldspier e Kater no paper já referido, extrapolam a questão no território alemão, já considerando o lado oriental recém incorporado, para discorrer sobre a Comunidade Econômica Européia e a necessidade, no médio prazo, da eliminação de disparidades acentuadas pan-européias.

Notas

([1])PUROHIT, Maheshi C. **Principles and Practices of Value Added Tax: lesson for developing countries**. New Delhi, Gayatri Publications, 1993.

([2]) SIMPÓSIO INTERNACIONAL SOBRE REFORMA FISCAL-SIRF. São Paulo, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas-FIPE, 06-10 de Setembro de 1993.

([3]) BRUNO, Michael. **Crisis, Stabilization and Economic Reform: Therapy by Consensus**. Oxford, Clarendon Press, 1993, pp. 262-8.

([4]) TAIT, Alan A. **Value Added Tax: International Practice and Problems**. Washington, D.C., I.M.F., 1988, p. 155.

([5]) PUROHIT, op. cit., p. 61.

([6]) TAIT, op. cit.

([7]) BIRD, Richard M. **Aspects of Federal Finance: A Comparative Perspective**. Paper prepared for Internation Symposium on Fiscal Reform, São Paulo, Sept. 9, 1993, p. 13.

([8]) PUROHIT, op. cit., p. 61.

([9]) CAMPOS, Raimundo. **História do Brasil**. São Paulo, Atual, 1993, 2 a. ed., pp. 261-283.

([10]) IOB Informações Objetivas. **Reforma Tributária em Marcha**. Suple - mentoExtra, Ed. de Ago. 1992, p.7.

([11]) FERREIRA, Celso Tavares. **A Tributação no Comércio Interestadual de Mercadorias e seus Reflexos nas Economias Estaduais: um estudo sobre o ICM nos anos de 1974-1986**. Salvador,FCE-UFBA., Jul. 1993, pp. 18-9.

([12]) Ib idem, p. 18.

([13]) Ib idem, pp. 47-50.

([14]) LONGO, Carlos Alberto. **Finanças Governamentais num Regime Federativo: Considerações sobre o caso brasileiro**. Trabalho para Discussão Interna no. 9/82. São Paulo, IPE-USP, 06.82.

([15]) LONGO, Carlos Alberto. **Caminhos para a Reforma Tributária**. São Paulo, Fundação IPE/Pioneira, 1986.

([16]) LONGO, Carlos Alberto. **Finanças Governamentais num Regime Federativo: Considerações sobre o caso brasileiro**. Trabalho para Discussão Interna no. 9/82. São Paulo, IPE-USP, 06.82.

([17]) SIMONSEN, Mário Henrique. **O Desafio Tributário**. Exame, São Paulo, 29(1),03 Jan. 1996, p.11.

([18]) FERREIRA, op. cit., p. 52.

(19) SIMONSEN, op. cit., idem.

(20) Ib idem, pp. 75-6.

(21) SIMONSEN, ib idem, ib idem.

(22) Ib idem.

(23) FOLHA de São Paulo, São Paulo, 18 mar. 1996, Cad. 2, p. 2.

(24)LONGO, Carlos Alberto. **Finanças Governamentais num Regime Federativo: Considerações sobre o caso brasileiro.** Trabalho para Discussão Interna no. 9/82. São Paulo, IPE-USP, 06.82, p.48.

(25) Ib idem, p. 59.

(26) FERREIRA, Celso Tavares. **A Tributação no Comércio Interestadual de Mercadorias e seus Reflexos nas Economias Estaduais: um estudo sobre o ICM nos anos de 1974-1986.** Salvador, FCE-UFBA, Jul. 1993, p.27.

(27) Ib idem, pp. 27-30.

(28) CONSTITUIÇÃO Federal de 1988, art. 159, incs. I e II.

(29) BIRD, Richard M. **Fiscal Federalism**. National Tax Journal, Mar. 1993, pp. 207-227.

(30) Ib idem, pp. 221-2.

(31) FELDSPIER, Manfred & KATER, Ulrich. **A Compensação Financeira entre Estados na República Federal da Alemanha - Modelo para a União Econômica e Monetária Européia?** Universidade de Colônia (Alemanha).Não Publicado. Mimeografado, 25 pp. Set. 93?

(32) REBOUÇAS, Osmundo E. **Interregional Effects of Economics Policies: Multi-Sectoral General Equilibrium Estimate for Brazil.** Harvard University. Cambridge, Massachusets, December 1974, Ph. D. Thesis.

(33) REDWOOD III, John. **Algumas notas sobre exportações e desenvolvimento regional.** Pesquisa e Planejamento Econômico. Rio de Janeiro, (2):431- 60, ago.1976.

CAPÍTULO IV

CONTROLE FISCAL

4.1. Processo de Automação da Administração do Imposto sobre o Valor Adicionado Estadual

Do ponto de vista das empresas, a tributação do nível federal de governo, sobre o valor adicionado, além do encargo financeiro e ou nos custos, não apresenta maiores distorções do ponto de vista locacional, uma vez que, a tributação sobre o valor adicionado da competência federal recolhida em quaisquer das etapas da cadeia produtiva será totalmente compensada em cada nova etapa, independentemente da localização das unidades processadoras.

A imposição tributária da competência dos municípios por seu turno, tem reflexos nitidamente locais e muitos municípios não estão preocupados com a arrecadação própria, uma vez que financiam as suas atividades basicamente com os repasses a que têm direito na partilha dos tributos arrecadados pela União Federal e pelos estados federados, não tendo um impacto de maior relevância sobre as empresas, principalmente as de maior porte.

Já o tributo da competência estadual, idealmente incidente sobre o valor adicionado, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e de Comunicações, apresenta tantas especificidades no seu desenho atual, que num momento de abertura do país ao comércio exterior, devem merecer uma atenção especial da Controladoria e do Sistema de Informações das empresas, para não dizer da sociedade em geral, nela incluída os próprios governos interessados, diante do que aprofundaremos a questão na secção seguinte, abordando a

questão das dificuldades do controle fiscal deste tributo, pelos governos dos estados membros interessados.

Estamos na civilização da terceira onda, em que a tecnologia da informação está baseada no computador, conforme abordamos anteriormente no capítulo II. Assim, a informatização crescente da sociedade, como não poderia deixar de ser, vem impactando a área governamental de administração de tributos, entre os quais temos o ICMS.

Desse modo, os estados membros vêm crescentemente informatizando os seus sistemas de arrecadação e informações tributárias, o que normalmente implica no redesenho desses sistemas e retreinamento dos quadros de pessoal.

Por exemplo, o estado da Bahia, vem atuando em várias frentes, entre as quais podemos citar:

1) controle da circulação das mercadorias em trânsito, no espaço territorial do estado, em sistema 'on line' interligando as várias regiões, através da digitação das notas fiscais que acobertam as transações (CEFAMT);
2) sistema de controle da arrecadação efetuada pela rede bancária conveniada, através da digitação no ato do recebimento, dos dados do contribuinte e do recebimento (DAE automatizado);
3) informatização da rede de delegacias e inspetorias fazendárias, por todo o estado.

Recentemente, o Governo do Estado da Bahia, através da sua empresa de processamento de dados, a Prodeb - Cia. de Processamento de

Dados do Estado da Bahia, montou um provedor de acesso à Internet, que inicialmente irá atender aos diversos órgãos de governo com "home-pages" na www - world wide web, para divulgação institucional, ainda num processo de organização de infra-estrutura e busca do perfil de atuação.

Hoje a Prodeb já tem disponível para os Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda, que cadastrarem suas senhas de acesso, portas de acesso a diferentes dados de interesse para execução de trabalhos de auditoria fiscal, como por exemplos inscrições estaduais canceladas, notas fiscais autorizadas, recolhimentos de ICMS pelos contribuintes, etc.

No futuro, possivelmente breve, alguns ou todos esses dados estarão disponibilizados na Internet, com senhas de controle de acesso. Os usuários desses dados poderão ser os mais diversos, desde funcionários da administração governamental, passando por estudiosos e pesquisadores, pessoas da sociedade em geral, até contribuintes que queiram informações sobre um determinado tributo, como por exemplo uma "FAQ - frequently asked questions" a respeito do ICMS, onde seriam esclarecidas questões de interesse geral a respeito deste tributo. A Internet seria utilizada como uma provedora de informações da Administração Pública.

O controle das mercadorias em trânsito, denominado Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito - CFAMT, consiste de uma rede de computadores, cujas estações de trabalho localizadas nos diversos postos fiscais de controle do trânsito das mercadorias, espalhados por todo o Estado, estão interligados via satélite através do sistema VESAT com dois servidores de banco de dados, localizados na cidade de Salvador, que por sua vez estão interligados com a Prodeb, a qual por sua vez possui banco de

dados com as informações cadastrais de todos os contribuintes cadastrados. Assim, é possível verificar se um dado destinatário de mercadorias existe, se o emitente da nota fiscal existe e encontra-se ativo no cadastro, se as notas fiscais estão devidamente autorizadas, entre outras informações, além de registrar a operação para uma possível verificação direta, tanto no emitente se localizado dentro do estado da Bahia e ou no destinatário, igualmente se localizado no estado da Bahia.

O sistema de controle da arrecadação, está apoiado no que foi chamado DAE - Automatizado, Documento de Arrecadação Estadual Automatizado, o qual possibilita a cada banco conveniado com a Administração Estadual gerar referente a cada dia de expediente bancário, por ocasião do repasse dos recursos a um dos bancos do Sistema de Conta Única, uma fita magnética com os dados da arrecadação efetuada por toda a sua rede de agências naquele dia de referência.

Inicialmente foi introduzido pelo Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS, em substituição ao anterior DARP - Documento de Arrecadação de Receitas Previdenciárias, através da denominada GRPS - Guia de Recolhimento da Previdência Social, em que foram introduzidos os "campos digitáveis", ou seja, campos cujos respectivos valores serão digitados por ocasião do recolhimento, no respectivo terminal de caixa bancário, pelo funcionário-caixa do banco arrecadador.

Em outras palavras, como a rede bancária encontra-se praticamente toda informatizada, os terminais de caixa dos bancos na verdade são micro-computadores, o que possibilita a imputação dos dados em consonância com os ditames do sistema de arrecadação, que num segundo momento

possibilitarão a geração da fita com os dados totalizados por campos, bem como discriminados a nível de cada recolhimento de cada contribuinte, de cada ramo de atividade, de cada município, de cada Delegacia Fiscal, etc.

Assim o Sistema de Arrecadação das Receitas Estaduais, vem alterando todas as diferentes guias de recolhimento de tributos, com a introdução dos "campos digitáveis", que possibilitarão a geração da fita agregada, ou seja, os dados de muitos recolhimentos, efetuados nos diversos pontos de atendimento da rede de cada Banco integrante do Sistema de Arrecadação, serão repassados para a administração em um único ponto ou mídia. De posse de cada "fita", fornecida por cada banco arrecadador, a Administração Estadual processa-as todas através da sua empresa de processamento de dados, formatando os dados de acordo com as suas conveniências e necessidades.

Dessa forma serão geradas informações, como por exemplo:

(1)sobre os contribuintes omissos, ou seja aqueles que não recolheram ou ao menos entregaram o documento de arrecadação sem valor a recolher na rede bancária;

(2)a arrecadação efetuada por período por estabelecimentos localizados em cada município do estado, para efeito do repasse constitucional da parcela dos 25% do ICMS e acréscimos quaisquer pertencentes aos municípios;

(3)a agregação dos dados por ramo de atividades predominantes dos diversos contribuintes.

Anteriormente os bancos autenticavam os documentos de arrecadação dos diferentes tributos, simplesmente pelo total, e a única informação que podiam repassar de imediato para a Administração Pública, era o total repassado para o Banco Integrante do Sistema de Caixa Único do Estado, basicamente o Banco do Estado da Bahia S. A. - Baneb.

Para disponibilizar as informações necessárias, a Administração Pública teria de processar "ex-post", uma massa considerável de documentos de arrecadação, tendo que digitar os dados existentes em cada documento individual, o que somente se concretizaria em condições normais, dois a três meses depois, e o que é pior, sem uma confiabilidade maior nas informações geradas.

Atualmente com a utilização da informática no processamento e controle da arrecadação, é possível consultar nos terminais do "mainframe" do Estado da Bahia, apenas 5 dias depois, os pagamentos efetuados pelos contribuintes junto à rede bancária. No sistema anterior só era possível realizar tal consulta após o chamado fechamento da arrecadação, que levava em média 90 dias e entenda-se fechamento como a digitação individual de cada um dos milhares de documentos de arrecadação processados pelos bancos, sujeitos a erros de digitação, extravios e toda sorte de problemas.

A informatização da rede de delegacias e inspetorias, vem propiciando a agilização de toda a administração tributária estadual, o que poderá facilitar o deferimento de novas inscrições estaduais, o controle das inscrições suspensas e canceladas, as autorizações de emissões de notas fiscais, dentre outros. Propiciará um controle efetivo dos maus contribuintes, aqueles que não cumprem as suas obrigações fiscais, o que repercutirá em

toda a sociedade, pelo que o poder público deixa de arrecadar e em consequência pela sobrecarga que acaba sendo exigida dos contribuintes que cumprem as suas obrigações.

A exemplo do que acontece ao nível do governo federal, onde as declarações de tributos diversos e várias obrigações acessórias determinadas pela legislação tributária, já são ou obrigatória ou facultativamente fornecidas à Administração Tributária pelos sujeitos passivos, em meio magnético (disquetes de computador), a administração tributária de vários estados, entre eles o estado da Bahia, também estão permitindo a utilização do mesmo recurso.

Novamente citando como exemplo o estado da Bahia, obrigações acessórias como a GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS, documento em que os contribuintes do ICMS declaram o movimento das entradas e saídas internas e as procedentes e destinadas aos diferentes estados da federação, segundo os grupos dos diferentes códigos fiscais das operações realizadas no espaço de um exercício social das empresas, separado por estabelecimento ou por inscrição estadual (cada estabelecimento possui uma inscrição), podem ser fornecidas em disquetes. Da mesma forma, os contribuintes definidos como suporte de receita, por ato da administração, são obrigados a fornecer mensalmente, a título de obrigação acessória, o movimento mensal das operações agrupadas segundo os diferentes códigos, num documento, que também pode ser em disquete, denominado DAM - Demonstrativo de Apuração Mensal do ICMS.

No Governo Federal inclusive já existem modelos-piloto de transmissão de interesse da Administração Tributária, diretamente do computador do

contribuinte para o computador do Serpro - Serviço Federal de Processamento de Dados.

Outra questão, é a responsabilização cada vez maior pelos diferentes níveis de governo, das grandes empresas, notademente as indústrias, de atuarem na intermediação do recolhimento de tributos (substituição tributária), inclusive com a imposição de obrigações acessórias no fornecimento de informações agregadas, formatadas de acordo com os interesses da Administração Pública, bem como com a imposição de sanções cada vez mais onerosas, no caso de falhas no cumprimento. O cumprimento dessa obrigação, poderá ser feita por teleprocessamento, de computador para computador, sem quaisquer problemas, pela maioria das empresas, agilizando sobremaneira a Administração Pública.

Ainda como indicador do avanço da Informática na Administração Pública, principalmente na área tributária, os estados participam de três redes de nível nacional ou subregional. O "Lincefisco" através do qual, "on line", tem-se acesso a informações de operações desembaraçadas em qualquer porto do país. O "Suframa" o qual informa se todas as vendas de cada estado para a região da Zona Franca de Manaus efetivamente deram entrada naquela área. Finalmente o "Renaf - Rede Nacional de Automação Fazendária", visa ao intercâmbio de informações econômico-fiscais, via teleprocessamento.

4.2. Anarquia Interjurisdicional dentro de um espaço nacional

Na ausência de regras interjurisdicionais, cada jurisdição está livre para arranjar sua estrutura tributária como deseja, refletindo considerações de equidade, eficiência, e factilidade administrativa, assim como a estrutura da sua economia. Seja como for, sua carga fiscal deve nascer internamente. A cobrança de tributos na jurisdição de A, mesmo na ausência de regras tributárias inter-jurisdicionais, não pode adentrar outra jurisdição para a cobrança de tributos. Uma questão que se coloca é o problema da fronteira. Como estas estão abertas, surgem dificuldades na implementação e operacionalização do sistema tributário, uma vez que qualquer das jurisdições participantes podem exportar parte de seus tributos, assim como importar tributos de cada uma das outras jurisdições. Numa colocação internacional as jurisdições participantes podem ser consideradas quanto à nacionalidade ou residência, porém aqui será considerado somente a residência, que é mais aplicável à nossa preocupação principal, que é com a interrelação entre as jurisdições dentro de uma federação.

MUSGRAVE ([1]), citado por BRENNAM ([2]), coloca a seguinte questão: como deve a tributação ser determinada entre várias jurisdições fiscais dentro de uma entidade política (no caso em discussão, a União Federal), dado que o tamanho e forma dessas jurisdições é economicamente arbitrária? Ele busca conduzir a questão, em dois passos. Primeiro, ele mostra como, em um mundo anárquico de interdependentes jurisdições fiscais, afetada com problemas de exportação de carga fiscal pelas outras jurisdições (importação de imposto) e de evasão fiscal, todas as jurisdições possam encontrar uma maneira de mútua convivência para chegarem a um acordo sobre certas regras de conduta fiscal. Segundo, ele considera como

os problemas de determinação de tributos crescem dentro de uma genuína federação, na presença de objetivos de bens públicos e possivelmente equidade abrangentes.

Continuando, BRENNAM ([3]) ressalta que a abordagem de MUSGRAVE parece estar baseada na convicção de que obtemos importantes percepções na análise de um sistema tributário federal, se inicialmente examinarmos os membros desse sistema federal, como se eles fossem membros de um acordo tributário internacional. Uma peça central da estrutura analítica subjacente parece ser um imaginário espectro variando do caso de uma "aliança" ou "confederação" de estados independentes para o extremo oposto de uma entidade política com governo central, a qual devolve aos níveis menores de governo apenas uma parte do poder fiscal, sendo esses níveis menores de governo entidades vinculadas ao poder central.

Numa Confederação as autoridades de maior hierarquia podem afastarem-se ou renegociarem alguns pontos, enquanto que numa Federação, entidades subnacionais não podem se afastarem de um arranjo fiscal imposto dentro das regras institucionais existentes.

Normalmente as alianças tributárias e ou Confederações são bilaterais, eventualmente trilaterais, enquanto que as federações geralmente comportam um maior número de entidades subnacionais, sendo as regras tributárias uniformes - (ou pelo menos deveriam ser) - para todas elas.

Os nossos tributos, que em princípio seriam sobre o valor adicionado, como o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS - Imposto

sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação, são aplicados utilizando o princípio da tributação na origem.

Assim, são favorecidos os estados membros que são superavitários em suas balanças comerciais interestaduais, ensejando a possibilidade latente de a qualquer momento alastrarem-se guerras fiscais entre os estados membros, no sentido da busca de atração para a localização industrial, como de fato está sempre ocorrendo.

Ainda agora, com o processo de globalização avançando a enormes taxas, onde as empresas montadoras de classe mundial buscam territórios para expansão e dado a dimensão dos mercados e potencial econômico, o Brasil é contemplado, os estados membros brasileiros agitam-se e esforçam-se para conseguirem a instalação das novas plantas industriais.

Para atender as prementes e sempre crescentes necessidades orçamentárias das entidades políticas subnacionais, ao longo do tempo vêm sendo aumentados os diferenciais de alíquotas nas operações interestaduais, fazendo com que o contribuinte localizado no estado exportador, seja tentado a fraudar parte do recolhimento do ICMS, uma vez que emitirá notas fiscais frias, simulando a efetivação de operações interestaduais cujo ICMS devido é substancialmente menor, ferindo dois princípios elementares de tributação, quais sejam a uniformidade e isonomia tributária, na medida em que atuarão em condições de tributação menor do que concorrentes que cumpram as suas obrigações fiscais integrais.

Tal processo, em conjunção com a inflação crônica que vigia, vem deteriorando rapidamente o sistema tributário vigente, com particular intensidade no ICMS, ensejando um aumento expressivo da evasão fiscal, que se realiza, estimulada em duas grandes vertentes:

(1) nos estados exportadores, pela simulação das vendas para outros estados, que são "internadas" no próprio estado produtor, que não serão registradas formalmente pelos adquirentes;
(2) nos estados importadores, que pela exacerbação da carga fiscal nas aquisições procedentes de outros estados, faz com que os empresários adquirentes simplesmente omitam o registro formal das entradas.

Na vertente (1), perde o estado produtor por dois lados a saber:

(a) No recolhimento a menor pelo vendedor/produtor, decorrente da utilização indevida da alíquota interestadual (por configuração do sistema, menor do que a alíquota intraestadual);
(b) Pela perda do tributo sobre o valor adicionado pelo adquirente, que poderá não registrar o documento fiscal "frio", endereçado a um contribuinte fictício em outro estado, e em consequência também omitirá o registro das suas vendas correspondentes.

Na vertente (2), perde o governo do estado de destino (consumidor), com a omissão do registro pelos adquirentes, tanto (a) o tributo "normal"

sobre o valor a ser adicionado por estes como (b) o tributo decorrente da sobrecarga fiscal, oriunda da disfuncionalidade do sistema.

Em resumo, perdem todos: os produtores, os consumidores, os governos; a sociedade enfim.

Acrescente-se o quadro inflacionário agudo, que pelo menos antes do esforço de estabilização monetária ora em curso (anos de 1994 a 1996) era a regra, onde os preços estão sendo reajustados quinzenalmente, às vezes semanalmente e até em períodos menores, sendo o tributo incidente sobre o preço praticado, que no método de cálculo vigente de débitos e créditos fiscais, gerará o débito fiscal que deverá ser compensado com o crédito fiscal, obtido quando da aquisição dos insumos, estando destacado em moeda de outra época e o resultado será a tentação irresistível da omissão do registro contábil, o que chancelará em definitivo a evasão fiscal. Nada impede que depois se tirem notas fiscais frias, subfaturadas, somente para manter o equilíbrio da escrita somente fiscal (ICMS e IPI), já que a escrituração contábil comercial (Lei 6404/76 das Sociedades Anônimas e Código Comercial), deixa de ser feita com respaldo na legislação fiscal do imposto de renda do regime do Lucro Presumido. Como resultado final, teremos o crescimento da **Economia Informal**, sustentado pelo processo inflacionário e pelos desajustamentos do sistema tributário.

Os tributos indiretos, por construção, são regressivos por alcançarem indistintamente muitos bens e serviços de uso generalizado, como os bens de subsistência e na medida em que quanto menor o nível de renda de um indivíduo, como ele não tem como abrir mão dos gastos com a sua subsistência, maior será a proporção do seu rendimento a ser gasto com

estes bens e serviços, os quais por terem embutido os tributos indiretos, fará com que também maior seja a carga fiscal relativa suportada pelo mesmo.

Para enfrentar este problema, algumas vezes se busca reduzir ou eventualmente até eliminar a carga tributária sobre determinados produtos de subsistência, principalmente aqueles de produção bastante dispersa e de difícil controle. Para tanto, pode-se utilizar basicamente três métodos, a saber:

(1) Redução das alíquotas do imposto para os produtos escolhidos;
(2) Não incidência (zero-rating);
(3) Isenção (exemption).

Na redução de alíquotas, nas etapas finais de produção e comercialização, as alíquotas a serem aplicadas, são menores do que a alíquota padrão.

O sistema "Zero-Rating", corresponde ao que entre nós é chamado de "Não Incidência". Neste método, todo o imposto cobrado sobre os insumos utilizados, deveria ser compensado na etapa final de produção/comercialização, ou seja, seria permitido a utilização do crédito fiscal sobre os insumos. Entre nós, tal utilização só é permitida se existir legislação específica autorizando-a.

O sistema de "Isenção", dispensa do pagamento do imposto as etapas finais de produção/comercialização, sem no entanto autorizar a compensação do imposto embutido nas aquisições dos insumos utilizados, o

que significa a não possibilidade da utilização dos créditos fiscais sobre os insumos absorvidos no processo produtivo.

Entre nós, no Brasil, uma aproximação do segundo método, Zero-Rating, é utilizada nas exportações para o exterior de produtos industrializados, enquanto o primeiro e o terceiro métodos, são utilizados internamente, sendo a isenção usada basicamente sobre produtos primários de alimentação humana.

No entanto tais mecanismos não conseguem resolver o problema da regressividade do imposto, pois como observa PUROHIT ([4]), "em termos absolutos o rico gasta muito mais do que o dobro em relação ao pobre com comida. Provavelmente um sistema de cupons-de-comida como o existente nos Estados Unidos, seria um melhor modo de eliminação de carga tributária sobre os pobres". A operacionalização da distribuição desses cupons, no entanto, pode apresentar problemas, principalmente na ausência de canais insitucionais adequados, o que poderia dificultar o alcance dos objetivos pretendidos.

Mas a minha preocupação neste trabalho é com a regressividade espacial, ou seja, dado a tributação com base na origem, as regiões onde os fluxos de comércio interestadual de mercadorias, produtos e serviços sujeitos à tributação do ICMS forem deficitários, ou seja, importações de outros estados maiores do que as exportações, normalmente as mais pobres, estarão importando IVA - ICMS, já que quanto aos tributos federais, embora igualmente regressivos e efetivamente incidentes junto aos consumidores, como são recolhidos em favor de um organismo central, o problema da sua alocação fica preso aos critérios da sua distribuição, via a

tentativa de integração vertical da Federação, via Fundos de Participação dos estados e municípios e mesmo com políticas compensatórias e ou de Investimentos do governo central e das suas empresas.

Um outro problema é o IVA-federal, o IPI - Imposto sobre produtos industrializados, uma vez que ele, por disposição legal, não integra a base de incidência do IVA-ICMS, na produção, mas irá integrar nas fases do consumo intermediário ou final, acentuando a sobrecarga sobre os consumidores, e mais uma vez distorcendo o IVA-ICMS estadual, com todas as implicações já discutidas acima e ainda por discutir.

Em outras palavras, a alíquota efetiva do IVA-ICMS sempre tenderá a ser superior à alíquota legalmente permitida, o que é nitidamente observável nas situações seguintes:

(a) aquisições de insumos/mercadorias de um outro estabelecimento localizado em outro estado da federação;
(b) aquisições por empresas que não promovam a transformação industrial, mas somente a comercialização, a partir de um produtor ou atacadista sujeito à incidência do tributo federal IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados;
(c) Aquisições faturadas pelos fornecedores em período de apuração diverso daquele em que será objeto de registro pelo adquirente, fazendo com que o crédito fiscal pelas entradas (no adquirente) esteja na moeda da data do faturamento e o débito fiscal esteja na moeda da data de venda.

Cumpre esclarecer, que o sistema de apuração dos tributos sobre o valor adicionado - IVA, adotado entre nós é o do conta corrente fiscal, no qual o imposto devido ou a compensar no período seguinte, é o resultante do encontro de contas entre os créditos fiscais das entradas e os débitos fiscais das saídas. Resultando devedor o saldo, ter-se-á imposto a recolher e no caso contrário, a compensação no(s) período(s) seguinte(s) é permitida.

Notas

([1]) MUSGRAVE, Richard A. **Who Should Tax, Where and What?** In: Tax assignment in federal countries. Edited by Charles E. McLure Jr., Canberra, Australian National University, 1983.

([2]) BRENNAN, Geoffrey. **Who Should Tax, Where and What? Comentary**. In: Tax assignment in federal countries. Edited by Charles E. Mc-Lure Jr., Canberra, Australian National University, 1983.

([3]) Ib idem, p. 20.

([4]) Purohit, op. cit., p. 41.

CAPÍTULO V

CONCLUSÃO

5. Conclusão

Procurei mostrar neste trabalho, que o sistema tributário vigente, ao nível do subsistema IVA-ICMS, na suposição de que o referido tributo permanecerá na órbita estadual, padece da necessidade de reformulação devido a:

(1)utilização atual do princípio de tributação na origem, ao invés do princípio de tributação no destino, o qual parece melhor ajustar-se com um previsível ciclo de crescimento econômico a ser viabilizado e estimulado por uma nova fase de estabilização econômica que poderá se concretizar com o Plano Real, ora em curso;

(2)inadequação da não uniformidade de alíquotas por produto, dado a necessidade da busca de parâmetros para a distribuição do tributo entre os estados de produção e consumo, quando estes são diferentes;

(3)dificultação do processo de terceirização das empresas, notadamente quando as terceirizadas e a tomadora da produção e/ou serviços encontram-se em estados distintos, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento tributário no destino atinge em termos absolutos e relativos proporções maiores;

(4)deformação causada na espécie tributo sobre valor adicionado, quando o crédito fiscal das aquisições, não incide sobre a parcela do IPI federal, no caso em que o destinatário não é contribuinte deste imposto, que passa a fazer parte do custo, implicando que a

responsabilidade pelo recolhimento tributário no destino cresça em termos absolutos e relativos;

(5)Mensuração da produtividade dos quadros de pessoal com atuação direta na auditoria tributária junto aos sujeitos passivos, quer nas auditorias de exercício e ou no acompanhamento da regularidade das operações no trânsito de mercadorias, com excessiva ênfase na produção de autos de infração, a grande maioria deles de pequeno valor;

(6)Necessidade de simplificação fiscal de forma a facilitar o cálculo fiscal do "quantum" de cada tributo embutido em cada estágio de produção/comercialização, nos diferentes níveis de preço, de forma a atender o dispositivo constitucional citado (art. 150, § 5 °., da CF 88);

(7)Mesmo na Economia estabilizada, a alíquota diferenciada para menos nas operações interestaduais, forma encontrada para enfrentar o princípio adotado de tributação na origem, estimula a venda sem nota fiscal nas operações internas, que depois serão consignadas ficticiamente como operações interestaduais, principalmente por contribuintes localizados em regiões de fronteira, implicando nas seguintes distorções: (a) recolhimento a menor de imposto do que o efetivamente devido, em virtude da aplicação da alíquota interestadual; e (b) possibilidade da "venda fraudulenta" do crédito fiscal, a contribuintes de outros estados, principalmente aqueles de ramos de atividade de difícil controle físico dos estoques;

(8)Embora não se possa afirmar, dado a inexistência de pesquisa empírica a respeito, feita com a tecnologia estatística disponível, o Controle Fiscal em que se mensura o trabalho realizado pelo corpo

funcional de fiscalização dos estados membros, com base em pequenos, embora numerosos autos de infração, parece gerar nos sujeitos passivos da exação uma reação aos mesmos, através da qual os pequenos e médios negócios passam a "provisionar" a omissão de recolhimentos tributários devidos, por antecipação ou a posteriori, o que prejudica a qualidade dos seus registros contábeis e fiscais, e em consequência a qualidade dos seus Controles Internos, pois as "brechas" deixadas para fazer face à política de fiscalização vigente, ou seja a exacerbação da utilização do instrumento auto de infração, impossibilita a utilização adequada do instrumental contábil, indispensável para o desenvolvimento das mesmas, dificultando o desenvolvimento destas, e consequentemente o crescimento econômico e o desenvolvimento institucional do país.

Recomendações:

1) Criar "banco de preços", ou seja, bancos de dados, que informem a média de preços praticados em alguns setores e regiões da Economia, como forma de tentar coibir o grau de informalização ainda existente em muitas áreas, o que com a estabilização não deverá apresentar maiores dificuldades, permitindo uma melhora do Controle Fiscal sobre práticas de subfaturamento, devendo ser assegurada amplo acesso aos dados a serem acumulados, bem como pleitos de atualização fundamentados;
2) Viabilizar a autoridade do funcionário fiscal, de autorizar o recolhimento de parcelas de imposto omitidas de recolhimento sem intenção de fraude e detectados no cursos de ação fiscal, independentemente de lançamento de ofício, ou seja, enfatizar na ação fiscal o aspecto da orientação e

priorizar recursos indiretos de estímulo à arrecadação, como por exemplo, um governo de estado do sudeste do país encaminhou à Assembléia Legislativa proposta de lei, através da qual quando aprovada e sancionada, os consumidores poderão trocar 1 % das notas fiscais de aquisições de mercadorias tributadas pelo ICMS, em depósitos de poupança, ou como faz o governo da Bahia, controlando a emissão de notas fiscais nos Shoppings e outros locais de grande concentração de público, na medida em que com tais providências é possível evitar o que acontece nos dois estados de maiores economias do país, onde a maioria das lojas de Shoppings, conforme a minha experiência pessoal, simplesmente não fornecem documentação fiscal;

3) Buscar a introdução crescente de mecanismos de mensuração do desempenho da arrecadação tributária realizada, ao nível regional em cada estado membro, e dentro de cada região nas diferentes atividades, considerando inclusive o recolhimento normal, deduzidas as sazonalidades (comparação do mês em curso com o respectivo do ano anterior, ou o acumulado até o mês anterior contra igual período anterior ou ainda os doze meses até o anterior atual contra o mesmo do período anterior);
4) Buscar a realização de trabalho fiscal em associações e ou entidades representativas de segmentos econômicos que saiba-se apresentar problemas no cumprimento das suas obrigações tributárias, notadamente do setor primário, inclusive examinando pleitos de aperfeiçoamentos de normas e procedimentos fiscais específicos, bem como do nível da carga fiscal, realizando concomitante e em seguida um Controle Fiscal concentrado e com ênfase na orientação, fazendo um acompanhamento rigoroso do resultado.

GLOSSÁRIO

Glossário

Accountability - Responsabilidade de reportar os resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

Anualidade - Princípio de tributação segundo o qual, um tributo aprovado em um exercício financeiro, só poderá ser exigido no exercício seguinte.

Backward Linkage - Encadeamentos (efeitos em cadeia) para trás. Assim a redução da tributação de um produto final, reduzindo o seu preço, poderá ou deverá aumentar a sua demanda, importando no aumento da sua oferta, que para tanto demandará quantidades maiores dos diferentes insumos utilizados. Os efeitos em toda a cadeia de fornecedores diretos, que por sua vez repercutem nos fornecedores dos fornecedores e assim sucessivamente é que constitui o "backward linkage".

Contribuinte Suporte de Receita - São aqueles contribuintes, que em conformidade com parâmetros internos da Administração Pública, são definidos por ato administrativo, como tendo e ou podendo ter, participação importante ou relevante no desempenho da arrecadação tributária e como tal deverão ter a sua performance no recolhimento de tributos, no caso o ICMS, objeto de um controle sistemático.

Cota de Importação/exportação - Quantitativos que são estabelecidos para as importações/exportações de mercadorias entre dois ou entre múltiplos países.

Crédito Fiscal - Montante do tributo ICMS pago até a etapa anterior de produção/comercialização e que é utilizado pelo adquirente de mercadorias para produção/comercialização, para quitar total ou parcialmente o seu saldo devedor do Conta Corrente Fiscal.

Custo-Benefício - Um método de decidir se ou não um determinado projeto deve ser abandonado, pela comparação do custo econômico relevante com o benefício potencial.

Demanda absolutamente inelástica -Diz-se da demanda de um produto que não tem nenhuma sensibilidade a quaisquer variações de preço.

Eficiência - É um conceito relacionado a método, processo, operação, enfim, ao modo certo ou errado de fazer as coisas e pode ser definida, pela relacão entre quantidade produzida e recurso(s) consumido(s). Conforme Nakagawa (1993, p. 30).

Eficácia - Diz respeito a resultados, à produção (output) decorrente de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. É definida pela relação entre resultados pretendidos e os resultados obtidos.

Elasticidade -A mudança percentual numa variável resultante da variação de outra variável.

Elasticidade-preço da demanda - Representa a mudança percentual na demanda para um bem, resultante de uma mudança no seu preço.

Elasticidade-preço da oferta -Representa a mudança percentual na oferta de um bem, resultante de uma mudança no seu preço.

Entropia - Tendência degeneradora que se observa nos Sistemas, tanto abertos quanto fechados, que pode levá-los a níveis crescentes de deterioração e mesmo à sucumbência.

Forward Linkage - De forma idêntica ao "Backward Linkage", só que para a frente. Assim, se a tributação é reduzida ou aumentada em algum elo da cadeia de produção, os efeitos far-se-ão sentir à frente. Se um dado produtor, por ineficiências do desenho do sistema tributário existente, adquire insumos em que arcará com encargos tributários superiores a de um concorrente, poderá ter dificuldades na colocação dos seus produtos, em um mercado competitivo e aberto.

Harmonização - é um processo de redução de diferenças, seja a nível de conceitos, de normas ou de procedimentos.

IVA - Imposto sobre Valor Adicionado - O mesmo que VAT - Value Added Tax.

Mark up - Taxa de Marcação ou percentual sobre um conceito de custo, tais como Custo de Produção, Custo de Compra, etc.

Missão - Algo visto como objetivo permanente, que deve ser perseguido continuamente.

Oferta perfeitamente elástica -Diz-se do nível de oferta que toma o preço estabelecido no mercado.

Operação Interna - Operações sujeitas à incidência do tributo ICMS, realizadas no espaço territorial do Sujeito Ativo do tributo, em que tanto o estabelecimento fornecedor como o destinatário dos bens e serviços, situam-se neste espaço.

Operação Interestadual - A mesma que a anterior, com a diferença que as partes envolvidas situam-se no espaço territorial de estados diferentes. A legislação considerará as transações, nas quais o destinatário situado em estado diverso daquele onde realiza-se a operação for pessoa física ou não contribuinte do imposto, para fins de tributação do ICMS, como operação interna.

PIB - Produto Interno Bruto, mede o total da produção no país, durante um ano, sem abater a depreciação dos ativos fixos (bens de capital e de infra-estrutura como estradas, portos, aeroportos, etc.) existentes.

Planejamento Tributário - É a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, com o objetivo de redução da carga de tributos.

Plano Real - Plano de estabilização econômica desenvolvido na gestão do sociólogo Fernando Henrique Cardoso, à frente do Ministério da Fazenda, depois eleito Presidente da República Federativa do Brasil para o período de 01.01.95 a 31.12.98 e implementado a partir do ano de 1994, na gestão do presidente Itamar Franco, o qual introduziu como novo Padrão Monetário nacional o "Real" com o símbolo "R$", ancorado ao dólar norte-americano.

Princípio do Destino - Princípio de tributação no qual a incidência do tributo só é exigida no local de destino. É a forma usualmente adotada nas relações comerciais de comércio exterior entre os países soberanos.

Princípio da Origem - Idêntico ao anterior, com a diferença que o tributo é exigido no local da produção ou importação, quando o produto ou mercadoria for proveniente do exterior do país.

Relação Custo-Benefício - Vide Custo-Benefício

Sinergia - Resultado de um processo que é maior do que a soma das partes componentes tomadas de per si.

Sujeito Passivo - Refere-se a quem suporta o ônus da obrigação tributária, tanto principal (do tributo) como acessória (obrigações de fazer e ou deixar de fazer alguma coisa). Opõe-se a Sujeito Ativo.

Sujeito Ativo - Refere-se à entidade governamental favorecida com o produto do cumprimento da obrigação tributária. Opõe-se a Sujeito Passivo.

Tarifa de Importação - Taxa normalmente "ad valorem" e não

"específica" com que são gravadas mercadorias importadas de outros países, dentro do contexto de uma política macroeconômica de longo prazo, podendo também ser usada para enfrentar situações conjunturais de desequilíbrios entre oferta e demanda no curto prazo.

Tributos sobre valor adicionado - No Brasil são exemplos o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados da competência arrecadadora federal e o ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transportes Intermunicipais e Comunicações. O tributo incidiria ou deveria incidir apenas sobre as parcelas acrescidas em cada nova etapa de produção e ou comercialização.

Uniformização de Alíquotas - As alíquotas do ICMS variam conforme as operações de saídas sejam intraestaduais (internas), interestaduais, destinadas a consumidor final ou exterior do país, além de variarem por produto e em cada estado membro onde iniciou-se a operação. A uniformização seria a adoção de alíquotas iguais para cada produto nos diferentes estados e a mesma alíquota tanto nas operações internas (dentro de cada estado da federação) e entre os estados.

Universalidade - Forma de tributar, que atinge de forma idêntica e geral, todos os sujeitos passivos nas situações contempladas em lei.

VAT - Value Added Tax - Imposto sobre o Valor Adicionado, é o tributo incidente sobre o valor da transformação industrial, o valor adicionado nas atividades de comercialização e o valor adicionado em atividades da área de serviços.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia

ALMEIDA, Álvaro. **Contato Imediato.** Isto é. No. 1537, 04 de Out. 1995, pp. 137-8.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **O Mercosul e o Imposto sobre o Valor Agregado(IVA): Uma Proposta para Ajustes na Tributação do Consumo no Brasil.** Paper distribuído na reunião mensal da Ass. Brasil.de Direito Fin.-ABDF, filiada à International Fiscal Association-IFA, em 19.10.94.

ANONYMOUS author. **EC update.** European Taxation, Vol. 32, iss. 2, 1992, pp. 47-50.

BERRY, Brian J. L., CONKLING, Edgar C. & RAY, D. Michael. **The Global Economy Resource use, Locational Choice, and International Trade.** Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, 1993.

BIRD, Richard M. **Aspects of Federal Finance: A Comparative Perspective.** Paper prepared for Internation Symposium on Fiscal Reform, São Paulo, Sept. 9, 1993.

BRENAN, Geoffrey. **Who Should Tax, Where and What? Commentary.** In: Tax assignment in federal countries. Edited by Charles E. McLure Jr., Canberra, Australian National University, 1983.

BRUNO, Michael. **Crisis, Stabilization and Economic Reform: Therapy by Consensus**. Oxford, Clarendon Press, 1993.

CAMPOS, Cândido H. **Planejamento Tributário Imposto de Renda Pessoas Jurídicas**. São Paulo, Atlas, 1985. 2 a. ed.

CAMPOS, Raimundo. **História do Brasil**. São Paulo, Atual, 1993, 2 a. ed.

CAMPOS, Roberto. **A Temporada da Anti-Razão**. Folha de São Paulo. São Paulo, 25 jun. 1995. Cad. 1-4.

_____. **A relação custo-malefício**. A Tarde. Salvador, 27 ago. 1995. Cad. Política, p. 13.

CARVALHO, Maria do Socorro Macedo Vieira. **Qualidade na Administração Pública**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 28(2): 137-52, Abr/Jun. 1994.

CHURCHMAN, C. West. **Introdução à Teoria dos Sistemas**. Petrópolis, Vozes, 1972.

CIPOLLARI, Pedro. **Carga Tributária no Brasil**. Estudos Anpes. São Paulo, no. 18, 1970.

COHEN, Steven & BRAND, Ronald. **Total Quality Management in Government A Pratical Guide for Real World**. San Francisco, Jossey-Bass Publishers , 1993.

Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de Outubro de 1988/organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. São Paulo, Saraiva, 1995.

DAVENPORT, Thomas H. **Saving IT's Soul: Human-Centered Information Management**. Harvard Business Review, Mar.-Apr. 1994.

ELLIOT, Robert K. **Information Technology: The Third Wave**. The CPA Journal, Nov. 1992.

FERREIRA, Celso Tavares. **A Tributação no Comércio Interestadual de Mercadorias e seus Reflexos nas Economias Estaduais: um estudo sobre o ICM nos anos de 1974-1986**. Salvador, FCE-UFBA., Jul. 1993. Dissertação de Mestrado.

FIPE Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas.**Reforma Fiscal no Brasil: uma Proposta**. São Paulo, FIPE, Ago.93. Nao Publicado.

FELDSPIER, Manfred & KATER, Ulrich. **A Compensação Financeira entre Estados na República Federal da Alemanha - Modelo para a União Econômica e Monetária Européia?** Universidade de Colônia (Alemanha). Mimeografado, 25 pp., Set. 93? Não Publicado.

FONSECA, Eduardo Gianneti da. **Porque ficamos para trás nas mudanças**. Exame-Suplemento Brasil em Exame, maio.94.

GAEBLER, Ted & OSBORNE, David. **Reinventando o Governo**. Brasília, MH Comunicação, 1994.

GIL, Antônio de Loureiro. **A atuação da auditoria de sistemas computa - dorizados para obtenção de uma maior produtividade de processa - mento eletrônico de dados**. São Paulo, FEA-USP, 1984. Tese de Doutoramento.

GRAHAM JR., Cole Blease & HAYS, Steven W. **Para Administrar a Organização Pública**. Rio de Janeiro, Jorge Zahar, 1994.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios da Legalidade Tributária na Constituição de 1988**. São Paulo, Atlas, 1994.

INSTITUT FÜR WELTWIRTSCHAFT AN DER UNIVERSITÄT KIEL. **Reforming Capital Income Taxation**. Tübingen, Mohr , Ed. by Horst , Siebert., 1990.

IOB Informações Objetivas. **Reforma Tributária em Marcha.** Suplemento Extra, Eds. de Ago. a Dez. 1992.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo, Atlas, 1987, 2 a. ed.

LONGO, Carlos Alberto. **Caminhos para a Reforma Tributária**. São Paulo, Fundação IPE/Pioneira, 1986.

_____. **Considerações sobre a Distribuição de Encargos e de Receitas entre as Esferas de Governo**. In: Eris, C.C.C. et alli. Finanças Públicas. São Paulo, FIPE/Pioneira, 1983.

_____. **Finanças Governamentais num Regime Federativo: Considerações sobre o caso brasileiro.** Trabalho para Discussão Interna no. 9/82. São Paulo, IPE-USP, 06.82.

MARTIN, Ivan. **O Império da Rede.** Exame, 29(2), 17 Jan. 1996, pp. 24-30.

MCCRINDELL, James Q. **Eletronic Business process in government.** CMA Magazine, Dec./Jan.1993.

MCLURE JR., Charles E. **Introduction: The Revenue side of the assignment problem.** In: Tax assignment in federal countries. Edited by Charles E. McLure Jr., Canberra, Australian National University, 1983.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, Alves, Osmar de C. & Fisch, Sílvio. **Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas.** Florianópolis, Ed. da UFSC-ESAG, 1993.

MUSGRAVE, Richard A. **Who Should Tax, Where and What?** In: Tax assignment in federal countries. Edited by Charles E. McLure Jr., Canberra, Australian National University, 1983.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação.** São Paulo, Atlas, 1993.

SIMONSEN, Mário Henrique. **O Desafio Tributário**. Exame, São Paulo, 29(1), 03 Jan. 1996, p. 11.

Nota Promissora. Correio da Bahia, Salvador, 05 Fev. 1996, p. 5, Informe JB.

O Futuro segundo Drucker. Gazeta Mercantil, 27.06.94, Secção Gestão Empresarial.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Crise, Reforma e Desordem do Sistema Tributário Nacional**. Campinas, Unicamp, fev. 1992, Tese de Livre Docência.

PETRI, Nelson. **Análise de Resultados no Setor Público**. São Paulo, FEA-USP, 1987. Tese de Doutoramento.

POSNER, Bruce G. and ROTHSTEIN, Lawrence R. **Reinventing the Business of Government: An Interview with Change Catalyst David Osborne**. Harvard Business Review, May-Jun 1994.

PUROHIT, Maheshi C. **Principles and Practices of Value Added Tax: lesson fordeveloping countries**. New Delhi, Gayatri Publications, 1993.

PUROHIT, Maheshi C. **Value Added Tax in Brazil**. Paper prepared as background material for the study on Reform of Domestic Trade Taxes in India, conducted at the NIPFP-National Institute of Public Finance and Po licy. New Delhi, Jul. 1994, n.p.

REBOUÇAS, Osmundo E. **Interregional Effects of Economics Policies: Multi Sectoral General Equilibrium Estimate for Brazil.** Harvard University. Cambridge, Massachusets, December 1974, Ph.D. Thesis.

REDWOOD III, John. **Algumas notas sobre exportações e desenvolvimento regional.** Pesquisa e Planejamento Econômico. Rio de Janeiro, 6(2):431-60, ago.1976.

RIBENBOIM, Alexandre. **Casa de ferreiro, espeto de pau.Utilize a Web para tornar eficiente o intercâmbio de informações dentro da empresa.** Internet World, No. 6, Fev. 96, pp. 86-87.

RICCI, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao estudo da Contabilidade como Sistema de Informação.** São Paulo, FEA-USP, 1989. Tese de Doutoramento.

ROUSSEY, Robert S. **The CPA in the Information Age: Today and Tomorrow.** Journal of Accountancy, Vol 162, iss. 4, oct. 86, pp. 94-107.

SHAH, Anwar. **The New Fiscal Federalism in Brazil.** The World Bank, 1990. [w.l.].

SIMONSEN, Mário Henrique. **O Desafio Tributário.** Exame, São Paulo, 29(1), 03 Jan. 1996, p. 11.

SOUZA, Benedito Felipe. **Contribuição ao Estudo da Estruturação do Roteiro de Execução da Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do ICMS no Estado de São Paulo (Ensaio de abordagem dos procedimentos de combate à sonegação)**. São Paulo, FEA-USP, 1995. Tese de Doutoramento.

STRACHAN, Valerie. **No More Fiscal Frontiers in Europe.** New European, w.d.

TACHIZAWA, Elio Takeshi. **Referencial Teórico à Formulação de um modelo Informações de Suporte à Controladoria.** São Paulo, FEA - USP, 1990. Dissertação de Mestrado.

TAIT, Alan A. **Value Added Tax: International Practice and Problems.** Washington, D.C., I.M.F., 1988.

TAPSCOTT, Don & CASTON, Art. **Mudanças de Paradigma A Nova Promessa da Tecnologia de Informação.** São Paulo, Makron, 1995.

TEIXEIRA, Hélio Janny & SANTANA, Solange Maria. **Remodelando a Gestão Pública: uma revisão dos princípios e sistemas de planejamento, controle e avaliação de desempenho.** São Paulo, Edgard Blücher, 1994.

TENG, James T. C., GROVER, Varun and FIEDLER, Kirk D. **Business Process Reengineering: Charting a Strategic Path for the Information Age.** California Management Review, 36/3 (Spring 1994): 9-29.

TOFLER, Alvin & TOFLER, Heidi. **Economia do Pacífico anuncia uma nova era de instabilidade.** Folha de São Paulo, 23 Jan. 94, Cad. 6, pp. 12-13.

TORRES, Ivo. **ICM: Adequação e Transferência de Receita.** São Paulo, IPE- USP, 1982.

TORRES, Norberto A. **Planejamento de Informática na Empresa.** São Paulo, Atlas, 1989.

VASSALO, Cláudia. **O Carreto agora é Cibernético.** Exame, São Paulo, 29(2), 17 Jan. 1996.