



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE–FACE  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA  
Área de Concentração Gestão Econômica de Finanças Públicas

KLEUBER JOSÉ DE AGUIAR VIEIRA

**Eficiência da gestão fiscal: um estudo a partir da  
concessão de regimes especiais do ICMS para os setores  
industrial, atacadista e distribuidor no Distrito Federal**

Brasília – DF

2018

KLEUBER JOSÉ DE AGUIAR VIEIRA

**Eficiência da gestão fiscal: um estudo a partir da concessão de regimes especiais do ICMS para os setores industrial, atacadista e distribuidor no Distrito Federal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia – PPGE - da Faculdade de Administração, Contabilidade, Economia e Gestão Pública (FACE) da Universidade de Brasília (UnB) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Economia.

Professor Orientador: Dr. Alexandre Maduro-Abreu

Brasília – DF

2018

#### FICHA CATALOGRÁFICA

Vieira, Kleuber José de Aguiar.

A eficiência da gestão fiscal: um estudo a partir da concessão de regimes especiais do ICMS para os setores industrial, atacadista e distribuidor no Distrito Federal / Kleuber José de Aguiar Vieira – Brasília, 2018.

116 f. : il.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília, Departamento de Economia, 2018.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Maduro-Abreu, Departamento de Administração.

1. Gestão Fiscal.
2. Eficiência.
3. Análise Envoltória de Dados.
4. Regimes Especiais de Apuração do ICMS

**KLEUBER JOSÉ DE AGUIAR VIEIRA**

**Eficiência da gestão fiscal: um estudo a partir da concessão de regimes especiais do ICMS para os setores industrial, atacadista e distribuidor no Distrito Federal**

A Comissão Examinadora, abaixo identificada, aprova o Trabalho de Conclusão do Curso de Mestrado Profissionalizante em Economia da Universidade de Brasília do aluno

**Kleuber José de Aguiar Vieira**

Prof. Dr. Alexandre Maduro-Abreu  
Professor Orientador – Departamento de Administração – FACE/UnB

Prof. Dr. Roberto de Góes Ellery Júnior  
Professor Examinador - Departamento de Economia – FACE/UnB

Prof. Dr. Carlos Rosano Peña  
Professor Examinador – Departamento de Administração – FACE/UnB

Brasília, 28 de fevereiro de 2018

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por mais esta oportunidade, concedendo-me saúde para perseverar neste objetivo.

Aos meus pais, Absai e Luiza, e irmãos, Marcus, Mauro e Márcia, pelo eterno apoio.

À minha esposa Maria Fernanda e aos meus filhos, Enzo e Isadora, pelo apoio e compreensão nos momentos de ausência física em função deste estudo.

Ao Professor Dr. Alexandre Maduro-Abreu, pelo incentivo, paciência e dedicação na orientação desta dissertação.

Aos membros da banca examinadora.

A todos os professores que ministraram disciplinas durante este curso, pelos ensinamentos e contribuições no processo de formação acadêmica.

Aos colegas das disciplinas do Mestrado, pelo companheirismo.

Aos Auditores-Fiscais da Receita do Distrito Federal Gunther Siqueira Lemos Gomes e Evandro Manzano dos Santos, pela valiosa dedicação na extração e tratamento dos dados, bem como pelas discussões técnicas que viabilizaram esta pesquisa.

Também da Secretaria de Estado de Fazenda do DF deixo meus agradecimentos aos (às) auditores (as) Ana Lúcia Paz Magalhães, Débora Jebrael, Hormino de Almeida Júnior, Roberto Müller, Fabíola Venturini, Sérgio Pará, Jason Cares (*in memoriam*), Marco Antonio Vilarinho, Ivan Meireles, João Alves e Otávio Rufino também pelas preciosas discussões que permitiram o desenvolvimento deste trabalho, assim como pelo apoio durante as minhas ausências.

## RESUMO

Trata-se de estudo empírico de caráter exploratório de modo a ampliar a discussão sobre modelos de avaliação da gestão fiscal dos governos subnacionais relacionada à concessão de incentivos financeiros-fiscais com vistas à atração de investimentos, a partir da relação entre teoria e prática. Tem como objetivo mensurar o nível de eficiência da gestão fiscal distrital considerando a concessão de regimes especiais de apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS destinados aos setores industrial, atacadista e distribuidor nos anos de 1996 a 2016. O estudo da tributação e sua influência no processo de desenvolvimento são expostos de maneira analítica, abrangendo temas como: desenvolvimento regional – teorias e abordagens; guerra fiscal e estratégia para atração de novos investimentos no Brasil; arrecadação como mola propulsora do desenvolvimento e, finalmente, eficiência na administração pública. A compreensão desses fatores e os efeitos que estes podem gerar no processo político e econômico contribuem para uma reflexão sobre a eficiência da atuação do governo em busca da implementação de suas políticas públicas. A motivação para a pesquisa decorre do fato de ser prática usual dos governos subnacionais não verificarem/monitorarem se concessões de benefícios fiscais impactam positivamente na sua gestão fiscal, e, conseqüentemente, no desenvolvimento da respectiva região. Como resultado, apresentaremos os levantamentos bibliométricos de eficiência da gestão fiscal do Governo do Distrito Federal relacionada aos segmentos anteriormente citados, bem como definição do modelo DEA - *Data Envelopment Analysis* (Análise Envoltória de Dados) para o cálculo da eficiência relativa entre os anos estudados.

Palavras-chave: Gestão Fiscal. Eficiência. Análise Envoltória de Dados. Regimes Especiais de Apuração do ICMS

## **ABSTRACT**

This is an empirical study of exploratory character which, through the relationship between theory and practice, seeks to broaden the discussions about the evaluation models for the fiscal management of subnational governments related to the concession of financial and fiscal incentives looking to attract investments. Its objective is to measure the efficiency level of the fiscal management of Distrito Federal, considering the concession of special tax regimes on the Tax on Circulation of Goods and Transportation and Communication Services – ICMS – for the industrial, wholesale and distributor sectors in the years 1996 to 2016. The study of taxation and its influence on the development process are exposed in an analytical way, covering subjects such as: regional development - theories and approaches; tax war and strategies to attract new investments in Brazil; tax collection as a driving force for development and, finally, efficiency in public administration. The understanding of these factors and the effects they can have in the political and economic processes contribute to a reflection on the efficiency of the government's performance in the pursuit of the implementation of its public policies. The motivation for this research originated from the fact that it is usual for subnational governments not to verify / monitor whether the concession of special tax regimes positively impact on their fiscal management and consequently on the development of their respective regions. As a result, we will present the bibliometric data on the efficiency of Distrito Federal's fiscal management related to the sectors cited above, as well as the definition of the DEA - Data Envelopment Analysis - technique for calculating the relative efficiency in the studied years.

Keywords: Fiscal Management. Efficiency. DEA - Data Envelopment Analysis. Special Tax Regimes of ICMS

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Curva de Laffer .....	50
---------------------------------	----



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Índice de Eficiência Relativa .....	78
Gráfico 2: Projeções Incrementos ICMS/Emprego - Alcance Eficiência Relativa.....	79
Gráfico 3: Projeção Geração Eficiente de Arrecadação por Empresa.....	79
Gráfico 4: Projeção Geração Eficiente de Emprego por Empresa .....	80
Gráfico 5: Compras x Faturamento x ICMS .....	84
Gráfico 6: ICMS Recolhido .....	85
Gráfico 7: PIB DF (Milhão) .....	85
Gráfico 8: Alíquota Efetiva x Índice de Eficiência Relativa .....	93

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: CFOPs Entradas .....	106
Quadro 2: CFOPs Efeito Retificação Entrada .....	108
Quadro 3: CFOPs Saídas.....	109
Quadro 4: CFOPs Efeito Retificação Saída.....	111
Quadro 5: Classificação CFOP por Origem.....	112
Quadro 6: Regra CNAE/Atividade .....	113
Quadro 7: Regime/Cadastro Fiscal .....	114

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Dados Submetidos à Técnica DEA/CRS.....	76
Tabela 2: Resultado Cálculo Eficiência Relativa – DEA/CRS .....	77
Tabela 3: Projeção Atingimento Eficiência – DEA/CRS .....	78
Tabela 4: Comparativo Tributações - Normal x TARE x REA x 5005.....	83
Tabela 5: Operação Interestadual Destinada a Atacadista Substituto Tributário no DF .....	88
Tabela 6: Apuração do ICMS - Operação Própria do Atacadista do DF – Lei nº 5005/2012 .....	89
Tabela 7: Apuração do ICMS/ST - Operação Subsequente do Atacadista no DF – Lei nº 5005/2012 .....	89
Tabela 8: Apuração do ICMS - Operação Própria do Atacadista do DF .....	89
Tabela 9: Apuração do ICMS/ST - Operação Subsequente do Atacadista no DF ....	89
Tabela 10: Apuração do ICMS/ST – Operação Interestadual – Importador SP ► Varejista DF.....	90
Tabela 11: Dados Consolidados – Carga Tributária/Índice de Eficiência/Regime Especial Vigente.....	93
Tabela 12: Valores de Substituições Por Dados Com Erro Para a Variável CONT 115	

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
- BCC - Banker, Charnes e Cooper
- BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento
- CAT - Comunicado da Administração Tributária de São Paulo
- CCR - Charnes, Cooper e Rhodes
- CEPAL - Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
- CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações
- CIU - *Clasificación Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas*
- CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas
- CODEPLAN – Companhia de Desenvolvimento do Distrito Federal
- CONCLA - Comissão Nacional de Classificação
- CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária
- CRS - *Constant Returns to Scale*
- DEA - *Data Envelopment Analysis* (Análise Envoltória de Dados)
- DF – Distrito Federal
- DMU - *Decision Making Units*
- DODF - Diário Oficial do Distrito Federal
- DOU - Diário Oficial da União
- FCP – Fundo de Combate à Pobreza
- GDF – Governo do Distrito Federal
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- IDECON - Índice de Desempenho Econômico do Distrito Federal
- INPC – Índice Nacional de Preços ao Consumidor
- IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados
- ISIC - *International Standard Industrial Classification of All Economic Activities*
- MG – Minas Gerais
- MTE - Ministério do Trabalho e Emprego
- MVA – Margem de Valor Agregado

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU - Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

PROATACADISTA - Programa de Fomento à Atividade Atacadista

PTF – Produtividade Total dos Fatores

RAIS - Relação Anual de Informações Sociais

REA – Regime Especial de Apuração

RECUPERA/DF - Programa de Recuperação de Créditos Tributários do Distrito Federal

REFAZ - Programa de Recuperação de Créditos da Fazenda Pública do Distrito Federal

SEF/DF - Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal

SP – São Paulo

ST – Substituição Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

TARE – Termo de Acordo de Regime Especial

TJDFT - Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios

VRS - *Variable Returns to Scale*

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	15
1 DESENVOLVIMENTO REGIONAL – TEORIAS E ABORDAGENS.....	19
1.1 Novo Papel do Estado no Desenvolvimento Regional .....	24
1.2 Desenvolvimento Regional Endógeno .....	29
2 GUERRA FISCAL – ESTRATÉGIA PARA ATRAÇÃO DE NOVOS INVESTIMENTOS NO BRASIL .....	35
2.1 Resultados da Guerra Fiscal .....	39
3 ARRECADAÇÃO COMO MOLA PROPULSORA DO DESENVOLVIMENTO .....	45
4 EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	52
5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	55
5.1 Quanto aos Objetivos .....	55
5.2 Quanto aos Procedimentos Técnicos.....	56
5.3 Estratégia de Coleta de Dados.....	57
5.4 Estratégia de Análise de Dados .....	59
5.4.1 Análise Envolvória de Dados .....	59
6 ESTUDO DE CASO .....	65
6.1 Da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal .....	65
6.2 Histórico dos Regimes Especiais de Apuração do ICMS Concedidos pelo Governo do Distrito Federal aos Setores Industrial, Comércio Atacadista ou Distribuidor.....	65
6.3 Da Aplicação da Técnica DEA .....	74
6.4 Dos Resultados .....	76
CONCLUSÃO.....	95
REFERÊNCIAS.....	98
ANEXOS .....	105
Anexo A - Nota Técnica sobre a extração e tratamento dos dados realizada por Auditores-Fiscais da Receita do Distrito Federal.....	105

## INTRODUÇÃO

Trata-se de estudo empírico de caráter exploratório de modo a ampliar a discussão sobre modelos de avaliação da gestão fiscal dos governos subnacionais relacionada à concessão de incentivos financeiros-fiscais com vistas à atração de investimentos, a partir da relação entre teoria e prática.

O trabalho busca mensurar a eficiência da gestão fiscal adotada nas últimas décadas pelo Governo do Distrito Federal - GDF relacionada a regimes especiais de tributação do ICMS para os segmentos industrial, atacadista e distribuidor.

O estudo da tributação e sua influência no processo de desenvolvimento são expostos de maneira analítica. Com o intuito de facilitar a compreensão do trabalho, a revisão da literatura compreenderá os temas: desenvolvimento regional – teorias e abordagens; guerra fiscal e estratégia para atração de novos investimentos no Brasil; arrecadação como mola propulsora do desenvolvimento e, finalmente, eficiência na administração pública.

Seguindo a sequência dos temas apresentados, um debate rico existente no meio acadêmico gira em torno do conceito de desenvolvimento, principalmente quanto à distinção entre este e crescimento econômico. Muitos autores atribuem apenas os incrementos constantes no nível de renda como condição para se chegar ao desenvolvimento, sem, contudo, se preocuparem como tais incrementos são distribuídos (OLIVEIRA, 2002).

O processo de desenvolvimento econômico não ocorre de forma idêntica e simultânea em todas as regiões. Trata-se de um processo bastante irregular com característica de fortalecimento de áreas mais dinâmicas com maior potencial de crescimento (LIMA, A. C. DA C.; SIMÕES, 2010).

Na busca incessante pelo aumento de suas receitas tributárias para fazer frente às suas políticas públicas, os governos subnacionais têm frequentemente adotado estratégias para atração de investimentos valendo-se de normas inconstitucionais, a chamada “guerra fiscal”. Trata-se de uma situação de conflito na Federação caracterizada pela concessão de incentivos variados pelos diversos estados brasileiros, normalmente de natureza financeiro-fiscal, com o objetivo de tornar atrativa a fixação de empresas em seus territórios. Tem a “guerra fiscal” por resultado imediato a redução ou devolução de parte do tributo efetivamente devido ao Erário da

unidade federada concedente pelo beneficiário. Resultados, esses, sem monitoramento de impacto no desenvolvimento regional por parte dos governos subnacionais envolvidos.

É inegável que o sistema tributário é um fator relevante para o desenvolvimento de um Estado. “O tributo tanto pode fornecer subsídios para a atividade do Estado, como estimular ou desestimular determinadas condutas praticadas pelos agentes econômicos” (SARAK, 2010).

Finalmente, quanto ao último tema elencado, a eficiência e a eficácia são características do agir administrativo, necessariamente avaliadas no controle de todos os órgãos (Administração Direta) e entidades (Administração Indireta) vinculados ao Estado-Administração, no âmbito de qualquer um dos Três Poderes. Esses controles não fariam sentido se a Administração Pública fosse livre para atuar como desejasse, sem haver uma obrigação de atuação eficiente (LIMA, L. M. M. DE, 2015).

A análise dos dados será feita com base nas informações constantes de atos normativos, declarações econômico-fiscais apresentadas pelos contribuintes do ICMS, segmentos industrial, atacadista, distribuidor e varejista à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, bem como de informações constantes da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) do Ministério do Trabalho e Emprego, tudo relacionado ao período de 1996 a 2016.

A partir da coleta dos dados econômico-fiscais e de geração de emprego declarados pelos contribuintes, esses serão submetidos ao modelo de programação linear, a Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis – DEA), para o cálculo da eficiência relativa da gestão fiscal implementadas pelo GDF nesses anos.

Como resultado, listamos os levantamentos bibliométricos de eficiência da gestão fiscal do Governo do Distrito Federal relacionada ao tema estudado.

A compreensão desses fatores e os efeitos que estes podem gerar no processo político e econômico, contribuem para uma reflexão sobre a eficiência da atuação do governo na busca pela implementação de suas políticas públicas. Para tanto, foi formulada questão problema para a pesquisa, abaixo.

Qual a relação entre a concessão de regimes especiais de apuração do ICMS, arrecadação do imposto e geração de emprego nos setores industrial, atacadista/distribuidor e varejista?



## **Objetivo Geral**

Mensurar o nível de eficiência da gestão fiscal distrital considerando a concessão de regimes especiais de apuração do ICMS destinados aos setores industrial, atacadista e distribuidor.

## **Objetivos Específicos**

1. Descrever os regimes especiais de ICMS concedidos pelo Governo do Distrito Federal – GDF aos setores industrial, atacadista e distribuidor entre os anos de 1989 e 2016;
2. compreender as características da política tributária do Distrito Federal no período estudado; e
3. levantar o impacto na arrecadação do ICMS e na geração de emprego frente aos regimes diferenciados de apuração do imposto concedidos.

## **Justificativa**

A motivação para a pesquisa decorre do fato de ser prática usual dos governos subnacionais não verificarem/monitorarem se concessões de benefícios fiscais impactam positivamente na sua gestão fiscal, e, conseqüentemente, no desenvolvimento da respectiva região. Trata-se de assunto de interesse daqueles que recolhem os impostos, os contribuintes. Dessa forma, a pesquisa tem foco na eficiência da gestão fiscal adotada pelo Governo do Distrito Federal nos anos estudados.

O ICMS, imposto sobre o consumo, é o tributo de competência dos Estados que mais gera receita para os cofres dos governos estaduais<sup>1</sup>. As concessões dos recentes regimes especiais de apuração do imposto aos industriais, atacadistas e distribuidores provocam impacto direto no recolhimento do setor varejista por conta do repasse de crédito fiscal não efetivamente recolhido.

---

<sup>1</sup> Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Disponível em <https://view.publitas.com/ibpt/revista-governanca-tributaria-2017>

O estudo tem o escopo de contribuir com a análise da eficiência dessa estratégia de concessão de regime diferenciado, lacuna formada na literatura relacionada à ausência de monitoramento pós concessão de benefícios fiscais por parte dos entes federados.

## 1 DESENVOLVIMENTO REGIONAL – TEORIAS E ABORDAGENS

Um debate rico no meio acadêmico gira em torno do conceito de desenvolvimento, principalmente quanto à distinção entre este e crescimento econômico. Muitos autores atribuem apenas os incrementos constantes no nível de renda como condição para se chegar ao desenvolvimento, sem, contudo, se preocuparem como tais incrementos são distribuídos (OLIVEIRA, 2002).

O processo de desenvolvimento econômico não ocorre de forma idêntica e simultânea em todas as regiões. Trata-se de um processo bastante irregular com característica de fortalecimento de áreas mais dinâmicas com maior potencial de crescimento (LIMA, A. C. DA C.; SIMÕES, 2010). “Tais estruturas por si só não trarão o desenvolvimento econômico a uma região, uma vez que nem todas as regiões se desenvolvem ao mesmo tempo e de uma mesma maneira” (PERROUX, 1965, apud MADUREIRA, 2015, p. 8).

Propõe a Constituição de 1988 a busca pelo desenvolvimento econômico diretamente relacionado a uma efetiva mudança na situação atual da economia nacional. O desenvolvimento deve ser entendido como um estado de equilíbrio na produção, distribuição e consumo de riquezas - “nenhum Estado pode ser considerado desenvolvido se mantiver uma estrutura social caracterizada por vertentes simultâneas de riqueza e pobreza” (ELALI, 2007, p. 43). O artigo 151 da Constituição Federal admite a concessão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (BRASIL, 1988).

Dessa forma, a expressão desenvolvimento econômico dever ser utilizada para representar um estado de harmonia entre o crescimento e a modernização da economia, favorecendo os valores sociais. Não se deve relacionar desenvolvimento econômico à simples expansão das atividades econômicas. Deve-se relacionar a algo maior, ligado à função social da empresa, qual seja, geração de empregos, distribuição de renda, dentre outros, destacando elementos como a dignidade da pessoa humana (ELALI, 2007).

No ambiente econômico, crescimento e desenvolvimento foram considerados sinônimos até a Segunda Guerra Mundial. Crescimento econômico passou a ser visto como aumento da renda per capita do país. Desenvolvimento econômico passou a ser entendido como melhoria da qualidade de vida da população. Tal distinção tem

como fundamento a reconstrução dos países atingidos pela guerra, juntamente com a política do *Welfare State*, Estado do bem-estar, desenvolvida no ambiente da Terceira Revolução Industrial (fusão da pesquisa científica com o sistema produtivo nos anos 50). Nesse período, surge um ramo da ciência dedicado ao estudo do desenvolvimento regional. Foram elaboradas teorias relacionadas ao crescimento e ao desenvolvimento de regiões distintas, apresentando o Estado como um importante indutor desse processo (MADUREIRA, 2015).

Oliveira (2002, apud MADUREIRA, 2015, p. 9) acredita que, de forma geral, o desenvolvimento econômico deve resultar do crescimento econômico e necessariamente deverá estar acompanhado de melhorias visíveis na qualidade de vida da população.

No período pós Segunda Guerra Mundial, a partir da década de 1950, inúmeras teorias procuram explicar a dinâmica regional, entendida como o processo de determinação da renda urbana, expressão e a causa do movimento do capital no espaço, como aquelas desenvolvidas por Gunnar Myrdal, Albert Hirschman, François Perroux, Jacques Boudeville e Douglass C. North. Estes teóricos buscaram demonstrar que uma vez estabelecidas as vantagens ou desvantagens comparativas dos espaços econômicos, iniciam-se movimentos migratórios do capital, “cujos resultados expressar-se-ão em determinada dinâmica regional, isto é, em relativo vigor ou estagnação do processo de acumulação em uma região” (LIMA; SIMÕES, 2010, p. 6).

Na análise do desenvolvimento de determinada região em particular deve-se levar em consideração o conceito de desenvolvimento regional. As principais teorias relacionadas embasam-se na industrialização como forma para atingi-lo, por meio de relações em cadeia com o objetivo de impulsionar as principais atividades econômicas da região atingida (CAVALCANTE, 2008 apud MADUREIRA, 2015).

As Cadeias produtivas são estruturas econômicas enlaçadas que se apresentam como propulsoras do desenvolvimento regional. Tanto que, segundo Rippel (1995), por cadeia produtiva entende-se o conjunto de operações de transformação em um produto que podem ser separadas ou agrupadas entre si ou em suas distintas etapas. É também um conjunto de relações financeiras, comerciais, fluxos de trocas entre as várias etapas de transformação que acontecem de montante a jusante ou entre fornecedores e clientes (MADUREIRA, 2015, p. 8).

Corroborando esse entendimento, Oliveira (2002) cita que na literatura especializada em Economia é normal associar desenvolvimento com industrialização, uma vez que a indústria é responsável por incrementos positivos no nível do produto (crescimento econômico). Afirma que isso ocorre, principalmente, devido à ampliação

da atividade econômica proveniente dos efeitos de encadeamento oriundos do processo de industrialização. Esses efeitos aumentam a crença de que a industrialização é indispensável para se obter melhores níveis de crescimento e de qualidade de vida, razão pela qual todos os países do mundo almejam tanto industrializar seu território. Ideia reforçada pelo desempenho das nações mais industrializadas, Estados Unidos e Inglaterra por exemplo, que alcançaram níveis elevados de conforto e de qualidade de vida (OLIVEIRA, 2002).

Em contraponto parcial, Madureira (2015) alerta que as cadeias produtivas geram também externalidades negativas (aglomerações industriais e urbanas, poluição, trânsito, etc.) frente às externalidades positivas geradas (emprego, renda e infraestrutura).

Sliwiany (1987, apud OLIVEIRA, 2002, p. 45) argumenta que a industrialização não gera unicamente aumento do produto e da renda nacional, ela amplia a distância entre crescimento econômico e desenvolvimento (qualidade de vida), pois provoca, dentre outros fatores, a destruição e poluição do meio ambiente, distorções de urbanização e alienação do ser humano.

Complementando, Oliveira (2002, p. 45) afirma que a “participação do Estado como regulador, produtor e indutor do desenvolvimento não trouxe apenas bons resultados para os países da América Latina, inclusive o Brasil”. É evidente a ampliação da estrutura produtiva. Contudo, cabe ressaltar, também, a ampliação do hiato entre as taxas de crescimento e de desenvolvimento - industrialização e crescimento nem sempre significam desenvolvimento.

Considerando a qualidade de vida da população como elemento mais importante no contexto do desenvolvimento, Oliveira (2002, p. 45) afirma que a visão dos planejadores é ofuscada pela necessidade de se promover a industrialização e o crescimento econômico. Acrescenta, ainda, que “por muito tempo foi esquecido que as pessoas são tanto os meios quanto o fim do desenvolvimento econômico”. Na realidade, o que importa, mais do que o nível de crescimento ou de industrialização, “é o modo como os frutos do progresso, da industrialização, do crescimento econômico são distribuídos para a população, de modo a melhorar a vida de todos”. Após várias décadas buscando a promoção do crescimento econômico, está se redescobrendo que este por si só não é suficiente. O pensamento moderno considera o impacto provocado nas pessoas em função do processo de crescimento, “se os

incrementos positivos no produto e na renda total estão sendo utilizados ou direcionados para promover o desenvolvimento humano”.

“Até bem pouco tempo, os países e regiões eram classificados entre ricos e pobres, usando-se para isso, exclusivamente, as variações do PIB, sem ao menos tentar medir a qualidade de vida dos habitantes” (OLIVEIRA, 2002, p. 46).

Furtado (1974, p.75, apud OLIVEIRA, 2002, p. 46) afirma que “a ideia de desenvolvimento econômico é um simples mito. Graças a ela tem sido possível desviar as atenções da tarefa básica de identificação das necessidades fundamentais da coletividade e das possibilidades que abrem ao homem os avanços da ciência, para concentrá-las em objetivos abstratos como são os investimentos, as exportações e o crescimento”.

Lentamente esse processo está mudando. As pessoas e respectivos níveis de vida estão se tornando o propósito final do desenvolvimento. Para se “atingir o desenvolvimento humano, tem-se que reduzir a exclusão social, caracterizada pela pobreza e pela desigualdade” (OLIVEIRA, 2002, p. 46). Tanto no Brasil como nos países do chamado Terceiro Mundo é comum se observar a distribuição desigual de recursos básicos para a maioria da população (educação, saúde, saneamento básico, habitação, renda, dentre vários outros). “Essa desigualdade é inerente ao processo de crescimento dessas regiões e deve ser combatida para gerar maiores e melhores benefícios para todos” (OLIVEIRA, 2002, p. 46-47). “Nesses tempos de globalização e do acirramento das desigualdades, torna-se necessária uma reconversão global dos processos de socialização, de formação cultural e dos modelos de desenvolvimento” (SANTOS, 2002, apud ANDRADE, 2010, p. 116).

Ao longo de décadas, tanto no Brasil quanto na América Latina, a discussão relacionada ao desenvolvimento vinculado às questões regionais provocou uma extensa produção intelectual pautada em problemas práticos. Merece destaque o pensamento de Celso Furtado e sua crítica incisiva aos projetos de desenvolvimento, que, com foco no crescimento econômico e no aumento de consumo - valorizando exclusivamente a modernização -, não conseguiram modificar a situação de subdesenvolvimento, própria da sociedade brasileira (ANDRADE, 2010).

Sarak (2010) também cita que o desenvolvimento já foi associado à riqueza produzida e acumulada entre os Estados. No presente, o conceito de desenvolvimento abrange não apenas o fator econômico, mas, principalmente, o social. Este compreendendo de forma ampla as condições de trabalho, a distribuição de renda, a proteção ao meio ambiente, cultura, lazer e outros.

Em muitos países o desenvolvimento tem adquirido destaque na pauta das políticas públicas. Os efeitos negativos da globalização e as medidas de intervenção têm sido discutidas entre nações no âmbito da Organização das Nações Unidas - ONU (ANDRADE, 2010). “Pensar em desenvolvimento regional é, antes de qualquer coisa, pensar na participação da sociedade local no planejamento contínuo da ocupação do espaço e na distribuição dos frutos do processo de crescimento” (OLIVEIRA; LIMA, 2003, p. 31).

Segundo Madureira (2015), os aumentos constantes do nível de produção evidenciam o crescimento econômico. Contudo, esses incrementos precisam chegar a toda comunidade por meio de melhorias, principalmente em saúde, renda, educação e segurança, para se conformar em desenvolvimento. Complementando, Martins (2002) cita a tendência moderna de se dotar o pensamento e o planejamento do desenvolvimento com um caráter mais humano, considerando o homem como sujeito e beneficiário, simultaneamente.

O verdadeiro diferencial do desenvolvimento local não se encontra em seus objetivos (bem-estar, qualidade de vida, endogenia, sinergias etc), mas na postura que atribui e assegura à comunidade o papel de agente e não apenas de beneficiária do desenvolvimento (MARTINS, 2002, p. 52).

O desenvolvimento local é concebido pelo Comitê Econômico e Social das Comunidades Europeias como um processo de reativação da economia, acrescido de dinamização de uma sociedade local, fundado na utilização ótima dos recursos endógenos para o fortalecimento da economia, geração de empregos e avanço da qualidade de vida (Comitê, 1995 apud MARTINS, 2002, p. 53). Segundo Martins (2002), observa-se aí a forte preocupação com a geração de emprego e renda, tônica na Europa e Brasil. Adverte também que geração de emprego e renda, sem desconsiderar a sua importância, não é sinônimo de desenvolvimento local, apesar da ênfase dada em grande parte dos projetos relacionados ao tema, não raro, valendo-se de práticas sem fundamentação teórica. Afirma que o desenvolvimento local não é a única saída para a crise do desemprego, mas este encerra a perspectiva do enfrentamento deste e de outros problemas socioeconômicos.

Mahbub Ul Haq (1978, apud MARTINS, 2002, p. 53) acrescenta um novo ingrediente na discussão quando conclui que “o desenvolvimento deve ser uma ação de enfrentamento real às piores manifestações da pobreza, objetivando a igualdade de opções e não de renda”. O núcleo do conceito de desenvolvimento humano é formado pela oportunidade de escolha, direito à liberdade e condição das pessoas de

optarem e buscarem melhores condições de vida. “Não se trata, contudo, de buscar tão somente o atendimento às carências materiais, mas a identificação e a promoção das qualidades, capacidades e competências existentes na comunidade e no lugar” (MARTINS, 2002, p. 53).

### **1.1 Novo Papel do Estado no Desenvolvimento Regional**

A evolução da Teoria do Desenvolvimento Regional demonstra a importância que as novas teorias conferem ao papel dos rendimentos crescentes no processo de desenvolvimento local, observada a importância do Estado e, em especial, respectivas políticas industriais e de comércio exterior. Registre-se a moderna estratégia de governo ligada à política industrial com o objetivo de influenciar a localização de empresas e de novos investimentos em seus territórios. Estratégia pautada na concessão de incentivos que, em seu conjunto, prevaleçam sobre as vantagens proporcionadas pelas economias externas e de aglomeração presentes em outras regiões relativamente mais desenvolvidas, o que tem provocado intensa polêmica entre as correntes favoráveis e desfavoráveis a esse tipo de expediente (LIMA, A. E. M., 2006).

Adepto à corrente contrária à prática de concessão de incentivos, ainda que favorável à intervenção do Estado na economia de outras formas, Velasco (1996, p. 200-201 apud LIMA, A. E. M., 2006) destaca que os governos deveriam concentrar seus esforços na melhoria do sistema educacional, fomentando as relações entre universidades e indústrias, bem como na preparação de um entorno com infraestruturas física, social e tecnológica que proporcionassem condições atrativas para aqueles tomadores de decisões de investimentos. Define a "atratividade" do território como a nova arte de sedução com que os governos inteligentes se valeriam para ressaltar os encantos da sua região perante as empresas, sejam locais ou não.

Em relação à "atratividade" do território em oposição à concessão de incentivos, Cardoso e Cadima Ribeiro (2002, p.78 apud LIMA, A. E. M., 2006) lembram que o empresário busca ascender a níveis de bem-estar que não dependam apenas da disponibilidade material, ainda que a busca pela maximização do lucro seja natural. Fatores como estruturas escolar e de lazer escassas ou de baixa qualidade, ou estrutura social pouco atraente na avaliação do empreendedor, ainda que existam



consideráveis incentivos monetários por parte dos governos subnacionais, podem prejudicar a atração de organizações produtivas. Ressaltam, ainda, que os valores e a cultura de determinada região se conformam ao longo do tempo e dão identidade a uma comunidade local, podendo ser destacados como fatores essenciais para o desenvolvimento e reprodução de bem-estar em um território.

Cardoso e Ribeiro (2002, p. 82 apud LIMA, A. E. M., 2006) defendem uma política pública regional alternativa ao uso de incentivos financeiros e fiscais a investimentos. O foco deve ser a mobilidade do trabalho e investimentos em infraestrutura (comunicações e transportes, principalmente) como meios para aumentar o bem-estar e reduzir as disparidades de desenvolvimento. As políticas econômicas de desenvolvimento regional deveriam buscar as motivações intrínsecas dos agentes econômicos, estimulando o empreendedor na busca pelo reconhecimento social e realização pessoal, mediante a criatividade, a transparência dos negócios e o fomento da qualidade dos bens e serviços que produz na perseguição do bem comum.

Cardoso e Ribeiro (2002, p. 82 apud LIMA, A. E. M., 2006) asseveram que o sucesso sustentado de uma região se baseia na comunidade nela instalada, com a valorização dos recursos locais e de todos os demais componentes tipicamente ligados à teoria do desenvolvimento endógeno, mais do que em incentivos financeiros e fiscais diretamente associados às empresas. Recomendam sejam impostas regras de seletividade para concessão de incentivos. Devem ser incentivadas aquelas empresas que estabeleçam relações interpessoais positivas, sejam parte integrante e vital da comunidade política e da sociedade civil onde operam, participando nas iniciativas e atividades destas, o que aproxima esta concepção da teoria do capital social<sup>2</sup>.

Cavalcanti e Prado (1998, p. 12 apud LIMA, A. E. M., 2006, p. 81-82), em contraposição às críticas trazidas ao estudo pelos autores retrocitados, reconhecem que é possível a obtenção de retorno positivo para os estados na forma de concessão de incentivo financeiro praticada no Brasil, qual seja, com base na arrecadação do tributo gerada pelo novo empreendimento. Afirmam, caso o projeto seja bem-

---

<sup>2</sup> Putnam (1993, p. 167, apud LIMA, A. E. M., 2006, p. 81) “define capital social como características da organização social, tais como credibilidade, normas de conduta e redes, que podem melhorar a eficiência da sociedade, mediante a facilitação de ações coordenadas”.

sucedido, não deverá ocorrer perda de arrecadação no período no qual a empresa é subsidiada. Presumem, também, que ao término desse prazo a situação fiscal deverá estar provavelmente melhor, do ponto de vista estrito da capacidade de arrecadação.

Entretanto, de uma forma geral, sob a óptica das finanças públicas do País, esses dois últimos autores citados também concordam que ocorrem perdas para os estados representadas pelas transferências de recursos públicos para subsidiar investimentos privados, independente da microlocalização do empreendimento. Concluem que a guerra fiscal entre os estados é alimentada pela real possibilidade de vantagens subnacionais decorrentes da localização dos investimentos disputados. Um raciocínio análogo pode ser aplicado aos municípios: a política de incentivos pode ser efetiva, coadjuvante das demais políticas de desenvolvimento regional, consorciando-se incentivos com a construção da necessária, mas nem sempre suficiente, atratividade local (LIMA, A. E. M., 2006, p. 82).

Ainda dentro do contexto favorável ao expediente de concessão de incentivos por parte do Estado, Michael Porter (1990, apud LIMA, A. E. M., 2006), tratando do tema vantagens concorrenciais das nações, considera as políticas locais de desenvolvimento econômico como instrumento encorajador da competitividade industrial nacional. Afirma que a concentração geográfica das indústrias em uma economia nacional tem papel fundamental na definição dos setores que dispõem de uma vantagem concorrencial no âmbito da economia internacional (BENKO e LIPIETZ, 2000, p. 75 apud LIMA, A. E. M., 2006). “Esta lógica de Porter está diretamente associada com a formação de economias externas e de aglomeração no âmbito das economias subnacionais” (LIMA, A. E. M., 2006, p. 84).

Paiva (2002, p. 258 apud LIMA, A. E. M., 2006, p. 84) ao analisar esse trabalho de Porter assinala que o autor defende ser obrigação do Estado estimular, valendo-se das formas possíveis (financeiras, fiscais, legais, técnicas, etc.), o surgimento de novas empresas, nos mais diversos setores, como condição necessária e suficiente para inviabilizar a inércia das firmas maiores e consolidadas.

Noutra perspectiva, afastada do ambiente de intervenção estatal via concessão de incentivos, Amaral Filho (2001) assevera não haver de modo próprio uma nova teoria do Estado que tenha sido produzida no debate sobre a nova economia regional. Existem novas interpretações para as funções do Estado, tendo-se em vista sua segmentação e também as parcerias estabelecidas entre o Estado e a sociedade civil.

Um dos elementos centrais da nova economia regional consiste nas “ações coletivas”, e essas só se desenvolvem com eficiência se forem institucionalizadas.

O papel do Estado nos novos paradigmas de desenvolvimento regional/local se baseia no resultado de processos e de dinâmicas econômico-sociais determinados por comportamentos dos atores, dos agentes e das instituições locais. É consenso que os processos e as instâncias locais levam grande vantagem sobre as instâncias governamentais centrais, por estarem mais próximos dos usuários finais dos bens e serviços. As instâncias locais têm o poder de captar melhor as informações, bem como manter interação com produtores e consumidores finais em tempo real (AMARAL FILHO, 2001).

Tanzi (1995, apud AMARAL FILHO, 2001, p. 269) identifica na Teoria Econômica duas linhas relevantes de argumentos favoráveis à relação entre descentralização e alocação eficiente. A primeira está relacionada ao “teorema da descentralização” (Oates, Cremen, Estache e Seabright). Tem como fundamento que nem todos os bens públicos têm características espaciais semelhantes, por um lado. Por outro lado, o fato de os governos subnacionais terem vantagem comparativa superior aos governos centrais em prover esses bens à comunidade local (interação em tempo real com produtores e consumidores finais de bens e serviços públicos). Assim, nem todos os governos e comunidades locais estão dispostos a receber um “pacote de bens públicos” que nada têm a ver com suas necessidades e forma de executá-los, conclusão direta desse teorema. A segunda linha de argumentos favoráveis à relação entre descentralização e alocação eficiente traz a vantagem oferecida pela concorrência entre governos locais, por esses estarem mais bem-dotados para identificar as preferências da população, levando àqueles que melhor identificarem essas preferências, colherem maiores benefícios. Pode-se então supor que essa concorrência gera um processo virtuoso de eficiência na alocação de recursos.

Sinteticamente, os argumentos favoráveis à descentralização do poder público estão lastreados em três elementos-chaves: a) o da proximidade e da informação – por estarem próximos dos produtores e consumidores de bens e serviços (públicos e privados), os governos locais são mais bem informados em relação às preferências da população, em relação aos governos centrais -; b) o da experimentação variada e simultânea – diferentes experiências realizadas na região podem ajudar na escolha

de métodos com maior qualidade para oferta de bens e serviços por parte do poder público; c) o elemento relacionado ao tamanho – quanto menor o aparelho estatal, melhor é o resultado em termos de alocação de recursos e de eficiência (AMARAL FILHO, 2001, p. 269).

Nessa discussão sobre o tamanho ótimo do Estado e sua intervenção efetiva na economia, Amaral Filho (2001, p. 270) destaca a intervenção equilibrada e pragmática do Estado moderno: “o novo papel do Estado, no desenvolvimento local/regional, tem-se balizado em um ‘modo de intervenção pragmático’, o qual não valoriza em absoluto o princípio neoliberal nem o princípio do dirigismo estatal”. Aduz o autor que o “modo de intervenção pragmático” não aceita a crença cega de que o mercado e os preços sejam os únicos mecanismos de coordenação das ações dos agentes (princípio neoliberal). Quanto ao segundo princípio, esse não aceita o dirigismo generalista que leva à burocracia pesada, à hierarquia rígida e ao desperdício financeiro.

Segundo Sabel (1996 apud AMARAL FILHO, 2001), o Estado deve funcionar como um sistema aberto. Deve estar mais atento aos detalhes do seu ambiente, mais interativo com seus parceiros, mais sensível à informação que recebe como retorno dos consumidores de bens e serviços.

O modo de intervenção pragmático vem sendo adotado nas situações de desenvolvimento localizado e regional desde os casos de desenvolvimento regional na Itália, chamado de “terceira Itália”, até os casos de desenvolvimento dos estados federados americanos (OCDE, 1993 e 1996; Goldstein, 1990 apud AMARAL FILHO, 2001, p. 270).

Isso demonstra que os estados centrais tenderam a adotar o paradigma neoliberal nos últimos anos. Já os estados subnacionais buscaram no modo de intervenção pragmática a forma mais conveniente de intervir nos problemas. São os governos locais que recebem o maior impacto, direto e imediato, das grandes contradições pelas quais passa o capitalismo moderno (AMARAL FILHO, 2001, p. 270).

Quanto ao financiamento do novo papel do Estado, este pode ser viabilizado em grande parte pela geração de poupança pública local. Pode, ainda, pela recuperação da capacidade de investimento, que proporcionará: o avanço e a recuperação da infraestrutura; a criação de um efeito multiplicador sobre o emprego,

o produto, a renda e os investimentos privados; além da melhoria da produtividade dos fatores globais. Assim, à medida que consegue gerar poupança própria, o governo local consegue também atrair parceiros, privados ou multilaterais (cita o Banco Mundial) para seus projetos de desenvolvimento (AMARAL FILHO, 2001).

Constata-se, dessa forma, a relevância do papel do Estado para o desenvolvimento regional, via intervenção no ordenamento territorial e na regulação das externalidades negativas produzidas nas regiões mais dinâmicas da economia, bem como na promoção do crescimento econômico e do processo de desenvolvimento das regiões menos favorecidas, preferencialmente na forma recomendada pela teoria do desenvolvimento endógeno, “seja também aproveitando determinadas ‘janelas de oportunidade’ que porventura surjam no quadro dos investimentos, nos moldes da teoria dos polos de desenvolvimento” (LIMA, A. E. M., 2006, p. 84).

## **1.2 Desenvolvimento Regional Endógeno**

As teorias de desenvolvimento regional sofreram grandes transformações provocadas pela crise e pelo declínio de regiões tradicionalmente industriais, bem como pela emergência de regiões portadoras de novos paradigmas industriais. Fenômeno associado às mudanças radicais nas formas e nos modos de produção e de organização industriais, bem como à globalização e à abertura das economias nacionais (AMARAL FILHO, 2001).

A partir do final de década de 1980 tem-se observado que “a organização territorial deixou de ter um papel passivo para exercer um papel ativo diante da organização industrial”. Nota-se que as regiões do interior dos países vêm adotando um movimento de endogeneização simultaneamente ao movimento de extroversão por parte das empresas e países. Movimento de endogeneização caracterizado pelas decisões relacionadas ao seu destino e uso dos meios e dos recursos utilizados no processo econômico. Movimento de extroversão por parte das empresas significa subcontratações, alianças e fusões; por parte dos países, abertura comercial e aumento do volume de capital em circulação mundial (AMARAL FILHO, 2001, p. 261). Nessa linha de raciocínio, Dowbor (2006, apud ANDRADE, 2010, p. 116) afirma que o processo de desenvolvimento deve ser resgatado a partir das próprias regiões, “pois

é nessa dimensão onde se pode transformar desigualdades, fortalecer as especificidades culturais e produzir outra articulação entre a regulação local e o poder do Estado”.

Na perspectiva de Vázquez Barquero (2002 apud LOVISON e BASSO JÚNIOR, 2015), o desenvolvimento local endógeno pode ser visto como um processo de crescimento econômico e de mudança estrutural, liderado pela comunidade local ao utilizar seu potencial de desenvolvimento, que leva à melhoria do nível de vida da população. Defende que a principal ideia do desenvolvimento local endógeno é a de que o sistema produtivo dos países se expande e se transforma pela utilização do potencial de desenvolvimento existente nas regiões e nas cidades, mediante os investimentos realizados por empresas e agentes públicos e sob o crescente controle da comunidade local (LOVISON; BASSO JÚNIOR, 2015).

O conceito de desenvolvimento endógeno pode ser entendido, do ponto de vista espacial ou regional, como um processo interno de ampliação contínua da capacidade de agregação de valor sobre a produção e da aptidão de absorção da região. O resultado é a retenção do excedente econômico gerado na própria economia local e/ou atração de excedentes oriundos de outras regiões, redundando na ampliação do emprego, do produto e da renda da região, num modelo definido de desenvolvimento regional estruturado a partir dos próprios atores locais, em substituição ao planejamento centralizado. Processo já definido por Boiser (1988) como organização social regional caracterizada pela ampliação da base de decisões autônomas dos atores locais (AMARAL FILHO, 1996).

Amaral Filho (1996) define o modelo como desenvolvimento de "baixo para cima". Inicia-se a partir das potencialidades socioeconômicas do local, diferentemente do planejamento e intervenção conduzidos pelo Estado central, que parte de "cima para baixo". Este modelo pode ser associado àqueles casos de implantação de grandes projetos estruturantes que satisfazem a coerência de uma matriz de insumo-produto nacional (inauguração de indústria petroquímica, por exemplo).

Segundo Garofoli (1992) — um dos muitos autores que estudaram a constituição de modelos endógenos de desenvolvimento, em especial na Itália —, entre os modelos de desenvolvimento endógeno, os casos mais interessantes e paradigmáticos são aqueles constituídos pelos sistemas de pequenas empresas ou pequenos empreendimentos circunscritos sobre um território (tipo território-sistema ou distrito industrial). Trata-se de sistemas que produzem verdadeiras intensificações localizadas de economias externas, que determinam intensas aglomerações de empresas, fabricando o

mesmo produto ou gravitando em torno de uma produção típica (AMARAL FILHO, 1996, p. 38).

Há que se salientar que o caráter endógeno desse processo de crescimento econômico não tem um sentido autocentrado na própria região. Seus fatores propulsores podem ser vistos tanto pelo lado da endogeneização da poupança, ou do excedente, como pelo lado da acumulação do conhecimento, das inovações e das competências tecnológicas, com repercussões sobre o crescimento da produtividade dos fatores. “Como assinala Malinvaud (1993) ao analisar a contribuição das novas teorias de crescimento (endógeno), esse segundo ângulo de ver o crescimento é o aspecto mais interessante no conjunto dos modelos recentes de crescimento” (AMARAL FILHO, 2001, p. 263).

Na esteira desse raciocínio, Vázquez Barquero (2002 apud LOVISON e BASSO JÚNIOR, 2015) mostra que pelo menos três dimensões podem ser identificadas nos processos de desenvolvimento endógeno:

- econômica, caracterizada por um sistema específico de produção capaz de assegurar aos empresários locais o uso eficiente dos fatores produtivos e a melhoria dos níveis de produtividade que lhes garantem competitividade;
- sociocultural, na qual os atores econômicos e sociais se integram às instituições locais e formam um denso sistema de relações, que incorpora os valores da sociedade ao processo de desenvolvimento; e
- política, se materializa em iniciativas locais, possibilitando a criação de um entorno local que incentiva a produção e favorece o desenvolvimento sustentável (LOVISON; BASSO JÚNIOR, 2015).

Também nessa linha, Andrade (2010) entende que o desenvolvimento depende de uma capacidade organizacional na articulação de vários fatores, tangíveis e intangíveis, quantitativos e qualitativos. Envolve, ainda, dimensões econômica, social, cultural, ambiental e físico-territorial, político-institucional e científico-tecnológica. É construído através de estratégias processuais potencializadas por coletivos.

Corroborando com os autores acima citados, Boiser (2005 apud ANDRADE, 2010) define três enfoques de desenvolvimento local, a saber:

- aglomeração de agentes econômicos dos tipos: distritos industriais especializados em competências, polo de inovação com recíproca dependência funcional dos atores locais ou clusters (concentração geográfica de empresas e instituições interconectadas em um setor particular);

- processo endógeno de mudança estrutural – capacidade de inovação em âmbito local considerando o encontro de quatro dimensões: a) política, estabelecida em bases descentralizadas para a tomada de decisões no entorno da esfera local; b) econômica, apropriação e reutilização local do excedente objetivando diversificar a economia, dando a ela sustentação; c) científico/tecnológica, disposição da região para geração de impulsos tecnológicos com o escopo de se promover mudanças qualitativas; e d) cultural, relacionada à identidade socioterritorial;

- empoderamento da sociedade local – comunidades informadas e socialmente organizadas que sustentem o desenvolvimento endógeno, fruto da mutação estrutural e/ou pelo crescimento provocado pelas estruturas industriais.

Martins (2002, p. 52) define desenvolvimento endógeno como “aquele balizado por iniciativas, necessidades e recursos locais, tal como uma comunidade que de fato se conduz a caminho do desenvolvimento, ou da promoção do seu bem-estar”.

“Neste processo, a participação comunitária assumiria uma destacada condição do desenvolvimento local, seja de sua efetivação, seja de continuidade” (La Dinâmica, 1992, apud MARTINS, 2002, p. 52).

Nesse sentido, a participação comunitária não deve ser restrita a envolvimento raros e parciais de alguns órgãos e instituições de representação social. “Participação é empenho pessoal por um aprendizado difícil das regras e meios de se fazer ouvir, entender e atender” (MARTINS, 2002, p. 52).

Noutro giro, agora no contexto do tema renúncia fiscal, ponto de extrema relevância para o trabalho de Amaral Filho (1996), bem como para esta pesquisa, é a afirmação de que o mecanismo da renúncia fiscal praticado isoladamente dentro do conjunto de possibilidades de políticas públicas estaduais, pode ser interpretado, do ponto de vista sistêmico e estrutural, como instrumento insuficiente e insustentável na promoção do desenvolvimento endógeno da economia local, ou seja, a renúncia fiscal isolada não tem força suficiente para criar um sistema produtivo local coerente e sustentável.

Utilizado exclusivamente, o instrumento da renúncia fiscal pode apenas criar um amontoado de empresas sem ligações orgânicas entre si e com o local. Se essas forem desprovidas de infraestrutura e de externalidades generalizadas, podem facilmente desaparecer com o tempo, principalmente por falta de condições propícias à geração de aglomerações e de rendimentos crescentes (KRUGMAN, 1995 apud



AMARAL FILHO, 1996)

A renúncia fiscal, normalmente dirigida aos novos investimentos, pode criar uma forte contradição interna ao sistema produtivo local, na medida em que ela cria um diferencial de rentabilidade entre os velhos e os novos investimentos. Haddad (1994, apud AMARAL FILHO, 1996), aponta para mecanismos de natureza fiscal ou financeira serem vantagens competitivas espúrias desenvolvidas pelos Estados, e, como tais, insustentáveis no longo prazo porquanto "podem desaparecer a partir das exigências de um programa de estabilização econômica" (AMARAL FILHO, 1996, p. 48). O autor acrescenta "que a renúncia fiscal praticada pelos estados pode agravar sua crise fiscal-financeira, o que significa dizer que a renúncia fiscal de hoje é a federalização da dívida estadual amanhã" (AMARAL FILHO, 1996, p. 48).

Amaral Filho (1996) define desenvolvimento endógeno como um desenvolvimento sustentável de longo prazo. Esse abastecido em três fontes alternativa àquelas de natureza tipicamente fiscal. A primeira delas trata do novo papel do Estado federado. A segunda fonte é a estratégia de desenvolvimento econômico regional fundada na mobilização de poupança e investimento em formação bruta de capital fixo. E, por fim, a terceira relacionada à valorização dos novos fatores de produção.

Ressalta o autor que não se admite excluir o Estado central da política de desenvolvimento regional simplesmente pelo fato de não estar ele, Estado, presente com destaque nessas três fontes alternativas acima citadas. Ao contrário, afirma que o governo central deve estar atento ao desequilíbrio estrutural entre as regiões para manutenção da coesão e solidariedade regionais, provendo, aos estados e regiões, grandes infraestruturas de fundamental importância a esse equilíbrio (energia elétrica, comunicações, etc.). Sem falar no papel indispensável de coordenador das políticas fiscais adotadas pelos entes federados, no que se refere à manutenção dos princípios federalistas, observado o interesse do governo central quanto ao equilíbrio fiscal e à estabilização monetária, bem como impedir a transferência espúria de externalidades negativas entre as unidades federadas (AMARAL FILHO, 1996).

Muito importante para uma região ou para uma economia é a política de investimento em capital físico (infraestrutura), por favorecer à formação de aglomerações de atividades mercantis, além de criar externalidades para o capital privado (redução dos custos de transação, de produção e de transporte; acesso a

mercados, etc.). Porém, em si, insuficiente para criar um processo dinâmico de endogeneização do excedente econômico local, bem como para atrair excedentes de outras regiões, provocando assim a ampliação das atividades econômicas, do emprego, da renda, etc. (AMARAL FILHO, 2001).

Para que se produza efeitos multiplicadores crescentes e virtuosos sobre o produto e a renda, a política de investimento em capital físico deve estar no contexto de uma estratégia global de desenvolvimento da região, cujos mecanismos estejam administrativa, econômica e politicamente fundamentados, com o objetivo de evitar a aglomeração de indústrias desprovidas de coerência interna nas suas interconexões (AMARAL FILHO, 2001).

[...] essa fundamentação pode ser elaborada a partir de teorias de desenvolvimento regional já consagradas, envolvendo alguns conceitos-chaves, tais como “polos de crescimento”, constituídos por “firmas ou setores motrizes” (F. Perroux), que produzam “concatenações para frente e para trás” (A. Hirschman), e “efeitos cumulativos de causação circular progressiva” (G. Myrdal). Sem dúvida, esses conceitos-chaves continuam a fazer parte da caixa de ferramentas do economista regional. Entretanto, no decorrer dos últimos quinze anos eles vêm cedendo espaço às estratégias e aos modelos de desenvolvimento regional do tipo endógeno, “de baixo para cima” (AMARAL FILHO, 2001, p. 271).

Amaral Filho (2001) afirma que os conceitos tradicionais, em especial o de “polo de crescimento”, estão muito associados ao planejamento centralizado - “de cima para baixo” -, e à grande firma fordista, assim como à lógica introvertida e verticalizada de funcionamento dos aglomerados industriais. Assevera que esses elementos foram, em grande parte, responsáveis pelo declínio de muitas regiões com tradições industriais, pela dificuldade de adaptação à velocidade necessária aos novos paradigmas produtivos e organizacionais.

## **2 GUERRA FISCAL – ESTRATÉGIA PARA ATRAÇÃO DE NOVOS INVESTIMENTOS NO BRASIL**

O conflito fiscal entre os estados, em seu formato moderno, tem causas bem definidas. Inicialmente houve o processo de desmontagem do regime autoritário de 1964, com destaque ao impulso de descentralização política e institucional, culminando com a Constituição de 1988, deslocando o poder tributante em favor de estados e municípios. Com inegável sentido democrático de descentralização, houve, a partir da promulgação da Carta de 1988, estímulo à desorganização do quadro tributário da federação, ao conferir a cada Estado o poder de fixar, de forma autônoma, as alíquotas do imposto que constitui o alicerce da receita estadual, o ICMS. Assim, estava preparada a base jurídica para o conflito, arcabouço político para as ações e reações desordenadas da guerra fiscal. Terreno livre para disputas por oportunidades e meios de desenvolvimento entre os estados membros. Somado a isso, importante destacar fontes mais remotas das disputas entre os estados. Nesse aspecto, a base de sustentação dessas disputas reside no processo de desenvolvimento desigual das regiões, ou seja, em estratégias desesperadas de recuperação econômica utilizadas por estados importantes, frente ao seu atraso relativo (DULCI, 2002).

A partir da implementação do Plano Real houve o acirramento da disputa interestadual por empreendimentos produtivos, redundando numa escalada desenfreada de incentivos, principalmente relacionados aos recursos do ICMS, cuja concessão visava influenciar as decisões privadas de alocação espacial de investimentos (VIEIRA, 2012). Tem-se destacado uma articulação de promoção do desenvolvimento local na qual as Unidades Federadas têm praticado entre si uma verdadeira competição no sentido de se criar condições de atração aos investimentos. A arma principal dessa guerra tem sido a prática da renúncia fiscal do ICMS em favor dos investidores hóspedes. Essa prática tem sido estimulada tanto pela necessidade de os governos locais criarem novos postos de emprego no setor privado, quanto pelo forte processo de deslocalização industrial verificado entre países e regiões industrializadas, com alto custo de mão de obra, e países e regiões em desenvolvimento, com baixo custo de mão de obra (AMARAL FILHO, 1996).

Interessante notar que os EUA também experimentaram uma guerra entre os estados [Swyngedouw e Archer (1986)], mas com a diferença que, nesse país, muitas agências estaduais de desenvolvimento utilizaram como arma a

alta tecnologia. “Em estados como Michigan, Ohio e Virginia, e em cidades como Cincinnati, Syracuse e New-Haven, agências de planejamento fixaram suas políticas na criação de novas Silicon Valleys (op. cit., p.12) (tradução do autor) (AMARAL FILHO, 1996, p. 46).

O outro aspecto que fomentou a guerra entre os estados tem a ver com a abertura da economia brasileira, sua inserção global. Isso proporcionou a condição econômica para a escalada da guerra fiscal ao atrair um fluxo crescente de capitais internacionais em busca de oportunidades de investimento no país, em especial os projetos da indústria automobilística. “Portanto, a guerra fiscal é fomentada pela internacionalização, na medida em que a disputa por capitais externos obriga a crescentes concessões dos estados” (DULCI, 2002, p. 97).

Amaral Filho (1996) afirma que a estratégia não cooperativa marca uma tendência, de certa forma positiva, de substituição parcial da política regional — precária por parte do governo central —, por uma política exercida pelo governo regional. Evidente que o aspecto positivo não está na ação não cooperativa existente na guerra fiscal, mas na tomada de iniciativa do governo regional em relação ao destino da sua própria economia.

O trabalho de Amaral Filho (1996) visualizou a hipótese de que se despontava no Brasil a tendência de formação e generalização de uma política de desenvolvimento regional do tipo federalista, comandada, ainda que de maneira embrionária e desajustada, pelos estados federados, indicando que as elites estaduais e locais se direcionavam muito mais para um certo tipo de valorização explícita das estruturas locais do que das regionais. Tal tendência de descentralização da política regional poderá se consolidar à medida que a política do governo central para suas regiões se transformar em uma política seletiva que passe a privilegiar as regiões mais promissoras, tendência mundial. Isso tem implicado substituição do critério de homogeneidade regional por outro orientado pela eficiência regional.

Trata-se de um jogo de ações e reações travado entre governos regionais com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios. A expressão “guerra fiscal” já se tornou de uso corrente. É uma metáfora muito significativa, traduz um problema de cunho eminentemente constitucional quanto ao grau de consenso sobre os fundamentos da ordem pública (DULCI, 2002).

Dulci (2002) afirma que é bastante antigo no Brasil, e em outras nações igualmente marcadas por forte heterogeneidade econômica interna, o uso de instrumentos fiscais no repertório de políticas de desenvolvimento regional. O autor

ressalta a novidade polêmica do caso brasileiro, qual seja, a competição passou a ser travada sem meios de regulação capazes de atenuar seu impacto negativo sobre as relações federativas.

O artigo 18 da Constituição Federal estabelece que a “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988). Esta definição está de acordo com o processo de formação do Brasil como nação - articulação das partes do território em um conjunto razoavelmente coeso -, “o que em virtude das características peculiares do país (geográficas, históricas, culturais e políticas), sempre representou e continua a representar um grande desafio: construir a unidade na diversidade” (DULCI, 2002, p. 95).

A Constituição de 1988 estabelece que o Estado brasileiro é uma Federação, já que coexistem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, personalidades jurídicas que exercem o poder político. Definição importante em face da relação do federalismo com a busca do desenvolvimento nacional e da redução dos problemas sociais (ELALI, 2007).

Num país de grande extensão territorial, com enormes diferenças entre as regiões, sejam elas culturais, econômicas ou sociais, o federalismo é uma ferramenta bastante útil na busca da ordem econômica e social, tratando-se de um movimento baseado na tendência de harmonização, no pluralismo e na solidariedade (ELALI, 2007, p. 42).

Com a descentralização do poder político, torna-se mais tranquila a implementação de políticas diferenciadas para as diversas regiões de um país. Sem a referida diferenciação, estariam inviabilizados vários dos objetivos traçados na Constituição da República, uma vez que o ideal de desenvolvimento econômico deve abranger toda a extensão do território nacional. Assim, o poder político, para adequar-se às necessidades da estrutura social, é exercido na Federação de forma descentralizada. (ELALI, 2007).

A necessidade de se desenvolver um método mais eficiente de exercício do poder político em países caracterizados por grandes diferenças entre suas regiões motivou a instituição de tal estrutura orgânica. “A partir dessa ideia, a Federação deve auxiliar no cumprimento dos objetivos constitucionais, democratizando-se o exercício do poder político” (ELALI, 2007, p. 42).

Boadway, Buettner & Wildasin (2008, p. 2.287, apud VIEIRA, 2012, p. 13) “classificaram como controvérsia perene no âmbito do federalismo fiscal: ‘o problema

da atribuição', que diz respeito à distribuição mais adequada das funções entre os diferentes níveis de governo".

Ao definir o federalismo fiscal, a Constituição de 1988 (artigo 145 e seguintes), discrimina as competências para instituir tributos próprios da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como as diretrizes para concessão de benefícios fiscais pelos Estados. Vedou de forma expressa a União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (artigo 151, inciso III). Por outro lado, o parágrafo único do seu artigo 23 sugere um "federalismo de cooperação", tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional (BRASIL, 1988).

"A concessão de incentivos fiscais, a despeito de se tratar de prática fundamental na busca da ordem econômica normativa, não pode ocorrer à margem dos limites impostos pelo próprio federalismo adotado pelo Estado brasileiro" (ELALI, 2007, p. 50). Neste particular, a concessão de incentivos fiscais provoca nítida violação ao pacto federativo. Para atrair investimentos, grande parte dos estados e municípios, valendo-se da sua competência e autonomia legislativa, acaba pondo em risco a unidade do Estado brasileiro ao sobreporem seus interesses particulares aos interesses nacionais, instituindo políticas contrárias à harmonia do Estado brasileiro (ELALI, 2007).

No caso dos Estados membros e do Distrito Federal, a concessão de incentivos fiscais não pode ser dada de forma unilateral. Em obediência ao sistema constitucional, devem os incentivos, necessariamente, ser previamente aprovados em deliberações do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, composto por representantes dos estados, do Distrito Federal e um membro da União Federal (ELALI, 2007).

O posicionamento do Poder Judiciário, em numerosos casos, tem sido no sentido de declarar inconstitucional qualquer lei estadual ou distrital que conceda incentivos fiscais sem a necessária deliberação e aprovação no CONFAZ, afastando-se as práticas inseridas no conceito de "guerra fiscal" (ELALI, 2007, p. 50).

"De fato, a idéia de 'construção do pacto federativo' é rigorosamente aplicável ao Brasil, pois temos uma ordem federativa instável, incompleta, que se constrói em face de grandes obstáculos e fatores de desconstrução". Conforta o fato de a estabilidade não ser própria do modelo federativo, vide a experiência dos países que o adotam. Apesar de possuir grandes vantagens, é vulnerável a muitos obstáculos e

fatores de transformação. “O exemplo do Canadá indica a dificuldade de garantir uma união estável, mesmo em contextos de prosperidade econômica e altos índices de bem-estar social” (DULCI, 2002, p. 96). A guerra fiscal é indício, entre nós, dessa instabilidade mais ou menos comum aos estados federais. Seria uma manifestação da dificuldade de se compor interesses regionais no Brasil (DULCI, 2002).

A revisão do federalismo brasileiro é fundamental para recompor o equilíbrio federativo, estabelecer mecanismos eficazes para a cooperação intergovernamental na promoção e implementação de políticas nacionais de desenvolvimento, bem como instituir novas regras voltadas para a redução das desigualdades regionais. Para tanto, seria necessário recompor, a partir de um novo desenho, a compensação a Estados e Municípios dotados de insuficiente base de arrecadação tributária, com o objetivo de assegurar um piso mínimo de recursos orçamentários por habitante em qualquer unidade da Federação, complementado com recursos adicionais provenientes de fundos setoriais, os quais voltados para assegurar a cooperação intergovernamental nas áreas que correspondem à responsabilidade do Estado na implementação de uma nova política nacional de desenvolvimento. Isso tudo conjugado com a implantação de uma nova política de desenvolvimento regional, a partir da recomposição dos respectivos mecanismos de financiamento, aí incluídos os incentivos fiscais e os fundos constitucionais (REZENDE, 2003).

## **2.1 Resultados da Guerra Fiscal**

O trabalho de Junqueira e Polli (2016) questiona se o incentivo à implantação das indústrias automobilísticas Renault e Audi no município de São José dos Pinhais, Paraná, na segunda metade da década de 1990, logrou obter resultados satisfatórios para além do aumento do PIB municipal. Nele resta demonstrado que o governo brasileiro, historicamente, sempre ofereceu especial proteção à indústria automobilística em suas políticas industriais, desde o Plano de Metas de Juscelino Kubitschek. A partir de então, priorizou-se, além de incentivos fiscais, a modalidade rodoviária de transporte como predominante no País, o que perdura até hoje.

Junqueira e Polli (2016) concluem que o comportamento do PIB Municipal recebeu um elevado incremento depois da implantação das citadas montadoras, passando ao segundo lugar no ranking do Paraná no ano de 2012. Contudo, tem-se

com os dados sociais a demonstração de que não houve melhora das condições sociais da população, a despeito de um elevado aumento do PIB e da receita orçamentária municipal. O indicador “educação” do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal, dependente diretamente do investimento público no setor, apresentou comportamento similar ao do Estado do Paraná e da média da região metropolitana no período 1991-2010, indicando a dificuldade de socialização dos benefícios promovidos pela industrialização. É apontado acréscimo no número de empregos no município porque o modelo de industrialização adotado pelas montadoras impõe uma rede de fornecedores que efetivamente conformam uma cadeia produtiva. Entretanto, verifica-se que a renda dos empregos do município é menor do que a média paranaense, e muito menor do que a média da região metropolitana, que é alavancada pelos números de Curitiba. Mais um elemento a indicar, segundo o estudo, que os benefícios econômicos decorrentes da industrialização não foram efetivamente repartidos com os trabalhadores.

Segundo Viol (2000, p. 323 apud VIEIRA, 2012, p. 15) a competição tributária deve ser entendida como uma externalidade negativa. Cita que a maioria dos trabalhos teóricos recentes demonstra um resultado do processo de competição interjurisdicional ineficiente, porque, quando operado em ambiente não cooperativo, provoca queda no somatório da arrecadação tributária dos governos envolvidos, resultando em redução de bens e serviços públicos colocados à disposição da população. Assim, mesmo que cada governo regional esteja agindo de forma isolada em busca da melhoria do bem-estar para os seus cidadãos, nenhum estará se preocupando com os malefícios ou benefícios que impõe sobre os cidadãos de outros governos subnacionais.

Corroborando o pensamento esposado por Viol, Dulci (2002, p. 97) defende que a internacionalização também fomenta a guerra fiscal pela disputa pelo capital externo. “Na origem estão as desigualdades regionais do país e a limitação de recursos internos para investimentos capazes de atenuar tais desigualdades”. Pode ser oportuno para cada Estado, isoladamente, entrar nesse jogo, principalmente se suas chances de atrair investimentos sem incentivos são insignificantes. Como resultado, são criados empregos, diversifica-se a produção local, as indústrias incentivadas atraem outras que são suas fornecedoras, elevando o nível de emprego e a renda da região. Adverte, no entanto, que para o país as consequências são



negativas. Junto à tensão política gerada entre os estados, cabe ponderar o tamanho do impacto social das renúncias fiscais promovidas por governos estaduais, geralmente em condições financeiras precárias, sem sacrificar ainda mais suas populações.

A guerra fiscal prejudica as finanças públicas, comprometendo receitas futuras e desviando os preços relativos. “Nessa guerra, ganham os estados mais desenvolvidos, com melhores condições locacionais e maior cacife financeiro e político. Isto seguramente agravará as desigualdades regionais” (DINIZ, 2000, p. 343, apud DULCI, 2002, p. 97). As políticas brasileiras relacionadas à “guerra fiscal” foram descoordenadas. Ofereceram incentivos sem contrapartida de eficiência e produtividade, bem como de estudos específicos sobre quais setores seriam os mais adequados para receberem esses incentivos (BRITTO; CASSIOLATO, 2000 apud JUNQUEIRA; POLLI, 2016, p. 144).

São consideráveis, ainda, os efeitos sobre o cenário empresarial. As maiores beneficiadas com essa guerra são as empresas multinacionais, porquanto recebem os maiores incentivos. As grandes empresas brasileiras arranjam-se pelo volume de vendas no mercado interno, mas perdem relativamente se não receberem também os incentivos. Já os micro e pequenos empreendedores perdem competitividade para os concorrentes estabelecidos em estados que utilizam esquemas de incentivos fiscais. Portanto, resta estabelecida situação de desigualdade: enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, outras não são (suportam efetiva carga tributária comum), que tendem a considerar muito alta, porque mal distribuída, queixando-se, ainda, dos governos por um tratamento que identifica inadimplência com sonegação fiscal, o que leva ao avanço da economia informal, fatia proeminente das atividades econômicas brasileiras (DULCI, 2002).

Um caso emblemático deste contexto é o do setor automobilístico, reforçando o observado anteriormente, cujo manejo de instrumentos fiscais e financeiros por parte dos estados adquiriu maior visibilidade na segunda metade da década de 1990. Em rigor, a primeira iniciativa relevante de desconcentração da indústria automobilística para fora de São Paulo foi com a instalação da FIAT em Minas Gerais na década de 1970. O governo mineiro concedeu diversos benefícios à essa empresa (redução de impostos, infraestrutura e participação acionária), o que foi altamente vantajoso para o Estado pelos efeitos multiplicadores do empreendimento. Após longo

período de relativa estagnação, o segmento automotivo entrou em fase de renovação nos anos 1990. Novas montadoras passaram a observar oportunidades no mercado brasileiro. Por sua vez, as empresas instaladas no país fizeram planos de expansão para enfrentar a concorrência, movimentando as estruturas dos governos estaduais na atração de investimentos em perspectiva (DULCI, 2002).

O processo de expansão teve início com a edição do Novo Regime Automotivo em 1995. No primeiro momento, não obstante o vulto dos incentivos oferecidos, “o nível da disputa [...] mal se diferenciava da prática disseminada pelo país de oferecer incentivos locais para favorecer o deslocamento industrial” (ARBIX, 2002, p. 118 apud DULCI, 2002, p. 100). No segundo momento, mudando o panorama da competição, o Estado do Paraná passa oferecer participação direta no investimento das montadoras, redundando, num curto espaço de tempo, na formação de um novo e expressivo polo automobilístico (instalação de novas plantas da Volkswagen-Audi, da Renault e da Chrysler). De forma mais agressiva, uma terceira modalidade de oferta foi elaborada pelo Estado do Rio Grande do Sul, ainda em 1996. Financiamento total do empreendimento como característica principal. A empresa beneficiada foi a General Motors. Houve transferência de recursos no ato da assinatura do contrato, além do financiamento parcial para instalação de fornecedores da montadora no Estado. Um quarto momento surgiu com a batalha mais famosa da “guerra fiscal”, “canibalização de um estado da federação por outro” (ARBIX, 2002, p. 119 apud DULCI, 2002, p. 100). A Ford já havia acertado a sua instalação no Estado gaúcho quando o novo governo estadual, empossado em 1999, pretendeu rever os termos do acordo, por considerá-los muito onerosos para o Estado. A empresa não concordou e tentou, num primeiro momento, demover os dirigentes gaúchos com ameaça de transferência do projeto para outra unidade federada. Nesse ínterim o governo da Bahia apresenta oferta de inúmeras vantagens à empresa, em especial, o Regime Automotivo Para o Nordeste. Para vencer a batalha contra o Estado do Rio Grande do Sul, o governo baiano conseguiu que o governo federal reabrisse o prazo de adesão ao Regime Automotivo Para o Nordeste, Norte e Centro-Oeste, encerrado em 1998, por mais um ano, para atender a situação específica da Ford, viabilizando financeiramente a sua iniciativa com o incentivo fiscal concedido pela União. Ressalte-se que o montante da renúncia fiscal no âmbito federal ficou bem menor do que o previsto originalmente, em montante suficiente para compensar o custo adicional da empresa na troca do projeto

de instalação do Sul para o Nordeste. Fator positivo do projeto. Houve, ainda, a concessão de crédito pelo BNDES (DULCI, 2002).

A luta para atração da instalação da nova fábrica da Ford evidenciou a complexidade dos ingredientes políticos contidos na guerra fiscal. Ela acabou envolvendo o governo federal, que vinha adotando uma atitude de não-interferência nas disputas entre os estados, sem desconsiderar o receio de contrariar, com tais incentivos, as normas do Mercosul e da Organização Mundial do Comércio. Com forte poder político naquele momento, contando ainda com aliados importantes em todo o Nordeste, a Bahia reuniu apoio para prevalecer sobre o Rio Grande do Sul. A disputa acabou por envolver outros estados detentores de plantas automobilísticas instaladas, pelo receio do encerramento de unidades de produção em seus estados, indicando o impacto sistêmico da guerra fiscal sobre as relações federativas (DULCI, 2002).

Malgrado o debate em torno do conceito de desenvolvimento, principalmente quanto à distinção entre este e crescimento econômico, na forma abordada por Junqueira e Polli (2016), qual seja, análise do resultado confrontando dados sociais com aumento de PIB, receita orçamentária, empregos e respectiva renda média gerada, Dulci (2002) apresenta, como resultado da mais famosa das batalhas no âmbito da guerra fiscal, com foco no crescimento econômico, o retorno positivo da iniciativa baiana. Além dos empregos, da renda e do fluxo comercial gerados diretamente pela montadora, devem ser considerados também os benefícios gerados indiretamente, como a revitalização do decadente parque metalúrgico baiano, formado na época dos grandes projetos do setor petrolífero e petroquímico. A renúncia fiscal assumida pelo Estado da Bahia, apesar de considerável, não desequilibrou seu orçamento. Já para o Rio Grande do Sul, “ao contrário, a modalidade de incentivo por pagamento antecipado excedia a capacidade financeira de seu governo, daí a controvérsia que redundou na desistência da Ford” (DULCI, 2002, p. 101).

Paralelamente, o governo de Minas Gerais, por sua vez, renegociou o contrato original com a Mercedes Benz, para adequá-lo às crescentes limitações do seu orçamento. Somado a isso, foi obrigado a conviver com a hipótese do encerramento da produção da empresa, cujas vendas ficaram muito abaixo do esperado. O que foi hipótese em Minas Gerais converteu-se em realidade no Paraná. A Chrysler optou por desativar sua fábrica e devolver os incentivos recebidos do governo. “Esse último fato chama a atenção para a insuficiência do instrumento fiscal como esteio de políticas

de desenvolvimento regional num cenário global de grande mobilidade de capitais”  
(DULCI, 2002, p. 101).

### 3 ARRECAÇÃO COMO MOLA PROPULSORA DO DESENVOLVIMENTO

Os encargos do governo são financiados por recursos de forma variada. Podem ser obtidos por intermédio de emissão de moedas, lançamento de títulos, empréstimos e, sobretudo, pela tributação. Mais importante instrumento de política fiscal do governo e principal mecanismo de obtenção de recursos públicos no sistema capitalista, o sistema de tributação variará de acordo com as peculiaridades e com determinadas situações políticas, econômicas e sociais de cada país. É, ainda, extraordinário instrumento a ser utilizado na promoção de ajustes de natureza econômica e social (RIANI, 2016).

O uso da política de incentivos fiscais aumentou consideravelmente a partir de 1964 acompanhando a formulação de novas teorias progressistas. “A cada dia, portanto, tem aumentado no Brasil a força dos estímulos de natureza tributária para a busca do desenvolvimento econômico sustentável” (ELALI, 2007, p. 46). A partir do modelo proposto pela Constituição Federal, com o objetivo de regular a ordem econômica, as normas tributárias indutoras podem instituir benefícios e/ou agravamentos, visando à realização de comportamentos mais desejáveis pelos agentes econômicos. “Assim, os incentivos fiscais são os instrumentos hábeis para servirem à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos” (ELALI, 2007, p. 45).

[...] podem ser mencionados os seguintes elementos relacionados às figuras dos incentivos fiscais: i) as subvenções, que constituem um benefício de natureza financeira; ii) os créditos presumidos, que têm natureza complexa, ora apresentando-se como subsídio, ora como subvenção, ora como mera redução da base de cálculo dos tributos; iii) os subsídios, que podem ser estímulos de natureza fiscal ou comercial, para promover determinadas atividades econômicas por períodos transitórios; iv) as isenções tributárias, que evitam o nascimento, por lei, da própria obrigação tributária; e v) o diferimento, que representa uma isenção condicionada, na linguagem usada, dentre outros, por Roque Antonio Carrazza (ELALI, 2007, p. 45).

A ligação entre tributação e desenvolvimento nunca esteve tão próxima como nos dias de hoje. Estagnação do crescimento, crise econômica, desemprego, aumento da carga tributária, falta de recursos para promoção de políticas públicas, aumento de juros e baixo índice de investimento estrangeiro, são temas habituais que se alternam no processo econômico. Frente à multiplicidade de fatores que compõe o sistema econômico (índices de arrecadação orçamentária, superávit comercial, déficit público, política tributária, etc.), bem como da relação de causa e efeito que uns

exercem sobre os demais, o conceito de desenvolvimento se perde no tempo e no espaço, sendo associado, frequentemente, ao sucesso ou frustração das políticas econômicas (SARAK, 2010, p. 254).

O tributo não é condição exclusiva para o desenvolvimento, é parte relevante do processo. Ao mesmo tempo em que pode estimular o desenvolvimento, pode também o inibir (SARAK, 2010).

Segundo Caliendo e Muniz (2015, p. 156), “a política fiscal pode e deve ser um mecanismo de política de implementação do desenvolvimento”.

STIGLITZ (1998, p. 3) explicita que o desenvolvimento representa transformação social, constituindo-se como um movimento pelo qual as relações, formas e métodos tradicionais dão lugar a modos mais modernos de pensar e produzir. Adotando o desenvolvimento nacional como um objetivo fundamental, a Constituição Fundamental determina a busca pela mudança efetiva de um cenário social antiquado. Meta ao qual o direito não pode se furtar, sob pena de se distanciar da realidade (CALIENDO; MUNIZ, 2015, p. 156).

O artigo 3º da Constituição Federal relaciona os objetivos fundamentais da República Brasileira. Da relação consta a garantia do desenvolvimento nacional.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
**II - garantir o desenvolvimento nacional;**  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988, grifo nosso).

“O conceito de desenvolvimento nacional tem sido objeto de muitos debates na doutrina nacional, especialmente entre as correntes defensoras e contrárias ao ideário do desenvolvimentismo, que orientou toda a escola econômica *cepalina*” (CALIENDO; MUNIZ, 2015, p. 157).

Tal escola que teve a sua origem com a criação da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), em 25 de fevereiro de 1948, influenciou fortemente a cultura nacional. Tratava-se de uma das cinco comissões econômicas regionais da Organização das Nações Unidas (ONU), tendo por objetivo o estudo e o monitoramento das políticas direcionadas à promoção do desenvolvimento econômico da região latino-americana. (CALIENDO; MUNIZ, 2015, p. 157).

Sarak (2010, p. 254) afirma que é inegável que o sistema tributário é um fator relevante para o desenvolvimento de um Estado. “O tributo tanto pode fornecer subsídios para a atividade do Estado, como estimular ou desestimular determinadas condutas praticadas pelos agentes econômicos”. Continua, “Por desenvolvimento,

ainda que de uma maneira sutil, devemos entender, como um processo de mudanças das estruturas sociais, em busca de melhorias para satisfação do bem comum”.

Elali (2007) confirma esse pensamento ao defender a tributação como a base financeira do Estado, com evidentes repercussões sobre a economia - dela nascem facilidades e/ou dificuldades para o exercício das atividades empresariais -. Pode-se afirmar que a tributação é capaz de constituir o maior óbice para o crescimento econômico. É a demonstração de que a tributação é também uma forma de intervenção estatal no fenômeno econômico. Para a manutenção do Estado, se faz necessária a arrecadação de recursos financeiros, daí surgindo a figura dos tributos.

Ao se abordar o tema transferência de recursos da esfera privada à pública, tem-se a noção do significado de fiscalidade. O Estado pode agir impondo regramentos ou induzindo os agentes a determinados comportamentos por meio da tributação. Dessa forma, não há se falar apenas na finalidade da arrecadação para a manutenção do Estado Fiscal, objetivo fiscal, próprio da fiscalidade, mas também da função reguladora (extrafiscalidade) ligada a objetivos de natureza econômica e social, tratando-se dos poderes de regular e de tributar (ELALI, 2007).

Regular, a partir das lições de Ruy Barbosa Nogueira, pode ser definido como o poder de se estabelecer regras, de dirigir, de governar. Desse modo, como preceituou o ilustre professor da Universidade de São Paulo, quem pode regular, pode impedir, restringir e/ou favorecer, lançando mão dos meios necessários, inclusive o tributo, através do qual se pode fomentar uma atividade e/ou restringi-la (ELALI, 2007, p. 39).

Segundo a maioria dos especialistas, não há tributo exclusivamente relacionado à função extrafiscal, porque haverá sempre um nível mínimo de fiscalidade. Portanto, não há se falar em tributos meramente indutores, mas em normas tributárias indutoras, não obstante tenham uma função de regulação, são também normas que têm importância sob o aspecto da fiscalidade (ELALI, 2007).

Foi incluído na Constituição um comando normativo com vistas ao desenvolvimento nacional, sendo este alcançado por meio do planejamento político, assim compreendido pela elaboração de planos nacionais e regionais de desenvolvimento (SARAK, 2010).

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (BRASIL, 1988).

Planejamento e desenvolvimento são conceitos de meio e fim, respectivamente. Política pública é um dos modos pelos quais o Estado deve atingir sua finalidade. Ressalte-se que o processo de desenvolvimento não depende apenas da vontade do Estado, ou do planejamento de políticas públicas, ou ainda de planos de desenvolvimento. Necessária a suficiência de recursos financeiros para atuação do Estado. Assim, a cobrança de tributos é meio vital para a sua existência. É por meio da arrecadação tributária que se obtém recursos para a promoção de políticas públicas, sendo também importantíssima para a promoção do desenvolvimento como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (SARAK, 2010).

Pondera o autor que o sistema tributário deve estar em harmonia com outros fatores inerentes à atividade econômica (produção industrial, custo do emprego formal, competitividade internacional e outros), de modo a fomentar o desenvolvimento nacional (SARAK, 2010).

Nesse sentido, Elali (2007) ressalta a importância da intervenção estatal por meio da tributação com objetivos regulatórios, uma vez que é atribuição sua estimular determinadas atividades econômicas na busca da ordem proposta pela Constituição da República.

Outro ponto de destaque no trabalho de Sarak (2010), tema paralelo ao objeto deste estudo, mas certamente a ele relacionado, é o que trata da ineficiência administrativa, variável que condiciona o processo de desenvolvimento. Ela faz aumentar a despesa corrente, bem como faz crescer o custo de administração da máquina pública, que, por sua vez, estimula o aumento da carga tributária em efeito cascata. Pode-se relacionar a ineficiência administrativa do Estado a fatores como elevada quantidade de normas tributárias e complexidade para pagar tributos

Conclui o autor que os tributos geram efeitos imediatos na economia e na vida de cada cidadão. Redução de carga tributária tende a fomentar o setor produtivo, aumentar o emprego formal, a renda dos trabalhadores, o consumo e a obtenção do lucro. Aumento de carga tributária pode produzir efeitos desastrosos na economia - elevação dos preços repassados ao consumidor, diminuição da demanda, aumento do desemprego e a sonegação fiscal - (SARAK, 2010).

Agora discorrendo sobre esforço fiscal e desenvolvimento socioeconômico, Moraes (2006, apud Massardi e Abrantes, 2015, p. 298) define que “o esforço fiscal é a medida que representa o esforço de arrecadar toda a receita tributária disponível



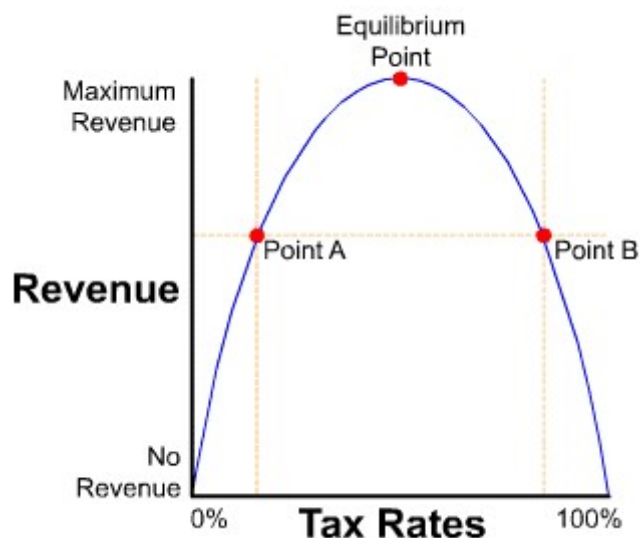
em uma base tributária própria”. A base tributária representa o total de recursos existentes na localidade que poderia ser apropriado, através da imposição tributária (MASSARDI; ABRANTES, 2015). Finalizando, para Campelo (2003, apud MASSARDI; ABRANTES, 2015), a eficiência de arrecadação dos municípios está diretamente relacionada à sua capacidade de transformar os recursos disponíveis (arrecadação própria, transferências intergovernamentais e recursos privados) em desenvolvimento socioeconômico e qualidade de vida para a população.

Noutro giro, considerando que os impostos constituem a principal fonte de receita dos governos, cabe destacar a crítica do economista Arthur B. Laffer, criador da famosa Curva de Laffer, qual seja, um aumento na taxa de impostos eleva a receita tributária até determinado ponto (máximo). A partir dele, incremento nas taxas reduzem a receita tributária. Dois motivos podem explicar esse fenômeno. A partir de determinado ponto, um aumento nos impostos representa redução no retorno sobre cada hora adicional de trabalho, o que pode levar as pessoas a trabalharem menos, buscando mais lazer (imposto tem efeito distorcido sobre a opção entre renda e lazer). Outro motivo: taxas de impostos muito elevadas tendem a incentivar a sonegação ou levar as pessoas a procurarem atividades com tributação mais branda. Portanto, o grande desafio dos governantes consiste em descobrir em que ponto a tributação está na curva: se a esquerda do ponto de equilíbrio, poderá incrementar sua receita com elevação das taxas; se estiver à direita, não será possível (GREMAUD *et al.*, 2015).

Neste sentido, Catarino, Soares e Correia (2016) afirmam que a curva de Laffer pressupõe a existência de um ponto de inversão, o ponto máximo de eficiência fiscal do tributo, a partir do qual qualquer aumento da carga tributária tem por efeito o decréscimo da receita. A partir deste ponto, qualquer unidade adicional de aumento da taxa provoca uma queda da receita total. Se a taxa marginal é superior à do máximo da curva, registra-se ineficiência na arrecadação tributária. Assim, segundo Laffer, necessária a redução da taxa marginal, de modo a estimular a oferta de trabalho e a criar um acréscimo de produção. Por outro lado, se a taxa marginal é inferior à do máximo da curva, também se regista ineficiência fiscal, bastando, neste caso, aumentar a carga tributária para gerar um incremento na receita total.

A relação entre receita tributária e taxação de impostos comporta-se conforme ilustrado na figura abaixo.

Figura 1: Curva de Laffer



Fonte: disponível em <https://espectivas.wordpress.com/2010/05/07/a-curva-de-laffer/>

Importante destacar que para uma taxa nula o Estado obtém uma receita nula. No outro extremo da curva onde a taxa é de 100% (cem por cento) a receita é igualmente nula porquanto os indivíduos não estão dispostos a adquirir bens ou serviços em que o valor do IVA (imposto sobre o valor agregado) é igual ao preço (taxas são os elementos desencorajadores da atividade econômica). Após o ponto de eficiência fiscal, a receita total decresce e, por muito que se aumentem as taxas, a receita continuará a diminuir. No limite, quando é aplicada uma taxa de 100% (cem por cento), a atividade econômica deixa de gerar receita devido ao fato de os produtores não conseguirem escoar os seus bens e serviços, uma vez que os consumidores deixam de estar dispostos a adquirir esses bens ou serviços por considerarem o preço final demasiadamente elevado (CATARINO; SOARES; CORREIA, 2016).

A Curva de Laffer foi popularizada pelos economistas do lado da oferta, que influenciaram a política econômica norte-americana na década de 1980. Eles se propuseram a conciliar alíquotas menores com mais arrecadação. Para este grupo, um corte severo de impostos aumentaria os estímulos econômicos, elevando a base tributária, o que compensaria a diminuição das alíquotas. No entanto, constata-se na literatura que a queda das alíquotas não foi acompanhada de aumento das receitas, tendo o déficit fiscal norte-americano crescido após a experiência dos economistas do lado da oferta. “Segundo Becsi (2000), a maioria dos artigos nos Estados Unidos

mostra que o sistema tributário norte-americano estaria na parte inicial da Curva de Laffer” (PAES, 2010, p.6).

Paes (2010) analisou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto sobre o consumo, sob a ótica da Curva de Laffer, por setor econômico. Os resultados deste exercício empírico evidenciaram que em nenhum setor econômico foi encontrada correlação negativa entre alíquotas e arrecadação: alíquotas mais baixas levaram a níveis de arrecadação menores. Assim, os argumentos muitas vezes colocados de que a redução das alíquotas levaria ao aumento da produção, e este acréscimo mais do que compensaria a perda de arrecadação, não encontraram amparo nos dados apreciados.

#### 4 EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

As teorias modernas relacionadas à promoção da denominada *Tax Morale* (Moral Tributária dos Contribuintes), disposição que os contribuintes têm em cumprir com suas obrigações tributárias por conta própria, aplicam-se ao dever de eficiência no sentido de obrigar que a sua própria implementação também implique passos para alcançar os programas obrigatórios definidos pela Constituição Federal. O Princípio da Eficiência foi inserto na Carta Magna pela Emenda Constitucional 19/98 (Emenda da Reforma Administrativa) que trouxe nova redação ao artigo 37<sup>3</sup> (LIMA, L. M. M. DE, 2015).

Formulado em 1995, o Plano Diretor da Reforma do Estado buscou a implementação da chamada Administração Pública Gerencial, orientada pela eficiência da Administração Pública, pela qualidade dos serviços a serem prestados aos cidadãos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações com foco nos resultados. Assim, a administração pública gerencial está explícita e diretamente voltada para o interesse público (BRASIL, 1995).

Modesto (2000, p. 108 e ss., apud LIMA, L. M. M. DE, 2015) defende que o art. 74, II, da Constituição Federal<sup>4</sup> já apresentava de forma explícita o Princípio da Eficiência. Assevera não existir outra forma de se interpretar este dispositivo, se não como uma obrigação de eficiência e eficácia da gestão orçamentária e financeira do Estado.

A eficiência e a eficácia são características do agir administrativo, necessariamente avaliadas no controle de todos os órgãos (Administração Direta) e entidades (Administração Indireta) vinculados ao Estado-Administração, no âmbito de qualquer um dos Três Poderes. Esses controles não fariam sentido se a Administração Pública fosse livre para atuar como desejasse, sem haver uma obrigação de atuação eficiente (LIMA, L. M. M. DE, 2015).

---

<sup>3</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (BRASIL, 1988)

<sup>4</sup> Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

[...] II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (BRASIL, 1988)

No que se refere à Administração Tributária, a Emenda Constitucional 42/03 seguiu a lógica da aplicação da eficiência à Administração Pública ao incluir o inciso XXII<sup>5</sup> ao artigo 37 da Constituição Federal. O teor deste dispositivo “remete-nos claramente à ideia do atuar eficiente da Administração Tributária em seu objetivo de facilitar a arrecadação dos impostos, tanto para si quanto para o contribuinte” (LIMA, L. M. M. DE, 2015, p. 278).

A relação entre eficiência e os demais princípios da Constituição é particularmente importante quando tratamos do Direito Tributário, ramo do Direito Financeiro relacionado à arrecadação, cujo objetivo é assegurar receitas à Administração Pública para viabilizar suas atividades (TORRES, 2013, p. 12-13 apud LIMA, L. M. M. DE, 2015). “A eficiência deve ser avaliada como o conjunto dos meios usados em relação ao fim de arrecadar impostos, considerando gastos, resultados e respeito aos contribuintes” (LIMA, L. M. M. DE, 2015, p. 287).

Nesse sentido, Timm e Toniolo (2007, p. 43-54 apud LIMA, L. M. M. DE, 2015, p. 280), concluem “que a doutrina brasileira tende a considerar a eficiência como ‘boa administração’, levando em conta o sentido econômico, ou seja, o melhor resultado com a menor despesa”.

Nas sociedades, bem como em todos os setores, públicos e privados, os recursos humanos e patrimoniais são escassos para atender as crescentes exigências dos consumidores. Ao iniciar qualquer empreendimento, os tomadores de decisões procuram a melhor combinação de recursos, bem como as formas mais racionais de organização da sua atividade para determinar como e quanto produzir. Neste contexto de competitividade, a busca contínua de eficiência se torna um pré-requisito para a sobrevivência das organizações (PEÑA, 2008).

O conceito de eficiência reside na combinação ótima dos insumos e métodos necessários (*inputs*) no processo produtivo, de modo que gerem o máximo de produto (*output*). Significa que a eficiência é a capacidade de fazer as coisas de um modo correto, de minimizar a relação insumos – produtos. Procura assegurar a otimização

---

<sup>5</sup> Art. 37. [...] XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

da utilização dos recursos e, portanto, relaciona-se com os meios e não com os fins (PEÑA, 2008).

O estudo sobre a eficiência de qualquer organização deve estar necessariamente relacionado com a questão da fronteira eficiente, a qual representa um máximo de produtividade para uma determinada quantia de recursos estabelecida. Significa que quanto menor a quantia, melhor a produtividade. Resumindo, estarão mais próximas da fronteira de eficiência aquelas organizações que alcançarem maior produtividade, consumindo menos recursos (PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008).

A fronteira eficiente pode ser construída de forma paramétrica ou não. A abordagem paramétrica impõe uma forma funcional particular (utiliza uma função que determina os recursos necessários para alcançar um produto). Os métodos não paramétricos não especificam forma funcional. A fronteira é construída a partir dos dados disponíveis. Dentre as principais abordagens não paramétricas está a *data envelopment analysis* – DEA (PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008), abordada mais à frente.

A eficiência pode ser técnica e econômica. Do ponto de vista tecnológico, um método de produção é eficiente quando se emprega o menor nível de insumos possível para produção de um nível dado de produção, ou quando se obtém o maior nível de produção possível com um dado nível de insumo. Ou ainda, quando se produz dois ou mais produtos, é eficiente o método de produção, para certa quantidade de insumo, se ele somente conseguir aumentar a produção de um produto quando diminuir a produção de algum outro (PEÑA, 2008).

Do ponto de vista econômico, um método produtivo é mais eficiente que outro quando o primeiro consegue uma quantidade de produto igual ao do segundo com menor custo ou quando se obtém um nível maior de produção ao mesmo custo financeiro. A eficiência econômica é uma extensão da eficiência técnica, uma vez que envolve, além dos aspectos físicos, os monetários. A produção para ser economicamente eficiente requer a máxima eficiência técnica. Pode acontecer de uma organização tecnicamente eficiente ser ineficiente em termos econômicos, caso ela não use a melhor combinação dos insumos que minimize os custos (PEÑA, 2008).

## 5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A operacionalização da pesquisa se dará com base em análise documental, informações constantes de declarações econômico-fiscais apresentadas pelos contribuintes do ICMS, segmentos industrial, atacadista/distribuidor e varejista, à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, bem como de informações constantes da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), importante instrumento de coleta de dados da gestão governamental do setor do trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, tudo relacionado ao período de 1996 a 2016.

O presente estudo tem como escopo mensurar a eficiência da gestão fiscal, em especial, as estratégias da política fiscal de concessão de regimes especiais estudados.

### 5.1 Quanto aos Objetivos

A pesquisa é exploratória em função do desconhecimento de estudo aprofundado por parte da União, estados e municípios no que se refere ao monitoramento da eficiência das políticas fiscais relacionadas à atração de investimentos pós concessão de benefícios/incentivos tributários. Também pode ser classificada como descritiva pois descreve a estratégia de concessão de regimes especiais de apuração do ICMS no ano mais eficiente do período estudado.

A Pesquisa Exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema para torná-lo explícito ou para a construção de hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas com experiências práticas relacionadas ao problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Adota as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso, geralmente (GIL, 1991 apud SILVA; MENEZES, 2001).

Normalmente a caracterização do estudo como pesquisa exploratória ocorre quando há pouco conhecimento sobre o tema escolhido. O estudo exploratório busca conhecer com maior profundidade o assunto, tornando-o mais claro ou construindo questões importantes para a condução da pesquisa (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 80).

Nesse sentido, explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas. O estudo exploratório apresenta-se como um primeiro

passo no campo científico, a fim de possibilitar a realização de outros tipos de pesquisa acerca do mesmo tema, como a pesquisa descritiva e a pesquisa explicativa (RAUPP; BEUREN, 2003, p. 81).

Com relação à pesquisa descritiva, na concepção de Gil (1999 apud RAUPP e BEUREN, 2003, p. 81) o seu principal objetivo é apresentar características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma característica importante está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados (questionário e observação sistemática; normalmente adota a forma de levantamento).

De forma análoga, Andrade (2002 apud RAUPP e BEUREN, 2003, p. 81) lembra que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência do pesquisador. Assim, os fenômenos dos mundos físico e humano são estudados, sem manipulação por parte do pesquisador.

## **5.2 Quanto aos Procedimentos Técnicos**

Método escolhido para a pesquisa foi o estudo de caso e análise documental. Trata-se de estudo de caso em função da necessidade de se analisar de forma acurada dados, documentos, relatórios e atos normativos dos anos em que a estratégia de concessão de regimes especiais de apuração do ICMS foi eficiente frente a indicadores de desenvolvimento. Período estudado: 1996 a 2016. A análise quantitativa isolada não é suficiente para a compreensão das estratégias de concessão dos regimes especiais.

A opção está alinhada com um dos fundamentos conceituais do método de estudo de caso proposto por Yin (2001, apud OKABAYASHI, BRUNO e SBAGIA, 2008), que reconhece a validade da adoção do caso único para fenômenos com características muito específicas. Para os autores uma limitação apontada no estudo de caso único é a restrição da possibilidade de inferência dos resultados para além do caso estudado (OKABAYASHI; BRUNO; SBAGIA, 2008).

Yin (2015, p.4) descreve: “Como método de pesquisa, o estudo de caso é usado em muitas situações, para contribuir ao nosso conhecimento dos fenômenos individuais, grupais, organizacionais, sociais, políticos e relacionados”.

Ainda segundo o autor, “uma avaliação de estudo de caso pode focar



completamente nos resultados esperados de uma iniciativa” (YIN, 2015, p.230).

A análise documental foi feita com base nas informações constantes de atos normativos, declarações econômico-fiscais apresentadas pelos contribuintes do ICMS, segmentos industrial, atacadista/distribuidor e varejista, à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, bem como de informações constantes Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) do Ministério do Trabalho e Emprego, tudo relacionado ao período de 1995 a 2016. O trabalho destinou um tópico específico para análise detalhada do estudo de caso objeto deste trabalho, capítulo 6.

### **5.3 Estratégia de Coleta de Dados**

Conforme já mencionado, trata-se de análise documental realizada com base nas informações constantes de atos normativos, declarações econômico-fiscais apresentadas pelos contribuintes do ICMS, segmentos industrial, atacadista/distribuidor e varejista à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, bem como de informações constantes da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) do Ministério do Trabalho e Emprego, tudo relacionado ao período de 1996 a 2016.

No processo de extração das informações constantes dos bancos de dados da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal – SEF/DF -, para segregação das atividades econômicas indústria, atacado e varejo, objeto deste estudo, foi considerada a Classificação Nacional de Atividades Econômicas-CNAE.

Oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional e pelos órgãos federais gestores de registros administrativos, a CNAE possui padronização internacional. É derivada da versão 4 da *International Standard Industrial Classification of All Economic Activities – ISIC 4 (Clasificación Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas – CIU 4)*. O gestor da ISIC/CIU é a Divisão de Estatísticas das Nações Unidas. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE é o gestor no Brasil. Base Legal: Resolução Concla 01/2006 publicada no Diário Oficial da União – DOU em 05/09/2006 (BRASIL, 2017).

A CNAE é um instrumento essencial na organização dos sistemas de informação dos agentes econômicos. Ela busca padronizar a forma com que os diferentes órgãos do País classificam as unidades econômicas segundo suas atividades. Para compreender a importância desse instrumento, basta lembrar que, até 1994, diferentes classificações eram utilizadas pelo IBGE e órgãos públicos como o Ministério do Trabalho, as secretarias de Fazenda, a

Receita Federal do Brasil, a Previdência Social, entre outros. Um mesmo agente econômico poderia estar identificado por códigos diferentes nos diversos cadastros das administrações federal, estadual e municipal, dificultando o confronto de informações e limitando o seu potencial analítico.

Em 1994, foi elaborada a primeira versão da CNAE. No mesmo ano, foi criada a Comissão Nacional de Classificação - Concla, órgão ligado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e que conta com a participação de outros 16 ministérios. O IBGE ocupa a presidência e a secretaria executiva da Concla (BRASIL, 2015, p.1).

As administrações tributárias utilizam a CNAE-Fiscal, que é um detalhamento da Classificação Nacional de Atividades Econômicas-CNAE, mantendo sua estrutura, apenas acrescentado mais um nível de desagregação, com a especificação de subclasses (DISTRITO FEDERAL, 2017b).

A CNAE-Fiscal é uma classificação usada com o objetivo de padronizar os códigos de identificação das unidades produtivas do país nos cadastros e registros da administração pública nas três esferas de governo, em especial na área tributária, contribuindo para a melhoria da qualidade dos sistemas de informação que dão suporte às decisões e ações do Estado, possibilitando, ainda, a maior articulação intersistemas (DISTRITO FEDERAL, 2017, p.1).

Considerado nesta pesquisa e também muito utilizado pelas administrações tributárias, o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), código do sistema tributário brasileiro, indica a natureza da operação mercantil ou da prestação de serviço sujeita ao imposto. A importância do código está na sua descrição, que permite selecionar as operações de interesse ao estudo, bem como desconsiderar as operações que, por exemplo, são meramente ajustes contábeis e transações não econômicas, como a circulação de mercadorias sem contrapartida direta de pagamentos para venda ou compra. Composto por quatro dígitos, o primeiro indica se envolve uma operação de entrada ou saída de mercadoria; os demais dizem respeito à especificidade da operação (venda, compra, devolução, etc.) (DISTRITO FEDERAL, 2017a).

Nesse sentido, os códigos foram analisados individualmente a fim de se convencionar uma regra para quais operações seriam ou não levadas em consideração. Foram considerados apenas CFOP de Mercadoria, retirando Energia Elétrica, Telecomunicações e Transporte, porquanto as operações e prestações com estes produtos não são contempladas nos regimes diferenciados de apuração do ICMS abordados nesta pesquisa.

Para uma melhor compreensão, segue anexa Nota Técnica elaborado por Auditores-Fiscais da Receita do DF que detalha o procedimento de extração e tratamento dos dados relacionados à Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito

Federal. Ela lista as atividades econômicas estudadas, de forma agregada, bem como a regra de uso dos CFOPs.

## **5.4 Estratégia de Análise de Dados**

A partir da coleta dos dados econômicos-fiscais declarados pelos contribuintes ao Fisco distrital, bem como os dados relacionados à geração de emprego disponibilizados pelo MTE, esses serão submetidos ao modelo de programação linear Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis – DEA) para medir a eficiência da gestão fiscal implementada pelo GDF entre 1996 e 2016.

### **5.4.1 Análise Envoltória de Dados**

A Análise Envoltória de Dados (Data Envelopment Analysis – DEA) apresenta-se como metodologia de avaliação de desempenho capaz de comparar a eficiência de várias unidades operacionais similares (*Decision Making Units - DMUs*), considerando o uso de suas múltiplas entradas (*inputs*) para a produção de múltiplas saídas (*outputs*). A metodologia faz com que a decisão fique orientada por um único indicador, construído com base em várias abordagens de desempenho diferentes. Dessa forma, ao congregiar diversas perspectivas, a técnica promove uma melhor percepção da performance organizacional (MACEDO; CASA NOVA; DE ALMEIDA, 2010). “Ao englobar um grande número de informações, transformando-as em um único índice de eficiência global, essa técnica auxilia a tomada de decisões” (CERETTA; COSTA JR, 2001, apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 424).

A análise por envoltória de dados é uma técnica gerencial utilizada para a avaliação e a comparação de unidades organizacionais (PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008). “A DEA é uma técnica de pesquisa operacional, que tem como base a programação linear, cujo objetivo é analisar comparativamente unidades independentes no que se refere ao seu desempenho relativo” (MACEDO; SANTOS; SILVA, 2004 apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 424).

A programação linear é utilizada para resolver o sistema de inequações que permitirá maximizar os resultados, sendo atendidas as restrições com relação aos insumos e ao processo

produtivo. É igualmente possível determinar o ponto de mínima utilização de recursos que atenda a determinado resultado almejado (KASSAI, 2002, p. 69).

Reunidos para avaliação da produção por meio da programação matemática, economistas e matemáticos utilizaram-na principalmente para avaliar um conjunto de cursos de ação, buscando selecionar o melhor deles (KASSAI, 2002). O desenvolvimento do método DEA inicia-se com a tese de doutoramento de Edwardo Rhodes, apresentada à *Carnegie Mellon University* em 1978, sob orientação de W. W. COOPER. O estudo tinha o escopo de avaliar os resultados de um programa de acompanhamento de estudantes carentes, comparando a performance de grupos de alunos de escolas participantes e não participantes. O desempenho dos alunos era avaliado em termos de produtos definidos (exemplo: aumento da autoestima em crianças carentes medida por testes psicológicos) e insumos, como tempo gasto pela mãe em exercícios de leitura com sua criança. Essa tentativa de estimar a eficiência técnica de escolas, com base em múltiplos insumos e produtos, resultou na formulação do Modelo CCR (abreviatura de Charnes, Cooper e Rhodes) de Análise Envoltória de Dados e na publicação do primeiro artigo no *European Journal of Operations Research*, em 1978 (KASSAI, 2002).

Estellita Lins e Meza (2000 apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 424) citam as principais características da técnica, a saber:

a) não requer, *a priori*, uma função de produção explícita; b) examina a possibilidade de diferentes, mas igualmente eficientes, combinações de *inputs* e *outputs*; c) localiza a fronteira eficiente dentro de um grupo analisado e as unidades incluídas; e d) determina para cada unidade eficiente subgrupos de unidades eficientes, os quais formam seu conjunto de referência.

É indicada para o estudo da eficiência da administração pública, das instituições sem fins lucrativos e das organizações que operacionalizam suas atividades por meio de unidades como redes hoteleiras, franquias, unidades escolares, agências de correios e bancos. Corroborando o entendimento dos autores acima citados, o método compara os insumos e os produtos de cada unidade e determina os índices de eficiência relativa das unidades analisadas. Estes índices permitem determinar as melhores práticas, as unidades ineficientes e as mudanças necessárias nos níveis de insumos e produtos para que as últimas unidades se tornem eficientes. Podem ser utilizados na identificação de recursos ociosos ou inutilizados e, na formulação de políticas de redução de custos, associada a uma expansão que

otimize o potencial de crescimentos e o porte ideal do empreendimento. Assim, é uma valiosa ferramenta para a pesquisa de *benchmarking* que permite o contínuo processo de aprimoramento (PEÑA, 2008).

Nesse sentido, a DEA é uma técnica muito útil quando se trata de comparar a eficiência e encontrar melhores práticas. A DEA define um envelope de eficiência e todas as unidades dentro do envelope são ineficientes. Resolver a equação de programação linear não só nos dá eficiência de diferentes unidades, mas também estabelece pesos relativos de cada entrada e variável de saída. Com a DEA, avalia-se a eficiência de cada ramo e se encontra a relação entre diferentes parâmetros (SRIVASTAVA, 2013).

Muitos foram os estudos realizados com a DEA para medir a eficiência da gestão pública. Hauner e Kyobe (2010) usaram a DEA para testar a eficiência dos governos em 114 países, em especial, Canadá, EUA, Reino Unido, Portugal, Brasil e Nigéria, tendo como proxy de eficiência a educação e a saúde. Yeung e Azevedo (2011) utilizaram a DEA para testar a eficiência dos tribunais de justiça no Brasil. Concluíram que em pelo menos 25 tribunais estaduais o nível de eficiência poderia melhorar, mesmo que se mantivessem constantes as entradas de recursos humanos e de materiais (ARAÚJO NETO *et al.*, 2013).

Araújo Neto *et al.*, (2013) afirmam que as pesquisas recentes com DEA observam os determinantes causadores dos resultados encontrados com os indicadores de eficiência. Citam Afonso, Schuknecht e Tanzi (2006) que examinaram a eficiência no setor público dos novos Estados-Membros da União Europeia. Concluíram estes autores que a segurança dos direitos de propriedade, o nível de renda, a competência do serviço civil e a educação da população afetam a eficiência. Hauner (2008 apud ARAÚJO NETO *et al.*, 2013) examinou os determinantes da eficiência do gasto em diversas regiões da Rússia. Nesse trabalho, a eficiência apresenta forte correlação, em particular, com as maiores rendas *per capita*, uma parcela menor de transferências federais de receitas dos governos subnacionais, melhor governança, maior controle democrático e menores despesas.

Noutro giro, tratando-se intrinsecamente do tema eficiência, Kassai (2002, p.67) afirma que “As curvas de produção são a base da análise de eficiência. As considerações em torno das curvas de produção visam definir uma relação entre recursos e produtos”.

Na relação insumo x produto são consideradas hipóteses que determinam retornos crescentes, constantes e decrescentes de escala. Crescentes, se o aumento no consumo de recursos implicar aumentos mais do que proporcional na quantidade de produtos obtidos (economias de escala); constantes, quando o aumento do consumo de recursos resultar em aumentos proporcionais na quantidade de produtos obtidos; e, finalmente, decrescentes, conhecidos como deseconomia de escala, nos casos em que o aumento no consumo de recursos resultar em aumentos menos que proporcionais na geração de produtos (KASSAI, 2002).

Araújo Neto *et al.*, (2013) asseveram que o índice de eficiência DEA é alcançado por meio da comparação de uma unidade produtiva com as unidades eficientes, que por sua vez formam a fronteira eficiente e atingem a produtividade total dos fatores (PTF). O nível ótimo (PTF) é definido como o quociente entre a soma ponderada dos *outputs* produzidos, pela soma ponderada dos *inputs* utilizados, tudo relacionado ao processo produtivo ocorrido na DMU.

A metodologia DEA pode ser utilizada de três formas: orientada aos insumos, quando o objetivo é a minimização *ceteris paribus* dos insumos consumidos; orientada aos produtos, quando a finalidade seja a maximização *ceteris paribus* dos produtos; não orientada, quando há uma combinação dos dois anteriores (PEÑA, 2010 apud ARAÚJO NETO *et al.*, 2013).

O modelo DEA tem como principais métodos os modelos de retornos constantes de escala (CCR) e o de retornos variáveis de escala (BCC). Charnes, Cooper e Rhodes (1978) se propõem a explicar eficiência relativa de uma DMU em um problema de programação linear, para tal, utilizam modelos CCR (ARAÚJO NETO *et al.*, 2013, p. 7).

O modelo CCR “permite uma avaliação objetiva da eficiência global e identifica as fontes e as estimativas de montantes das ineficiências identificadas” (CASA NOVA, 2002 apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 424).

O objetivo central deste modelo com orientação ao input é buscar a eficiência a partir de reduções nos níveis de *input* (insumos), mantendo constante o nível de produto (*output*), considerando o retorno constante de escala. Já com relação ao modelo orientado ao *output*, seu objetivo é maximizar o nível de produção, utilizando, no máximo, o consumo de *inputs* observados. (PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008).

O modelo BCC da DEA, abreviatura de Banker, Charnes e Cooper, apresentado em artigo publicado na *Management Science* em 1984, presume retornos

variáveis de escala para as unidades avaliadas (KASSAI, 2002). Segundo BELLONI (2000: 68, apud KASSAI, 2002, p. 75) “ao possibilitar que a tecnologia exiba propriedades de retornos à escala diferentes ao longo de sua fronteira, esse modelo admite que a produtividade máxima varie em função da escala de produção”.

Nesta esteira, “Banker et al (1984 apud ARAÚJO NETO *et al.*, 2013, p. 7) inclui a possibilidade de retornos variáveis de escala, isso porque experimentos mostravam razões não lineares entre os insumos e produtos”.

O modelo BCC distingue entre ineficiência técnica e de escala, estimando a eficiência técnica pura a uma dada escala de operações, e identificando se estão presentes ganhos de escala crescentes, decrescentes ou constantes, para futura exploração (PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008).

De acordo com Belloni (2000 apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 425), o indicador da eficiência técnica resultante da aplicação do modelo BCC permite identificar a ineficiência técnica, isolando da ineficiência produtiva o componente associado à ineficiência de escala. Livre das dificuldades advindas de considerar a escala de produção, o modelo possibilita a utilização de unidades de referência de portes distintos.

Peña (2008) lista os passos necessários à execução do método. Valendo-se dos softwares disponíveis, deve-se selecionar previamente as unidades produtivas (DMUs). Em seguida, descreve-se o processo produtivo das unidades analisadas para que sejam identificados e classificados os insumos e produtos. Gonzáles-Araya (2003 apud PEÑA, 2008) acrescenta a necessidade de homogeneidade entre as unidades selecionadas, produção de bens e serviços semelhantes. Quanto ao número de unidades, cita não existir normas definidas - quanto maior a quantidade de unidades analisadas, maior a capacidade discriminatória do Modelo -. Alguns autores sugerem o número de unidades analisadas cinco vezes o número de insumos e produtos especificados. Nesse sentido, Peña (2008, p. 97) defende seja evitada a inclusão de grande número de insumos e produtos, bem como sejam consolidados os insumos e produtos em categorias básicas, como prevenção à redundância. Desta forma, devem ser selecionados os insumos e os produtos que melhor contribuam com a análise da eficiência, bem como tenham informações não incluídas em outras variáveis. Ressalta, ainda, que “subestimar e/ou superestimar os insumos e produtos acarretará resultados tendenciosos. A ineficiência pode ser resultado das variáveis relevantes ausentes”.

“As unidades a serem avaliadas necessitam ser suficientemente semelhantes, de forma que a comparação faça sentido, mas também suficientemente diferentes, de forma que possamos discriminá-las” (PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 425).

Na identificação da orientação do modelo e retornos de escala, são definidos os modelos que melhor representam a tecnologia de produção. A orientação ao *input* indica o objetivo de reduzir os insumos sem alterar o nível atual dos *outputs*; a orientação ao *output* objetiva majorar os *outputs*, porém, mantendo fixo o nível de *input*. “A relação entre *inputs* e *outputs* é denominada retorno de escala”(PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 426).

Tratando-se de retorno constante de escala (*Constant Returns to Scale - CRS*) e retornos variáveis de escala (*Variable Returns to Scale - VRS*), Brunetta (2004, apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 426) observa que uma tecnologia apresenta retorno constante de escala quando os *inputs* aumentam ou diminuem na mesma proporção dos *outputs*, ou seja, “quando os *inputs* aumentam ou diminuem num fator  $\lambda$ . Sendo  $\lambda$  um escalar positivo, a produção irá aumentar ou diminuir por este mesmo fator  $\lambda$ ”.

“Uma tecnologia apresenta retorno variável de escala quando os *inputs* são multiplicados por um fator  $\lambda$ , os *outputs* podem seguir qualquer comportamento em relação a este fator  $\lambda$ ” (BRUNETTA, 2004, apud PÉRICO; REBELATTO; SANTANA, 2008, p. 426).



## **6 ESTUDO DE CASO**

### **6.1 Da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal**

Órgão da Administração Direta do Distrito Federal, é responsável pela gestão tributária, fiscal, contábil, patrimonial e financeira do DF - supervisão, coordenação e execução da política tributária por meio das atividades de arrecadação, atendimento ao contribuinte, tributação e fiscalização, entre outras inerentes ao seu campo de atuação (DISTRITO FEDERAL, 2014a).

### **6.2 Histórico dos Regimes Especiais de Apuração do ICMS Concedidos pelo Governo do Distrito Federal aos Setores Industrial, Comércio Atacadista ou Distribuidor**

O cálculo do ICMS para pagamento ao Fisco é complexo. Baseia-se num sistema de crédito e débito fiscal, portanto, não cumulativo. Na apuração tradicional, o imposto pago pelo contribuinte no momento da compra de uma mercadoria lhe confere um crédito fiscal. Este crédito é usado para abater o imposto devido quando da venda do novo produto ou revenda de mercadoria adquirida. Geralmente, a produção final vendida possui valor maior do que os gastos com insumos, assim o saldo final da conta corrente do ICMS quase sempre será devedor. Quando há baixa nas vendas ou formação de estoque é possível que o saldo final num determinado período seja credor (AGUIAR, 2009).

Em julho de 1998, na busca pelo incremento de sua arrecadação tributária, o Governo do Distrito Federal firmou com uma grande empresa brasileira do segmento atacadista/distribuidor Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 1/98, em substituição ao regime normal de apuração do ICMS<sup>6</sup>, no qual concedia compensação

---

<sup>6</sup> O regime normal de apuração está definido no artigo nº 36, Seção III, Capítulo VII, Dos Regimes de Apuração, da Lei nº 1.254/1996, que dispõe sobre o ICMS no Distrito Federal. Consiste no cálculo do montante do ICMS, o qual resulta da diferença, a maior, entre o devido nas operações e prestações de saídas tributadas com mercadorias ou serviços (débito fiscal efetivo constante do documento fiscal de saída – imposto destacado no campo “Valor do ICMS”) e o cobrado nas entradas de operações e prestações anteriores de mercadorias e serviços (crédito fiscal efetivo constante do documento fiscal de aquisição – imposto destacado no campo “Valor do ICMS”). Assim, o cálculo do ICMS ao final do período resulta da diferença entre o somatório dos créditos e dos débitos fiscais. Se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será paga no prazo fixado na

de créditos de ICMS para a empresa, caso ela circulasse suas mercadorias pelo Distrito Federal, ainda que de forma simbólica, tudo em conformidade com o inciso I art. 37 da Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996 – Lei Distrital do ICMS (DISTRITO FEDERAL, 1998).

Em resumo, era concedida a opção pelo abatimento de 11% (onze por cento) do valor da operação de transferência de mercadorias da sua filial no Distrito Federal para a matriz domiciliada em Uberlândia-MG, a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores [crédito presumido de 11% (onze por cento) a ser abatido no débito de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais entre contribuintes do imposto, totalizando, no âmbito do ICMS, 1% (um por cento) de carga tributária efetiva nesta operação de transferência do Distrito Federal para Minas Gerais] (DISTRITO FEDERAL, 1998).

Essa engenharia tributária proporcionava ganhos financeiros tanto para a empresa, quanto para o Distrito Federal, prejudicando, aparentemente, as finanças do Estado de São Paulo, conforme demonstrado abaixo:

#### **Operação tradicional**

- contribuinte paulista vendendo mercadorias diretamente para a matriz do signatário do TARE nº 1/98 em Minas Gerais: carga tributária = 12% (doze por cento)  
▶ ICMS pertencente a São Paulo.

#### **Operação pós celebração do TARE nº 1/98**

- contribuinte paulista vendendo a mesma mercadoria para a mesma empresa, porém, o novo destinatário jurídico é a filial do Distrito Federal, com remessa da mercadoria diretamente de São Paulo para a matriz estabelecida em Minas Gerais. Neste novo cenário a tributação se dará da seguinte forma:

- venda de São Paulo para a filial no Distrito Federal: carga tributária = 7% (sete por cento) ▶ ICMS pertencente a São Paulo;

- filial do Distrito Federal transfere as mercadorias simbolicamente, via documentação fiscal, à matriz de Uberlândia-MG: carga tributária = 1% (um por cento)  
▶ ICMS pertencente ao Distrito Federal.

- Total da carga tributária da empresa beneficiada com a operação prevista no TARE nº 1/98 = 8% (oito por cento) ▶ nova carga tributária mais branda assumida

---

legislação tributária, caso contrário, a diferença, saldo credor, será transportada para o período subsequente (DISTRITO FEDERAL, 1996).

pela empresa.

Portanto, neste jogo de perdas e ganhos tributários, os beneficiários foram a empresa e o Distrito Federal. São Paulo perde com esse tipo de operação 5% (cinco por cento) do ICMS porque fatura a mercadoria para o Distrito Federal, cuja carga tributária nesta situação é 7% (sete por cento). Se fosse faturada para Minas Gerais seria 12% (doze por cento). A empresa reduz a sua carga tributária em 4% (quatro por cento) por deixar de ter o custo de 12% (doze por cento) na operação tradicional de compra (São Paulo para Minas Gerais), passando a ter uma carga efetiva de 8% (oito por cento) na operação beneficiada pelo termo de acordo [7% (sete por cento) de São Paulo para o Distrito Federal + 1% (um por cento) na transferência do Distrito Federal para Minas Gerais]. O Distrito Federal passou a receber 1% (um por cento) nesse novo fluxo operacional (BRASIL, 1998).

As alíquotas do imposto relacionadas às operações interestaduais estão previstas na Resolução do Senado Federal nº 22 de 1989 (BRASIL, 1989).

DISTRITO FEDERAL  
TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL  
Nº 1/98-DF

O DISTRITO FEDERAL, neste ato representado pelo Governador CRISTOVAM BUARQUE, e com fulcro no inciso II do art. 63, inciso I do art. 68 do Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997, e no inciso I art. 37 da Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, resolve conceder o presente REGIME ESPECIAL a empresa MARTINS COMERCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A, doravante denominada ACORDANTE, estabelecida à QNG 29 lote 2 loja 4 Taguatinga-DF, inscrita no CF/DF sob o nº 07386748/002-08, e no CGC/MF sob o nº 43.214055/0059-53, neste ato representada pelo seu presidente, Sr. ALAIR MARTINS DO NASCIMENTO, CI nº M 398757 e CPF/MF nº 004934576-15, mediante as seguintes cláusulas e condições:

**CLÁUSULA PRIMEIRA** – Em substituição ao regime normal de apuração do Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, **nas operações interestaduais, a ACORDANTE poderá optar pelo abatimento de 11% (onze por cento) do valor da operação, a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.**

**PARÁGRAFO PRIMEIRO** – O disposto neste Termo aplica-se tão somente as transferências de mercadorias da ACORDANTE para o estabelecimento matriz estabelecido à Av. Jose Andraus Gassani nº 5.400 Bairro Industrial, Uberlândia –MG, inscrito no CGC/MF sob o nº 43.214.055/0001-07.

**PARÁGRAFO SEGUNDO** – O valor do abatimento permitido no caput desta cláusula contemplará a parcela do crédito do Estado de destino.

**PARÁGRAFO TERCEIRO** – As mercadorias destinadas a filial do Distrito Federal poderão ser entregues no endereço que menciona o parágrafo

Primeiro, desde que emitido o documento fiscal – Nota Fiscal de Transferência - no mesmo dia.

PARÁGRAFO QUARTO – A nota Fiscal e transferência prevista no parágrafo anterior deverá conter a observação: “Emitida de acordo com o Termo de Acordo de Regime Especial nº 1/98-DF”.

CLÁUSULA SEGUNDA – A base de cálculo do imposto será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria. Acrescido do valor do IPI, frete, seguros, juros e demais importâncias cobradas ou debitadas a ACORDANTE ou a adquirente.

CLÁUSULA TERCEIRA – O valor do imposto devido na operação será o resultado da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) sobre a base de cálculo definida na clausula anterior.

CLÁUSULA QUARTA – Durante a opção por esse regime de apuração, a ACORDANTE emitirá normalmente os documentos fiscais – Notas Fiscais – com o respectivo destaque ao ICMS previsto para operação.

CLÁUSULA QUINTA – A opção pelo regime especial de apuração de que se trata este termo implica necessária renúncia a quaisquer outros créditos fiscais relativos ao ICMS e não dispensa a ACORDANTE do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária, ressalvado apenas o que se segue:

Livro de Registro de Apuração do ICMS:

- a) no campo “Saídas com Débitos do Imposto”, informar o valor do ICMS apurado segundo a fórmula estabelecida neste Termo de Acordo;
- b) no campo “Imposto a Recolher”, consignar o somatório dos débitos pelas saídas com os outros débitos;
- c) no campo “Observações”, fazer constar que o imposto foi apurado em conformidade ao Termo de Acordo de Regime Especial nº 1/98-DF;
- d) Guias de informação do ICMS: idem quanto ao disposto na alínea “c” do inciso anterior.

CLÁUSULA SEXTA – O recolhimento do ICMS a que se refere este Termo deverá ser feito em guia específica, dentro do prazo normal fixado na legislação tributária, sendo que a adoção do regime de apuração nele previsto não dispensa a ACORDANTE:

do pagamento do ICMS referente ao diferencial de alíquota devido nas aquisições interestaduais de bens de serviços para uso consumo;

do cumprimento das obrigações tributárias previstas para as operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, seja na condição de substituta ou substituída.

[...]

CLÁUSULA NONA – Este Termo de Acordo de Regime Especial terá vigência do dia 1º de agosto de 1998 ao dia 31 de julho de 1999, sendo automaticamente revogado na hipótese de tornar-se incompatível com a legislação tributária vigente ou, ainda, no caso de inobservância de quaisquer de suas cláusulas por parte da ACORDANTE.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - na hipótese de não serem revogados no término do sobredito prazo de vigência, os dispostos deste Termo considerar-se-ão prorrogados por prazo indeterminado, até que aconteça a sua revogação ou alteração.

[...] (DISTRITO FEDERAL, 1998, grifamos).

Inconformado com a celebração do TARE nº 1/1998, na data de 12/08/1998, o Estado de São Paulo impetrou Mandado de Segurança no Supremo Tribunal Federal - STF (MS nº 23.209) com o objetivo de ser reconhecida a sua inconstitucionalidade (BRASIL, 1998).

[...] sem ser palco de hipótese de incidência do ICMS, o Distrito Federal pretende auferir a renda de 1% sobre a operação realizada entre os Estados remetentes de mercadorias e o destino em Minas Gerais, auferindo receita

sem correspondente fato impositivo real, afrontando à Constituição, à Lei, às disposições de Resolução do Senado Federal e prejudicando a legítima incidência de tributo por parte dos Estados remetentes que são espoliados da receita legítima prevista em lei (BRASIL, 1998).

Paralelamente à ação judicial protocolada no STF, foi publicado em 29/09/1998 no Diário Oficial Estadual o Comunicado da Administração Tributária de São Paulo, CAT 78, de 12/08/1998, declarando aos contribuintes a posição da administração tributária paulista face ao procedimento constante do Termo de Acordo de Regime Especial (TARE 1/98 DF) celebrado entre o Governo do Distrito Federal e a empresa que especifica. No CAT 78 a administração tributária paulista atribui responsabilidade solidária no cumprimento da obrigação principal (recolher o imposto) ao contribuinte estabelecido no território de São Paulo que promover saída de mercadoria no molde do citado regime especial distrital. Na prática, conforme já demonstrado, o regime reduz de 12% para 7% a alíquota interestadual do ICMS incidente nas operações que destinem mercadorias do Estado de São Paulo para o Estado de Minas Gerais. Diferença de 5% (cinco por cento) no débito do ICMS que São Paulo ameaçava cobrar dos seus contribuintes (SÃO PAULO, 1998).

Praticamente um mês após a publicação do Comunicado CAT 78 o Subprocurador Geral do Estado de São Paulo protocolou no STF, em 28/10/1998, o pedido de desistência do Mandado de Segurança nº 23.209, tendo sido homologado em 30/10/1998 pelo Ministro Relator, Néri da Silveira (BRASIL, 1998).

Indiferente, a partir do ano de 1999, o Governo do Distrito Federal editou novas normas com o fito de conceder tratamento tributário diferenciado de apuração do ICMS para o segmento atacadista/distribuidor, sempre em substituição ao regime normal de apuração do imposto. Para tanto editou, dentre outros, os Decretos de nº 20.322/1999 e 29.179/2008, bem como a Lei nº 5.005/2012, normas matrizes no que confere à criação de sistemática diferenciada de apuração do ICMS, basicamente com a justificativa de fomento econômico - necessidade de atração de investimentos que resultassem em geração de emprego e renda à população do Distrito Federal, revitalizar o segmento atacadista/distribuidor, tornando-o mais competitivo nos contextos regional e nacional, considerando que outras Unidades da Federação concediam tratamentos tributários diferenciados que favoreciam franca vantagem competitiva aos seus contribuintes (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Abaixo, seguem as sistemáticas de apuração do imposto promovidas pelas citadas normas. Pela ordem cronológica, será apresentada inicialmente a sistemática

diferenciada constante do Decreto nº 20.322/1999.

Art. 1º Em substituição ao regime normal de apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, os contribuintes inscritos nas atividades de comércio atacadista ou distribuidor poderão ser autorizados a abaterem, a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, o equivalente aos seguintes percentuais sobre o montante das operações e prestações de saídas de mercadorias ou serviços com incidência do imposto:

I – de 7% (sete por cento) até 16% (dezesesseis por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação de alíquota de 17% (dezesete por cento);

II – de 2% (dois por cento) até 11% (onze por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 12% (doze por cento);

III - de 15% (quinze por cento) até 24% (vinte e quatro por cento) nas operações ou prestações sujeitas à aplicação da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 1º A sistemática de apuração a que se refere este artigo será aplicada, preferencialmente, por período anual, a partir da celebração de Termo de Acordo de Regime Especial entre a empresa e o Distrito Federal, corresponderá ao cumprimento de metas fixadas de crescimento real da arrecadação e somente será concedido a contribuinte que realize, no mínimo, 90% (noventa por cento) de suas operações ou prestações com pessoas jurídicas contribuintes do ICMS, incluído o setor público.

§ 2º A opção pelo regime de apuração previsto neste artigo implicará:

a) em renúncia a quaisquer outros créditos, inclusive sobre as mercadorias em estoque na data da celebração do Termo de Acordo a que se refere o § 1º, observado o parágrafo seguinte; e

b) na obrigatoriedade de destinar contribuição, mensalmente, conforme estabelecido no Termo de Acordo de Regime Especial a que se refere o § 1º, em favor de Fundo destinado ao desenvolvimento do esporte, da arte e da cultura (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Vale destacar a preocupação do legislador com a melhoria do bem-estar da população do Distrito Federal ao consignar na alínea “b” do § 2º do artigo 1º do Decreto nº 20.322/1999, excerto acima transcrito, a obrigatoriedade de contribuição mensal ao fundo destinado ao desenvolvimento do esporte, da arte e da cultura, bem como com a manutenção da arrecadação tributária com cumprimento de metas fixadas de crescimento real da arrecadação do ICMS, §1º do mesmo artigo (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Ainda com relação ao Decreto nº 20.322/1999, em seu artigo 2º, consta a regra para fruição da referida sistemática, incluindo critérios mínimos de geração de emprego.

Art. 2º Para obter o tratamento tributário de que trata o artigo 1º, o contribuinte deverá, ainda, satisfazer às seguintes condições:

I - estabelecimentos já implantados no Distrito Federal, com pelo menos 01(um) ano de funcionamento na data de celebração do Termo de Acordo de Regime Especial, a quantidade média de empregados devidamente registrados no Ministério do Trabalho, guardará a seguinte relação com o faturamento anual da empresa:

a) faturamento anual de até 170.000 (cento e setenta mil) UFIR: mínimo de 3 (três) empregados;

- b) faturamento anual superior a 170.000 (cento e setenta mil) e até 300.000 (trezentos mil) UFIR: mínimo de 5 (cinco) empregados;
- c) faturamento anual superior a 300.000 (trezentos mil) e até 600.000 (seiscentos mil) UFIR: mínimo de 10 (dez) empregados;
- d) faturamento anual superior a 600.000 (seiscentos mil) e até 1.200.000 (um milhão e duzentos mil) UFIR: mínimo de 15 (quinze) empregados;
- e) faturamento anual superior a 1.200.000 (milhão e duzentos mil) e até 3.000.000 (três milhões) de UFIR: mínimo de 23 (vinte e três) empregados;
- f) faturamento anual superior a 3.000.000 (três milhões) de UFIR: mínimo de 35 (trinta e cinco) empregados (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Assim, essa sistemática está fundamentada na concessão de crédito presumido, ficto (tido como verdadeiro por força da presunção legal), nos percentuais estabelecidos no artigo 1º da norma acima, para abatimento do montante do imposto a recolher, em substituição ao regime normal de apuração (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Inconformado, em 10 de abril de 2001, o Governador do Estado de São Paulo ingressou no Supremo Tribunal Federal - STF com a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.440 para ver declarada a inconstitucionalidade do regime especial de apuração do ICMS tratado no aludido Decreto nº 20.322/1999. Para tanto, necessária a declaração de inconstitucionalidade da Lei 2.381, de 20 de maio de 1992, e a reboque do Decreto 20.322, de 17 de junho de 1999, por ter a Lei 2.381/1992 como seu fundamento legal, bem como as Portarias 293, de 22 de junho de 1999 e 13, de 13 de janeiro de 2000. A ação judicial estava fundamentada, em síntese, na violação aos artigos 48, I; 60, § 4º, I; 153;154; 155, § 2º, II, IV e V e 156, todos da Constituição de 1988 (BRASIL, 2001).

Ainda no curso do julgamento da ADI nº 2.440, no início de 2008, precisamente no dia 03/03/2008, foi publicada no Diário Oficial do Distrito Federal - DODF -, nº 042, a Lei Distrital nº 4.100, tendo como uma de suas justificativas o aperfeiçoamento dos instrumentos legais de sustentação da política fiscal e econômica do Governo do Distrito Federal. Com a publicação desta norma foram extintos os Termos de Acordo de Regime Especial celebrados sob a égide dos Decretos de nº 20.322/1999 (acima citado), 23.256/2002, 24.371/2004 e 25.372/2004, todos relacionados ao denominado TARE/ATACADISTA, contestado judicialmente pelo Estado de São Paulo, conforme acima citado. Esses decretos diferem entre si quanto aos parâmetros de manutenção de quantidade mínima de empregados em relação ao faturamento ou capital social subscrito, este último critério aplicado às empresas com menos de um ano de funcionamento, bem como alteração dos Fundos beneficiários das contribuições

mensais obrigatórias, condição para permanência no regime (DISTRITO FEDERAL, 2008b).

Com a publicação da Lei Distrital nº 4.100/2008 restou prejudicado o julgamento da ADI 2.440 por perda superveniente de objeto, decisão monocrática do Ministro Ricardo Lewandowski em 17 de março de 2008 (BRASIL, 2001).

Uma vez revogado o regime especial TARE/Atacadista, o Governo do Distrito Federal agiu rápido e editou a Lei nº 4.160, publicada em 16/06/2008, e seu regulamento - Decreto nº 29.179, publicado em 26/06/2008 -, que dispôs sobre um novo Regime Especial de Apuração, denominado REA/ICMS (DISTRITO FEDERAL, 2008a).

Um pouco diferente da sistemática abordada até o momento, concessão de crédito simbólico do imposto prevista no Decreto nº 20.322/1999, a sistemática prevista no Decreto nº 29.179/2008 inova ao estabelecer percentuais fixos diretamente sobre as saídas, bem como insere no contexto o segmento industrial.

Art. 1º. Os contribuintes inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal – CF/DF, com atividade principal classificada como industrial, comércio atacadista ou distribuidor, poderão optar pela sistemática de apuração mensal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, com aplicação dos percentuais fixos sobre as saídas de mercadorias, relacionados no Anexo Único a este decreto, em substituição ao regime normal de apuração (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Preocupado com a manutenção do emprego, o Governo do Distrito Federal ao editar o ato normativo previu ainda:

Art. 4º. A opção pelo REA/ICMS:

[...]

III - obrigará o contribuinte a:

a) manter quantidade mínima de 15 (quinze) empregados; e  
**nova redação dada a alínea “a” do inciso iii do artigo 4º pelo decreto nº 29.816, de 10/12/08 – dodf de 11/12/08. efeitos retroativos a contar de 26 de junho de 2008.**

a) manter quantidade mínima de empregados observando-se o seguinte:

- 1) faturamento mensal de até R\$ 480.000,00 – mínimo de 5 (cinco) empregados;
- 2) faturamento mensal de R\$ 480.000,01 até R\$ 3.500.000,00 – mínimo de 10 (dez) empregados;
- 3) faturamento mensal acima de 3.500.000,01 – mínimo de 15 (quinze) empregados (DISTRITO FEDERAL, 2008, grifo nosso).

Da mesma forma que os outros dispositivos apresentados, a Lei nº 4.160/2008 e seu respectivo Decreto Regulamentador (29.179/2008) também sofreram ataques no Judiciário. Dessa vez foi o Procurador Geral de Justiça do Distrito Federal e Territórios que ajuizou ação para ver a inconstitucionalidade formal dessas normas



declarada pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - TJDF, sob o fundamento de desrespeito à forma pela qual são estabelecidas as alíquotas pelo Senado Federal, nas operações interestaduais, não observando, pois, as regras estabelecidas pelas Leis Complementares de nº 24/75 e 87/96, violando, ademais, o princípio constitucional da não-cumulatividade, bem como violação aos artigos 19, *caput*, 126, inc. II e III, 129, *caput*, 131, inc. I, 134, inc. I e IV e 135, inc. I e §5º, inc. I, III e VII, todos da Lei Orgânica do Distrito Federal (BRASIL, 2008).

Em 15/06/2010 foi prolatada decisão pelo Conselho Especial do TJDF, Acórdão nº 445.003, concedendo em caráter liminar a suspensão da eficácia da Lei nº 4.160, de 12/03/2008, bem como do artigo 2º da Lei nº 4.233, de 28/10/2008, e Lei nº 4.442, de 21/12/2009, ante as alterações conferidas àquele diploma legal, e, por arrastamento, do Decreto nº 29.179/2008 (REA/ICMS) e do Decreto Legislativo nº 1.527/2008, com efeitos *ex nunc* e *erga omnes*, até o julgamento definitivo da presente ação. Rejeitadas as preliminares e, no mérito, concedida liminar para suspender a eficácia da Lei nº 4.160/2008 (BRASIL, 2008).

O julgamento definitivo desta Ação Direta de Inconstitucionalidade, Acórdão nº 588.295, foi proferido em 27/03/2012 (publicação em 27/05/2012) mantendo-se a decisão de caráter liminar, com alteração dos seus efeitos para *ex tunc* e eficácia *erga omnes* (BRASIL, 2012).

No período compreendido entre essas duas decisões judiciais, o Governo do Distrito Federal publicou em 30/12/2011 a Lei nº 4.731 instituindo o Programa de Fomento à Atividade Atacadista – Proatacadista, revogando, por conseguinte, o antigo regime de apuração REA/ICMS instituído pela referida Lei nº 4.160/2008 e respectivo regulamento - Decreto nº 29.179/2008 (DISTRITO FEDERAL, 2011).

Dispositivo constante da Lei nº 4.731/2011 determinava que ato do Poder Executivo estabeleceria os procedimentos necessários ao cumprimento desta Lei. Fato que nunca ocorreu, o que inviabilizou a implementação do Programa de Fomento à Atividade Atacadista – Proatacadista (DISTRITO FEDERAL, 2011).

Finalmente, inviabilizada a implementação do Proatacadista, foi construída a novel sistemática prevista na Lei Ordinária do DF nº 5.005, publicada em 26/12/2012, vigente até os dias atuais. Nela restou mantida a opção de adesão ao segmento industrial. Diferentemente da última sistemática implementada, prevista no Decreto nº 29.179/2008 (REA/ICMS), que aplicava percentuais fixos sobre as saídas tributadas,

a novel sistemática estabelece no cálculo do imposto a recolher sejam considerados os créditos pelas entradas e os débitos pelas saídas, seguindo em parte a conexão da apuração normal do ICMS (DISTRITO FEDERAL, 2012b).

Art. 2º Nas operações internas e nas interestaduais, são aplicadas as seguintes alíquotas:

I – o imposto referente às saídas internas e interestaduais é calculado com alíquota de 12% (doze por cento);

II – os créditos relativos às operações internas são aproveitados no percentual de 12% (doze por cento);

III – os créditos referentes às operações interestaduais são aproveitados no percentual máximo de 7% (sete por cento) (DISTRITO FEDERAL, 2012b).

Estabelece, também, fórmula de cálculo para apuração do imposto. Vale destacar a inovação trazida na forma de cálculo dos créditos/débitos fiscais prevista no artigo 3º da Lei nº 5.005/2012, abaixo transcrito, alternativamente à sistemática normal de apuração (DISTRITO FEDERAL, 2012b).

Art. 3º O cálculo do ICMS devido é realizado da seguinte forma:

I – o débito do imposto é obtido pela aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) sobre o total das Vendas Totais Tributadas – VTB;

II – o crédito a ser apropriado deve observar a proporção das Vendas Internas – VI e Interestaduais – VINT em relação às vendas totais;

III – o percentual encontrado da divisão das vendas internas pelas vendas totais incide sobre a Base de Cálculo – BC das entradas e é multiplicado pela alíquota de 12% (doze por cento);

IV – o percentual encontrado da divisão das vendas interestaduais pelas vendas totais incide sobre a BC das entradas e é multiplicado pela alíquota de 7% (sete por cento);

**V – O ICMS devido é alcançado por meio da seguinte fórmula:**

**$ICMS = VTB * 12\% - [(BC \text{ das Entradas} * VI / VTB) * 12\% + (BC \text{ das Entradas} * VINT / VTB) * 7\%]$**  (DISTRITO FEDERAL, 2012, grifo nosso).

Merece destaque a omissão legislativa quanto à geração/manutenção de emprego na Lei nº 5.005/2012, contrário ao que já foi exposto nas duas primeiras sistemáticas.

### 6.3 Da Aplicação da Técnica DEA

As informações extraídas dos bancos de dados da SEF/DF, bem como àquelas relacionadas a emprego, oriundas do MTE, foram submetidas à técnica DEA com o uso do *software* livre Osdea

Considerando os dados disponibilizados por esses órgãos e as variáveis que explicam a função econômica que gera o ICMS (movimentação econômica com bens e serviços), bem como a geração de novos postos de trabalho nos anos estudados, justifica, para efeitos desta pesquisa, a escolha dos anos de 1996 a 2016 como DMUs

para o cálculo da eficiência relativa (período compreendendo anos sem qualquer regime especial de apuração do ICMS estudado - 1996 a meados de 1998 - para confronto com aqueles exercícios nos quais houve a implementação de sistemática diferenciada, os demais). As compras para comercialização e industrialização foram consideradas como variável de insumo. ICMS recolhido e emprego gerado, variáveis de produto (compras, ICMS e emprego consolidados pelos três segmentos econômicos estudados: indústria, atacado e varejo).

Justifica-se compras como *input* por ser uma medida de investimento das empresas, insumo necessário ao processo produtivo. Justifica-se também ICMS recolhido e emprego gerado como *outputs* por estarem no centro das justificativas de implementação dos regimes diferenciados de apuração do ICMS estudados (DISTRITO FEDERAL, 1999).

Para se evitar resultados tendenciosos, subestimando ou superestimando insumos e produtos, optou-se por trabalhar com dados ponderados pelo número de empresas ativas como forma de buscar sua homogeneidade, evitando que valores extremos contaminem o cálculo da eficiência relativa, uma vez que a escolha foi pelo modelo de retorno constante de escala (PEÑA, 2008).

No modelo de tributação do ICMS pressupõe-se que os *outputs* (produtos) e os *inputs* (insumos) crescem na mesma proporção dos recolhimentos, ou seja, seguem a taxa média de incidência para os produtos comercializados, não havendo, portanto, variação de escala no modelo. Por essa razão que a solução proposta utiliza o modelo DEA com retornos constantes de escala (CRS ou CCR), porquanto a tributação segue padrão constante de carga tributária.

O mesmo raciocínio vale para a geração de emprego que também manteve padrão constante de geração de novos postos de trabalho - regra pré-estabelecida na legislação tributária guardando relação com o faturamento das empresas ou com o capital subscrito para aquelas com menos de um ano de funcionamento (DISTRITO FEDERAL, 1999).

A aplicação do modelo será orientada ao produto, admitindo-se que o insumo “compras” escolhido na pesquisa não varia a critério do Fisco, permanecendo constante por se tratar de realização econômica exclusiva das empresas, e a produção variando na busca pelo alcance da fronteira de produção eficiente. Presume-se, portanto, que os respectivos valores da movimentação econômica,

compras e vendas, sejam mantidos, havendo variação no recolhimento do ICMS, bem como na geração de novos postos de trabalho.

#### 6.4 Dos Resultados

Os dados relacionados ao ICMS foram extraídos a partir das declarações econômico-fiscais prestadas pelos contribuintes do imposto. Para o estudo, foram consideradas como empresas ativas aquelas que efetivamente cumpriram com a sua obrigação tributária de prestar informações do seu movimento comercial ao Fisco Distrital.

Inicialmente, o período estudado compreendia os anos de 1995 a 2016. Posteriormente, analisando os dados tabulados, observou-se forte discrepância no número de empresas indicadas em 1995 e no intervalo entre 2000 e 2006, comparado com os demais anos. A queda abrupta no número de empresas indicadas nesses anos sugere omissão de parte significativa dos contribuintes em prestar informações fiscais à SEF/DF.

A partir da escolha de se ponderar os dados submetidos à DEA ao número de empresas ativas, bem como do desejo de se manter a homogeneidade entre as DMUs estudadas, na busca por resultados consistentes, optou-se pela exclusão desses anos para prevenir distorções no cálculo do índice de eficiência relativa.

Abaixo, segue tabela com as variáveis e dados calculados.

Tabela 1: Dados Submetidos à Técnica DEA/CRS

<b>DMU</b>	<b>COMPRAS/EMPRESA INPUT</b>	<b>ICMS/EMPRESA OUTPUT</b>	<b>EMPREGO/EMPRESA OUTPUT</b>
1996	1.102.855,00	207.423,40	14
1997	998.698,00	174.482,07	13
1998	1.186.059,00	182.046,24	14
1999	1.275.409,00	191.218,95	15
2007	2.040.302,00	210.743,51	16
2008	1.850.856,00	166.935,54	12
2009	1.649.245,00	143.845,07	12
2010	1.609.981,00	144.867,46	11
2011	1.615.336,00	142.671,87	12
2012	1.539.792,00	141.953,08	12
2013	1.487.639,00	136.124,20	11
2014	1.498.023,00	143.199,61	11
2015	1.355.133,00	121.327,79	10

Tabela 1: Dados Submetidos à Técnica DEA/CRS

<b>DMU</b>	<b>COMPRAS/EMPRESA INPUT</b>	<b>ICMS/EMPRESA OUTPUT</b>	<b>EMPREGO/EMPRESA OUTPUT</b>
2016	1.324.186,00	123.443,26	10

\* Dados ponderados por nº de empresas ativas ao final do exercício financeiro

\*\* Dados atualizados para dezembro/2016 com base no INPC/IBGE

\*\*\* Dados de emprego disponibilizados pelo MTE

Fonte: elaborada pelo autor com base nos dados obtidos na SEF/DF e MTE (2017)

Dos resultados apresentados na tabela abaixo, resta a indicação de que os anos eficientes, ou seja, aqueles em que o índice alcançou o resultado igual a 1 (um), 1996 e 1997, são desprovidos das sistemáticas diferenciadas de apuração do ICMS estudadas. A tabela apresenta, ainda, a projeção para o alcance da eficiência.

Tabela 2: Resultado Cálculo Eficiência Relativa – DEA/CRS

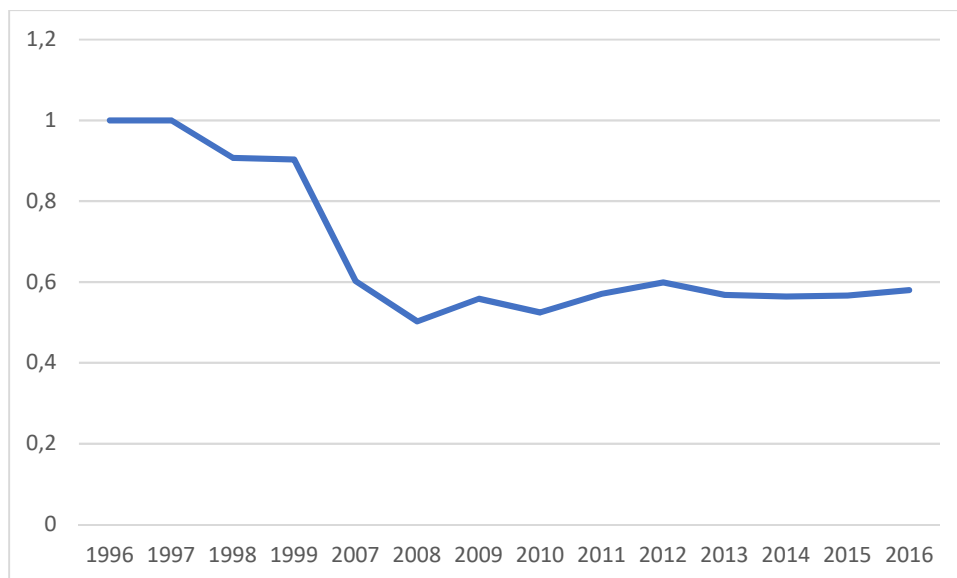
<b>DMU</b>	<b>Índice de Eficiência</b>	<b>Projeção Alcance Eficiência</b>
1996	1*	0%
1997	1*	0%
1998	0,906802211	10%
1999	0,903509263	11%
2007	0,602443545	66%
2008	0,502525478	99%
2009	0,558967938	79%
2010	0,524883308	91%
2011	0,570701747	75%
2012	0,598701043	67%
2013	0,568049207	76%
2014	0,564111602	77%
2015	0,566903198	76%
2016	0,580152056	72%

\*Índice de eficiência = 1: eficiente; < 1: ineficiente

Fonte: adaptada pelo autor com base no *software* Osdea

O gráfico abaixo demonstra de forma mais clara o comportamento de queda do índice de eficiência relativa calculado para os anos estudados.

Gráfico 1: Índice de Eficiência Relativa



Fonte: elaborado pelo autor

A tabela seguinte apresenta a projeção desagregada para o atingimento da eficiência relativa, indicando o incremento necessário para a melhor combinação entre o insumo dado, compras, e os respectivos produtos, ICMS e emprego.

Tabela 3: Projeção Atingimento Eficiência – DEA/CRS

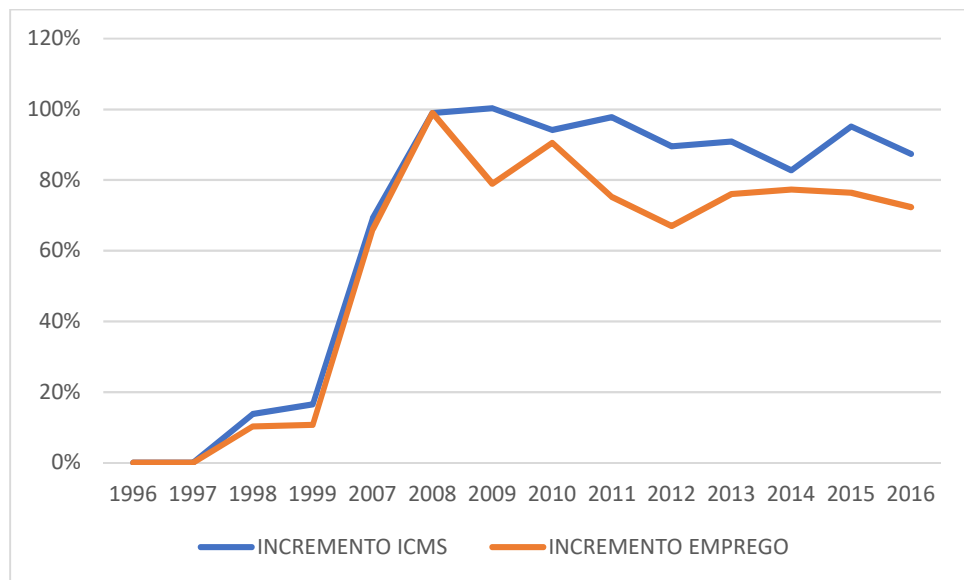
DMU	COMPRAS	ICMS REC.	ICMS PROJET.	INCREMENTO ICMS	EMPREGO GERADO	EMPREGO PROJET.	INCREMENTO EMPREGO
1996	1.102.855,00	207.423,40	207.423,40	0%	14	14	0%
1997	998.698,00	174.482,07	174.482,07	0%	13	13	0%
1998	1.186.059,00	182.046,24	207.215,82	14%	14	15	10%
1999	1.275.409,00	191.218,95	222.826,12	17%	15	17	11%
2007	2.040.302,00	210.743,51	356.460,23	69%	16	27	66%
2008	1.850.856,00	166.935,54	332.193,19	99%	12	24	99%
2009	1.649.245,00	143.845,07	288.138,84	100%	12	21	79%
2010	1.609.981,00	144.867,46	281.279,04	94%	11	21	91%
2011	1.615.336,00	142.671,87	282.214,61	98%	12	21	75%
2012	1.539.792,00	141.953,08	269.016,35	90%	12	20	67%
2013	1.487.639,00	136.124,20	259.904,73	91%	11	19	76%
2014	1.498.023,00	143.199,61	261.718,91	83%	11	19	77%
2015	1.355.133,00	121.327,79	236.754,67	95%	10	18	76%
2016	1.324.186,00	123.443,26	231.347,93	87%	10	17	72%

Fonte: adaptada pelo autor com base no *software* Osdea

Nota-se com maior clareza no quadro a seguir que a projeção para o atingimento da eficiência ao longo dos anos estudados indica a necessidade de

incrementos significativos no imposto a recolher e na geração de emprego, principalmente a partir do exercício de 2007, 69% (sessenta e nove por cento) e 66% (sessenta e seis por cento), respectivamente.

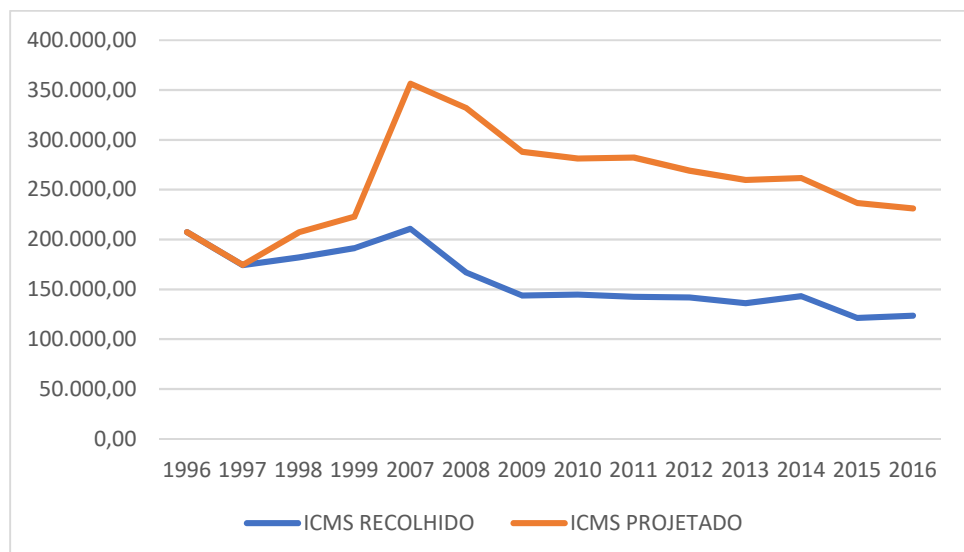
Gráfico 2: Projeções Incrementos ICMS/Emprego - Alcance Eficiência Relativa



Fonte: elaborado pelo autor

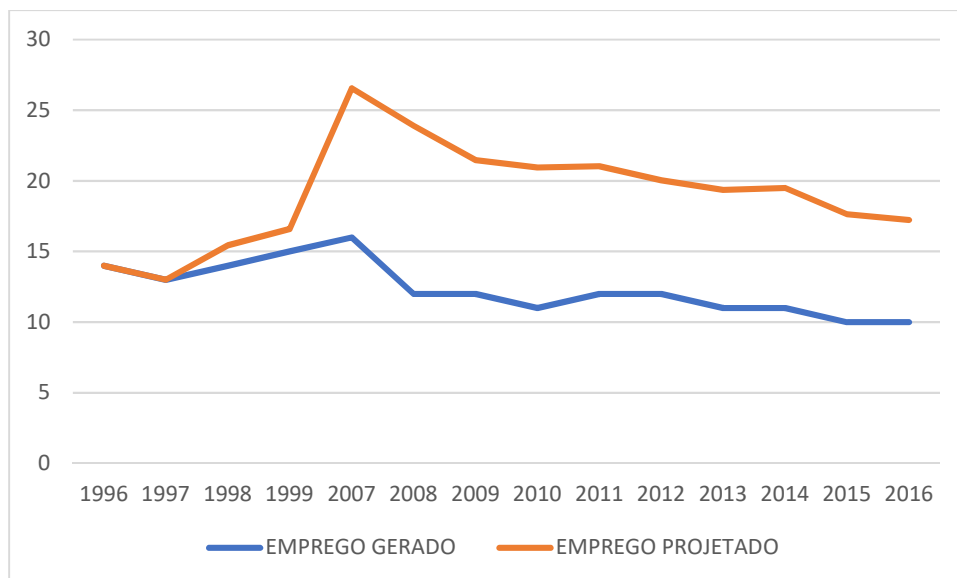
Na sequência, demonstra-se, por meio dos dois próximos gráficos, os montantes de acréscimos de arrecadação do ICMS e de geração de novos postos de trabalho necessários para o atingimento da eficiência calculada (Tabela 3).

Gráfico 3: Projeção Geração Eficiente de Arrecadação por Empresa



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 4: Projeção Geração Eficiente de Emprego por Empresa



Fonte: elaborado pelo autor

Analisando os dados na ordem cronológica, observa-se que em 1998, ano de implementação daquele que seria o embrião de todos os regimes especiais do ICMS estudados, TARE nº 1/98, apesar de ser um Termo de Acordo de Regime Especial firmado com apenas um contribuinte, coincidentemente, inicia-se um comportamento descendente da curva de eficiência relativa plotada no gráfico 1, com distanciamento de 10% (dez por cento) das referências eficientes, 1996 e 1997 (Tabela 2).

Com comportamento próximo a 1998, o ano de 1999, ano de implementação do TARE/Atacadistas (Decreto nº 20.322/99), primeiro regime diferenciado de apuração do ICMS para todo o segmento atacadista/distribuidor, mantém a tendência de queda da curva de eficiência relativa (Gráfico 1), com distanciamento registrado em 11% (onze por cento) (Tabela 2). Importante ressaltar que esse regime perdurou até 2008, registrando neste ano a pior queda da citada curva, com projeção de necessidade de crescimento da combinação arrecadação e geração de emprego na ordem de 99% (noventa e nove por cento) (Tabela 2).

Simulações constantes da Tabela 4, abaixo, demonstram flagrante redução da carga tributária quando calculada por esse regime denominado TARE/Atacadistas, frente à apuração normal do ICMS, fato relevante que justifica em parte a queda apontada do índice de eficiência, naquilo que compete ao produto arrecadação tributária. No pior cenário a redução foi de 89,83% (oitenta e nove inteiros e oitenta e



três décimos por cento) quando considerado produtos da cesta básica, produtos com tributação mais acessível, seletiva em função da sua essencialidade. No melhor, redução de 73,75% (setenta e três inteiros e setenta e cinco décimos por cento) para produtos com tributação pela alíquota modal, atualmente em 18% (dezoito por cento) (DISTRITO FEDERAL, 1996).

O critério utilizado na simulação considerou valores idênticos para compras, vendas e margem de valor agregado – MVA. Diferenciou-se apenas as alíquotas de saídas, mantendo-se a tributação à época dos fatos impositivos do imposto, porquanto sofreram majorações no início de 2016 (DISTRITO FEDERAL, 1996). Registre-se que mais relevante para esta pesquisa é o confronto entre o atual regime de tributação diferenciada prevista na Lei nº 5.005/12, norma em vigor, e a apuração normal do ICMS, uma vez que as outras não produzem mais efeitos (declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário).

Outro ponto que merece destaque no âmbito da melhor combinação entre geração de arrecadação tributária e de emprego, dado o insumo compras, objeto deste estudo, é a instituição em 2006 do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte por meio da Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006), denominado Simples Nacional. “O regime simplificado implica elevada renúncia tributária por parte da sociedade brasileira e as comparações entre empresas de mesmo porte, optantes e não-optantes, são francamente desfavoráveis às primeiras”. (PAES; ALMEIDA, 2009, p. 5).

Em contrapartida, no que se refere à política de criação de empregos, reconhecidamente as pequenas empresas são responsáveis por significativa parcela na geração de novos postos de trabalho em todo o mundo, por possuírem papel fundamental na absorção de mão-de-obra. Notadamente, as grandes empresas geram relativamente cada vez menos empregos. Estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE (1994) destaca o caráter pró-cíclico das microempresas, que em momentos de recessão absorvem parte dos desempregados que passam a gerir o próprio negócio, ainda que de modo informal. No Brasil, estudo efetuado em 2002, mais de 95% (noventa e cinco por cento) das suas empresas eram micro e pequenas. Do lado do emprego, as pequenas empresas brasileiras empregavam quase 60% (sessenta por cento) de toda a mão-de-obra no país, percentual similar aos países da OCDE (PAES; ALMEIDA, 2009).

Nos anos posteriores a 2008 tivemos duas novas modalidades de tributação para os segmentos econômicos estudados, com a novidade de inclusão do segmento industrial nessas modalidades.

Em junho de 2008 foi implementado o chamado Regime Especial de Apuração do ICMS – REA/ICMS (DISTRITO FEDERAL, 2008a), muito próximo ao anterior em todos os aspectos, inclusive no que se refere ao peso da tributação. Nota-se já em 2009 uma tímida recuperação, com leve tendência de alta no comportamento da curva de eficiência relativa (Gráfico 1), permanecendo assim até 2012, ano de implementação do último regime especial estudado, aquele previsto na Lei nº 5005/2012.

Nota-se na Tabela 4, abaixo, a indicação de renúncia fiscal relacionada ao Regime REA/ICMS variando entre 71,13% (setenta e um inteiros e treze décimos por cento) e 86,19% (oitenta e seis inteiros e dezenove décimos por cento), respectivamente produto com tributação sem qualquer desoneração tributária, artigo de papelaria, e produto integrante da cesta básica, que possui favorecimento fiscal independente de opção pelos regimes estudados, indicando a calibragem equivocada, extremamente tímida, das alíquotas diferenciadas para o cálculo do ICMS, sob a ótica da eficiência da gestão fiscal (redução de carga tributária).

Com a edição da Lei nº 5005/2012 (DISTRITO FEDERAL, 2012b) foi implementado o derradeiro regime diferenciado de apuração do imposto, em vigor atualmente. Apesar de ser instituído com uma sistemática muito diferente das demais, esse regime também não surtiu efeito significativo no que se refere ao cálculo da eficiência relativa, conforme demonstrado no Gráfico 1, acima.

Quanto à simulação de renúncia de receita exposta na Tabela 4, abaixo, verifica-se que a renúncia é semelhante àquela calculada para os Regimes TARE/Atacadistas e REA/ICMS, exceto quanto às operações relacionadas aos produtos da cesta básica, que possuem uma renúncia significativamente menor. Mesmo assim, insuficiente para alcançar o nível ótimo de eficiência relativa. Na realidade, muito distante dele (Tabela 3).

Tabela 4: Comparativo Tributações - Normal x TARE x REA x 5005  
(ICMS próprio - segmento atacadista)

ARTIGO DE PAPELARIA	NORMAL	TARE	REA	5005
Valor da compra	100,00	100,00	100,00	100,00
BC do ICMS na operação interestadual	100,00	100,00	100,00	100,00
Aquisição em SP - alíquota interestadual	7%	7%	7%	7%
Crédito ICMS	7,00			7,00
Crédito presumido		13,5%   20,25		5%   5,00
Operação no DF - alíquota interna*	18%	17%		
MVA operação do contribuinte do DF	50%	50%	50%	50%
Valor da venda no mercado interno	150,00	150,00	150,00	150,00
BC do ICMS na operação interna	150,00	150,00	150,00	150,00
Percentual fixo sobre as saídas internas			3,85%   5,78	12%   18,00
Débito ICMS	27,00	25,50	5,78	18,00
<b>ICMS devido**</b>	<b>20,00</b>	<b>5,25</b>	<b>5,78</b>	<b>6,00</b>
<b>Alíquota efetiva do ICMS</b>	<b>13,33%</b>	<b>3,50%</b>	<b>3,85%</b>	<b>4,00%</b>
<b>Redução de carga tributária***</b>		<b>73,75%</b>	<b>71,13%</b>	<b>70,00%</b>
PRODUTO CESTA BÁSICA	NORMAL	TARE	REA	5005
Valor da compra	100,00	100,00	100,00	100,00
BC do ICMS na operação interestadual	100,00	100,00	100,00	100,00
Aquisição em SP - alíquota interestadual	7%	7%	7%	7%
Estorno proporcional de crédito	29,41%			29,41%
Crédito ICMS	4,94			4,94
Crédito presumido		16,0%   24,00		5%   3,53
Operação no DF - alíquota interna*	18%	17%		
MVA operação do contribuinte do DF	50%	50%	50%	50%
Valor da venda no mercado interno	150,00	150,00	150,00	150,00
BC do ICMS na operação interna	70,59%   105,89	150,00	150,00	150,00
Percentual fixo sobre as saídas internas			1,30%   1,95	12%   18,00
Débito ICMS	19,06	25,50	1,95	18,00
<b>ICMS devido**</b>	<b>14,12</b>	<b>1,50</b>	<b>1,95</b>	<b>9,53</b>
<b>Alíquota efetiva do ICMS</b>	<b>9,41%</b>	<b>1,00%</b>	<b>1,30%</b>	<b>6,35%</b>
<b>Redução de carga tributária***</b>		<b>89,38%</b>	<b>86,19%</b>	<b>32,50%</b>
BEBIDA QUENTE NACIONAL	NORMAL	TARE	REA	5005
Valor da compra	100,00	100,00	100,00	100,00
BC do ICMS na operação interestadual	100,00	100,00	100,00	100,00
Aquisição em SP - alíquota interestadual	7%	7%	7%	7%
Crédito ICMS	7,00			7,00
Crédito presumido		20,5%   30,75		5%   5,00
Operação no DF - alíquota interna*	29%	25%		
MVA operação do contribuinte do DF	50%	50%	50%	50%
Valor da venda no mercado interno	150,00	150,00	150,00	150,00
BC do ICMS na operação interna	150,00	150,00	150,00	150,00
Percentual fixo sobre as saídas internas			5,00%   7,50	12%   18,00
Débito ICMS	43,50	37,50	7,50	18,00
<b>ICMS devido**</b>	<b>36,50</b>	<b>6,75</b>	<b>7,50</b>	<b>6,00</b>
<b>Alíquota efetiva do ICMS</b>	<b>24,33%</b>	<b>4,50%</b>	<b>5,00%</b>	<b>4,00%</b>
<b>Redução de carga tributária***</b>		<b>81,51%</b>	<b>79,45%</b>	<b>83,56%</b>

\* Alíquota interna: na vigência dos regimes TARE e REA, foram consideradas as alíquotas da época

\*\* ICMS devido = débito ICMS - crédito ICMS - crédito presumido ICMS

\*\*\* Redução de carga tributária calculada em função da apuração normal do ICMS

Fonte: elaborada pelo autor (base legal: Decretos 18.955/97, 20.322/99, 29.179/08 e Lei 5005/12)

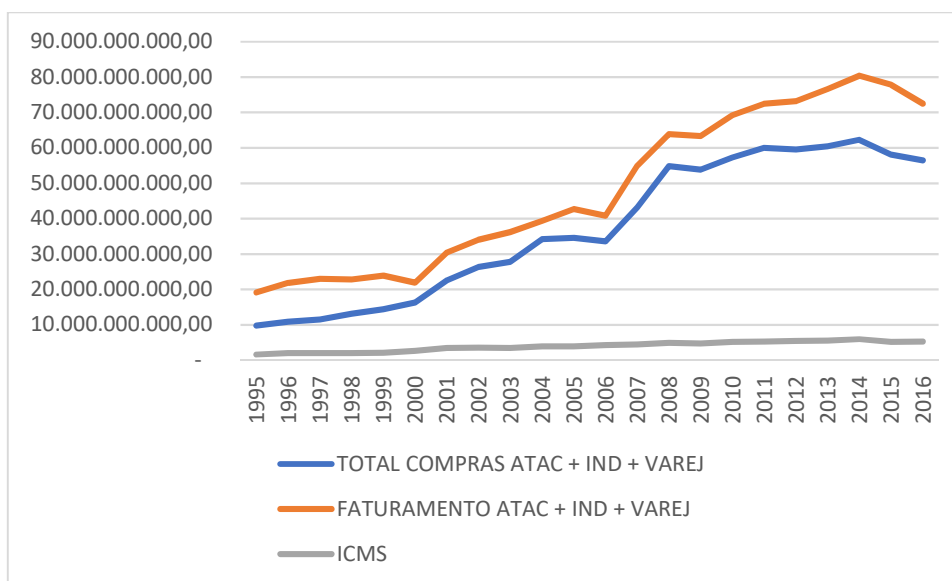
Basicamente, o regime disposto na Lei nº 5005/2012 estabelece, na apuração do ICMS, o percentual de 12% (doze por cento) sobre a margem de agregação aplicada no valor da compra, ou seja, o valor do imposto a recolher varia de forma

diretamente proporcional à medida dessa margem. Importante destacar: com a definição de uma alíquota fixa sobre toda e qualquer saída tributada, a sistemática de cálculo do ICMS deixa de ser seletiva, em função da essencialidade das mercadorias comercializadas, contribuindo para o aumento da regressividade tributária (contribuintes em condições econômicas desfavoráveis acabam pagando proporcionalmente maior parcela de tributos sobre suas rendas).

Observa-se nos gráficos de nº 5 a 7, a seguir, que o movimento comercial e o recolhimento do ICMS são crescentes, alinhados com a tendência de alta apresentada pelo PIB<sup>7</sup> a preço de mercado corrente do Distrito Federal até o ano de 2014.

A melhor visualização do comportamento do recolhimento do ICMS é a proporcionada pelo Gráfico 6, por estar em perspectiva isolada das variáveis compras e faturamento.

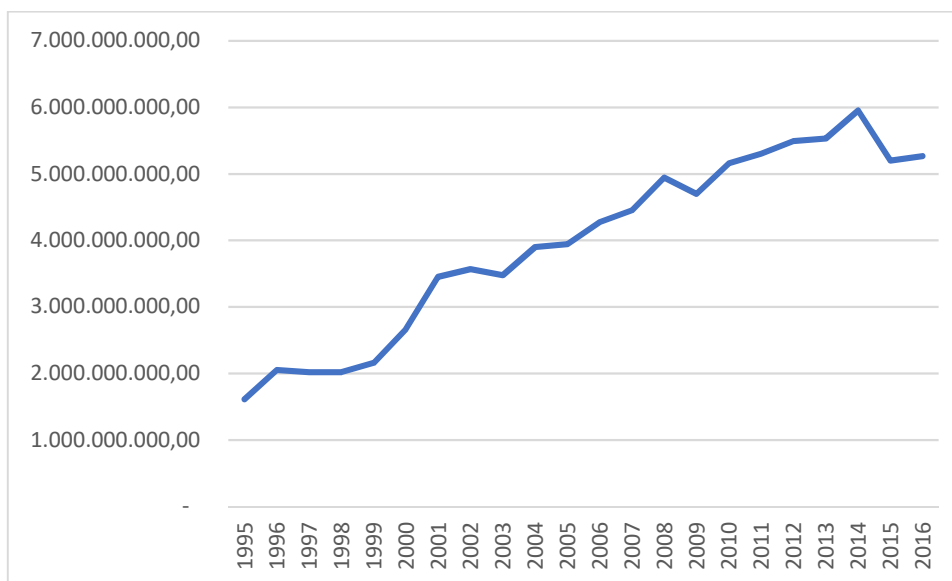
Gráfico 5: Compras x Faturamento x ICMS



Fonte: elaborado pelo autor

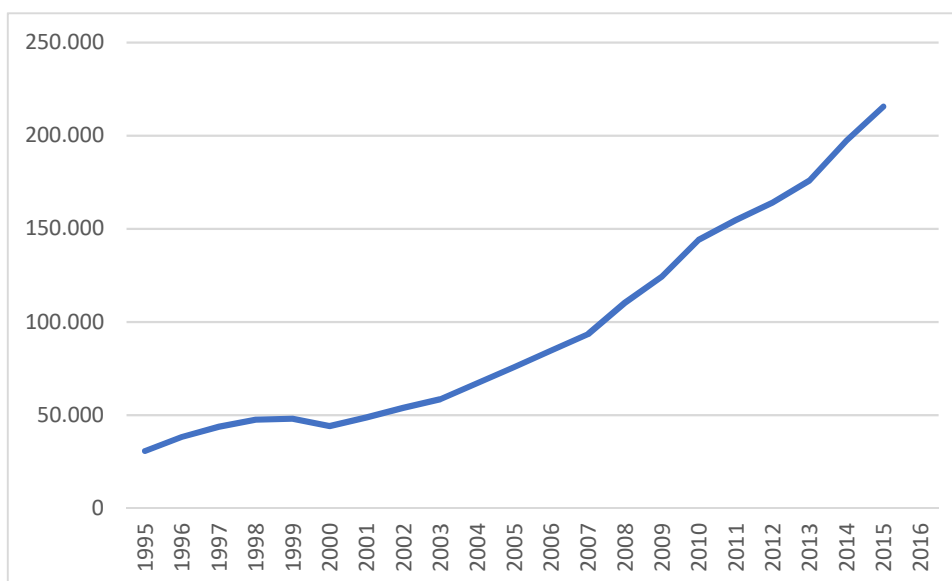
<sup>7</sup> Fonte: CODEPLAN e IBGE

Gráfico 6: ICMS Recolhido



Fonte: elaborado pelo autor

Gráfico 7: PIB DF (Milhão)



Fonte: elaborado pelo autor

Esse alinhamento de crescimento com o PIB a preço de mercado corrente do DF foi interrompido em 2015, com queda nas compras, faturamento e ICMS recolhido na ordem de 6,77%, 3,23% e 12,68%, respectivamente. Em 2016, em relação a 2014, a queda relativa foi de 9,30%, 9,81% e 11,55%. Dados do IBGE e da CODEPLAN<sup>8</sup>

<sup>8</sup> disponível em [http://www.codeplan.df.gov.br/images/CODEPLAN/PDF/idecon/2016/Idecon-DF\\_4º\\_Tri\\_2016.pdf](http://www.codeplan.df.gov.br/images/CODEPLAN/PDF/idecon/2016/Idecon-DF_4º_Tri_2016.pdf)

apontam para uma variação negativa do PIB DF em volume, variação real, nos anos de 2015 e 2016 em 1,1% e 1,6%, respectivamente.

A forte crise econômica pela qual passou o país nos anos de 2015 e 2016 contribuiu para essa queda. Ao longo de todo o segundo mandato de Dilma Rousseff, iniciado em janeiro de 2015, o Brasil atravessou crises que há muito não experimentara. Nesse ano, a economia sofreu uma retração de nada menos que 3,8% (três inteiros e oito décimos por cento), uma das mais severas de sua história. O déficit público nominal passou de 2,97% (dois inteiros e noventa e sete décimos por cento) do PIB em 2013 para 10,38% (dez inteiros e trinta e oito décimos por cento) em 2015, uma verdadeira deterioração fiscal. A taxa de desemprego saltou de 6,2% (seis inteiros e dois décimos por cento) no último trimestre de 2013 para 11,3% (onze inteiros e três décimos por cento) no segundo trimestre de 2016. Protestos tomaram as ruas do país, sobretudo em março de 2015 e março de 2016 (NETO, 2016).

Outro ponto que pode ter influenciado a queda é o fato de o GDF, por meio de Leis Distritais<sup>9</sup>, ter aderido fortemente aos programas de recuperação de créditos fiscais nos últimos quatro anos estudados, 2013 a 2016. Esses programas promovem o refinanciamento de débitos tributários contemplando condições favorecidas, permitindo àqueles contribuintes inadimplentes regularizarem sua situação fiscal, com redução de multa, juros e acréscimos legais pelo não pagamento do imposto efetuado tempestivamente, permitindo, ainda, o parcelamento da dívida. Têm como objetivo a arrecadação de valores considerados de difícil recuperação. Assim, esses programas inflam a arrecadação no período de sua vigência, receita atípica, distorcendo o comparativo da arrecadação com períodos pretéritos e futuros. É muito provável que os valores arrecadados em 2015 e 2016 foram prejudicados neste quesito comparação.

---

<sup>9</sup>Lei nº 5.096, de 10 de abril de 2013, institui o Programa de Recuperação de Créditos Tributários do Distrito Federal – RECUPERA/DF; Lei nº 5.365, de 3 de julho de 2014, institui a terceira fase do Programa de Recuperação de Créditos Tributários do Distrito Federal – RECUPERA-DF; Lei nº 5.463, de 16 de março de 2015, institui o Programa de Incentivo à Regularização Fiscal do Distrito Federal – REFIS-DF; Lei nº 5.719, de 29 de setembro de 2016, altera a Lei nº 5.463, de 16 de março de 2015, que institui o Programa de Incentivo à Regularização Fiscal do Distrito Federal - REFIS-DF; disponíveis em [http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id\\_area=179](http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id_area=179)

Conforme exposto, apesar desses programas contribuírem com a arrecadação tributária no período estudado, não foram suficientemente capazes para alterar o panorama da curva de eficiência relativa plotada no Gráfico 1.

Medida importante adotada pelo GDF no início de 2016, foi a majoração das alíquotas do ICMS para as operações internas com diversos produtos e serviços (bebidas alcoólicas, cigarros, telecomunicações e combustíveis), além da alíquota modal de 17% (dezesete por cento) para 18% (dezoito por cento). A alíquota modal é aplicada para as demais operações não citadas. Essa medida excluiu os medicamentos, que manteve a alíquota de 17% (dezesete por cento) (DISTRITO FEDERAL, 1996), bem como os regimes especiais de apuração, como a sistemática diferenciada da citada Lei nº 5005/2012 (sem alteração da alíquota fixa de saída, 12% - doze por cento). Essa medida isolada não foi suficiente para recuperar as perdas de 2015, apenas amenizá-las (Gráfico 6). Situação parecida observa-se no comportamento da curva do índice de eficiência (Gráfico 1).

Tratando agora de outro procedimento adotado pelo GDF, tema paralelo ao estudo, com o mesmo intuito de fomento à arrecadação tributária, houve a opção pelo aumento em 2006 da lista de mercadorias cuja exigência do imposto da respectiva operação se dá por substituição tributária<sup>10</sup>, forma de antecipação do recolhimento do ICMS para o momento da entrada de mercadorias/serviços no território do Distrito Federal (DISTRITO FEDERAL, 1997). Na sistemática de apuração do imposto por substituição tributária, transfere-se a responsabilidade do pagamento do ICMS de um contribuinte para outro. Geralmente são os fabricantes os responsáveis pela retenção e pagamento do imposto, dado que são grandes e em pouco número e, por isto, mais facilmente fiscalizados do que distribuidores e revendedores, que existem aos milhares (AGUIAR, 2009).

Questionável o modo como o GDF transferiu a responsabilidade por substituição tributária das mercadorias constantes da regra da Substituição Tributária Nacional aos atacadistas beneficiários da regra de apuração do ICMS constante da

---

<sup>10</sup> Atribuição de responsabilidade a industrial, comerciante, [...], pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes ou subsequentes. Trata-se de antecipação da ocorrência do fato gerador do imposto para o momento do ingresso da mercadoria/serviço no estabelecimento do destinatário (DISTRITO FEDERAL, 1996).

Lei nº 5005/2012, apuração e recolhimento do ICMS originalmente de responsabilidade do varejista (DISTRITO FEDERAL, 2014b).

Como estão autorizados a tributar todas as suas saídas com a alíquota de 12% (doze por cento), operação própria (artigo 2º da Lei nº 5005/2012), ao calcularem o ICMS<sup>11</sup> devido por substituição tributária, operação subsequente, consideram o crédito fiscal a ser deduzido com a alíquota de 18% (dezoito por cento), 29% (vinte e nove por cento) ou outra alíquota interna qualquer destacada no documento fiscal (§ 10º do artigo 3º da Lei nº 5005/2012) (DISTRITO FEDERAL, 2012b). Isso faz com que seja transferindo o benefício também ao varejista ao repassar para a operação subsequente crédito tributário não cobrado integralmente na operação antecedente. Ressalte-se que o segmento varejo não faz parte do rol dos segmentos econômicos beneficiários dos regimes especiais estudados.

Segue exemplo que demonstra o impacto na arrecadação do Distrito Federal. Considerou-se na simulação: operação com bebida importada realizada por contribuinte importador paulista destinada a contribuinte no Distrito Federal, substituto tributário - optante pelo regime disposto na citada Lei nº 5005/2012.

Tabela 5: Operação Interestadual Destinada a Atacadista Substituto Tributário no DF (sem retenção do ICMS Substituição Tributária – ICMS/ST)

Base de Cálculo ICMS Normal	Aliq.	Valor ICMS Próprio	% MVA	Base de Cálculo ICMS/ST	Aliq.	Débito ICMS/ST	Valor ICMS/ST*
50.000,00	4%	2.000,00					

\*Valor do ICMS/ST = Débito ICMS/ST – Valor ICMS Próprio

Fonte: elaborada pelo autor

Considerando uma margem de valor agregado – MVA de 60% (sessenta por cento), o contribuinte do DF revende a mercadoria a varejista também estabelecido no DF. Com base nas regras da Lei nº 5005/2012, para efeito de cálculo, o crédito de ICMS do contribuinte do DF para abatimento no imposto a recolher sobe ficticiamente de 4% (quatro por cento) para 12% (doze por cento) em função de a operação subsequente ser para o mercado interno do DF (DISTRITO FEDERAL, 2012b).

<sup>11</sup> O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores, pelo Distrito Federal ou por outra unidade federada (DISTRITO FEDERAL, 1996).



Tabela 6: Apuração do ICMS - Operação Própria do Atacadista do DF – Lei nº 5005/2012

Base de Cálculo ICMS Compra	Aliq.	Crédito ICMS	% MVA	Base de Cálculo ICMS Próprio	Aliq.	Débito ICMS	ICMS Normal a Recolher
50.000,00	12%	6.000,00	60%	80.000,00	12%	9.600,00	3.600,00

Fonte: elaborada pelo autor

Tabela 7: Apuração do ICMS/ST - Operação Subsequente do Atacadista no DF – Lei nº 5005/2012 (com retenção do ICMS Substituição Tributária – ICMS/ST)

Base de Cálculo ICMS Operação Própria	Aliq.	Valor ICMS P/ Crédito ST	% MVA	Base de Cálculo ICMS/ST	Aliq.	Débito ICMS/ST	Valor ICMS/ST*
80.000,00	29%	23.200,00	29,04%	103.232,00	29%	29.937,28	6.737,28

\*Valor do ICMS/ST = Débito ICMS/ST – Valor ICMS Próprio

Fonte: elaborada pelo autor

Verifica-se que nesta situação o valor do ICMS a recolher para o Distrito Federal (ICMS Normal da operação própria do atacadista + ICMS/ST retido do varejista) é de **R\$ 10.337,28**.

Caso não houvesse a possibilidade de o atacadista do DF optante pela Lei nº 5005/2012 ser substituto tributário nessa operação, o cenário da arrecadação seria outro, como demonstraremos a seguir.

Tabela 8: Apuração do ICMS - Operação Própria do Atacadista do DF (Contribuinte não optante pela Lei nº 5005/2012)

Base de Cálculo ICMS Compra	Aliq.	Crédito ICMS	% MVA	Base de Cálculo ICMS Próprio	Aliq. (29%) FCP* (2%)	Débito ICMS	ICMS Normal a Recolher
50.000,00	4%	2.000,00	60%	80.000,00	31%	24.800,00	22.800,00

\*FCP – Fundo de Combate à Pobreza

Fonte: elaborada pelo autor

Tabela 9: Apuração do ICMS/ST - Operação Subsequente do Atacadista no DF

Base de Cálculo ICMS Operação Própria	Aliq.	Valor ICMS P/ Crédito ST	% MVA	Base de Cálculo ICMS/ST	Aliq.	Débito ICMS/ST	Valor ICMS/ST*
80.000,00	31%	24.800,00	29,04%	103.232,00	31%	32.001,92	7.201,92

\*Valor do ICMS/ST = Débito ICMS/ST – Valor ICMS Próprio

Fonte: elaborada pelo autor

Nesta situação o recolhimento do ICMS para os cofres do Distrito Federal seria **de R\$ 30.001,92** (ICMS Normal + ICMS/ST), com aumento na ordem de 190% (cento e noventa por cento). Nota-se um aumento significativo do ICMS Normal do contribuinte atacadista não optante pela Lei nº 5005/2012 (R\$ 22.800,00 contra R\$ 3.600,00), bem como a ausência de crédito fiscal simbólico repassado para a operação subsequente. Outro detalhe: o contribuinte optante pela Lei nº 5005/2012 está desobrigado de recolher o Fundo de Combate à Pobreza – FCP, mas pode repassá-lo a título de crédito para o varejista, ainda que não o recolha (DISTRITO FEDERAL, 2012b).

Outra possibilidade de maior retorno financeiro para o Estado seria o importador paulista faturar diretamente ao varejista do DF. Neste caso, a arrecadação para o Distrito Federal seria de **R\$ 33.157,72**, com incremento de 220% (duzentos e vinte por cento) sobre a primeira opção. Este valor é justificado pelo percentual maior de margem de valor agregado para o cálculo do ICMS/ST disposto na legislação tributária nas operações interestaduais (MVA Ajustada), inclusão do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na base de cálculo do ICMS/ST, obrigatoriedade de recolhimento de 2% (dois por cento) para o Fundo de Combate à Pobreza - FCP (DISTRITO FEDERAL, 1997), bem como a utilização do crédito fiscal daquilo efetivamente cobrado na operação antecedente - 4% (quatro por cento) no cálculo do ICMS/ST.

Tabela 10: Apuração do ICMS/ST – Operação Interestadual – Importador SP ► Varejista DF

Base de Cálculo ICMS Operação Própria Importador	Valor ICMS Operação Própria Importador (4%)	IPI (30%)	% MVA Ajustada	Base de Cálculo ICMS/ST	Débito ICMS/ST (29%) + FCP* (2%)	Valor ICMS/ST**
50.000,00	2.000,00	15.000,00	74,48%	113.412,00	35.157,72	33.157,72

\* FCP – Fundo de Combate à Pobreza

\*\*Valor do ICMS/ST = Débito ICMS/ST – Valor ICMS Próprio

Fonte: elaborada pelo autor

Inúmeras simulações poderiam ter sido feitas. Optou-se pela de maior impacto negativo para os cofres do Distrito Federal. Tais simulações se aplicam também quando a mercadoria comercializada no Distrito Federal tem alíquota modal de 18%

(dezoito por cento), superior à alíquota favorecida de 12% (doze por cento) para os contribuintes optantes pela Lei nº 5005/2012 (DISTRITO FEDERAL, 2012b).

Noutro giro, merece destaque a possibilidade desses contribuintes optantes pelo regime favorecido abrirem novos estabelecimentos no território do Distrito Federal, com razão social distinta, para os quais realizam operações com todas as vantagens adquiridas anteriormente mencionadas. Engenharia tributária perversa: em operações interestaduais subsequentes com as mesmas mercadorias, essas novas empresas recuperam o ICMS Próprio e o ICMS/ST a título de crédito fiscal como se houvesse ocorrido o pagamento do imposto calculado com base nas alíquotas internas integrais, previstas no artigo nº 18 da Lei nº 1254/1996 (17, 18, 25, 29 ou 35%). No momento da saída para outro Estado, será aplicada a alíquota interestadual (4 ou 12%) sobre base de cálculo similar à de entrada, o que provocará, no contexto dessa engenharia tributária, acúmulo de crédito fiscal<sup>12</sup> em função da alíquota da operação subsequente ser menor do que aquela aplicada na operação antecedente (DISTRITO FEDERAL, 1996).

É cediço que a atribuição da condição de substituto tributário, isoladamente, não configura favor fiscal. Trata-se de opção do Estado pelo recolhimento de forma antecipada do imposto, com prévio estabelecimento de margens de valor agregado para o cálculo do ICMS/ST. No entanto, a acumulação da condição de beneficiário da Lei nº 5005/2012 com a condição de substituto tributário de produtos submetidos à Substituição Tributária Nacional representa, de forma bastante clara, renúncia de receita por parte do Fisco do Distrito Federal. Isso ocorre por força do já mencionado repasse de crédito fiscal em valores bem superiores ao efetivamente cobrado nas

---

<sup>12</sup> Art. 50. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas anteriores, pelo Distrito Federal ou por outra unidade federada (Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, art. 31).

Art. 51. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, de bem ou mercadoria no estabelecimento, inclusive se destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996, art. 32).

Parágrafo único. Considera-se crédito fiscal a importância resultante do produto da alíquota aplicável sobre a base de cálculo da operação ou prestação de que decorrerem as entradas no estabelecimento, inclusive o diferencial de alíquota e o imposto devido por substituição tributária referente às operações antecedentes a que se referem os artigos 337 a 346 (DISTRITO FEDERAL, 1997).

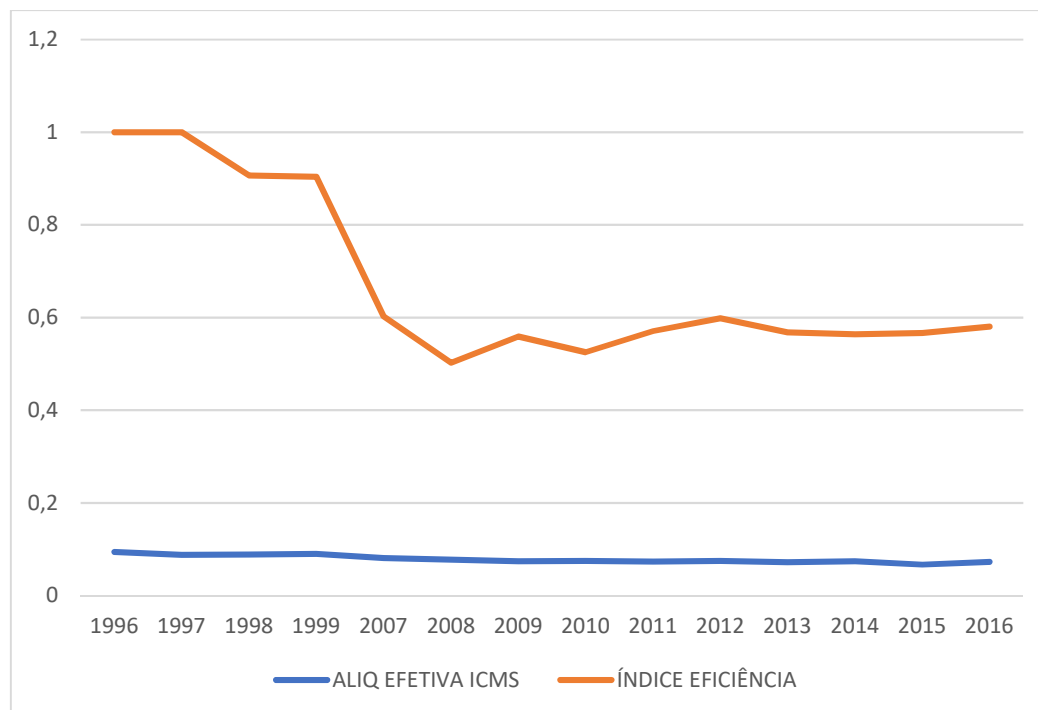
operações dos optantes pela Lei nº 5005/2012 (DISTRITO FEDERAL, 2012b), bem como pelas margens de agregação destinadas ao cálculo do ICMS/ST, nas operações internas, serem sensivelmente menores do que aquelas praticadas nas operações interestaduais – margens ajustadas em função da alíquota interestadual de origem (DISTRITO FEDERAL, 1997).

Assim, com base nas informações analisadas, resta demonstrada a desvantagem para o Distrito Federal em conceder a condição de substituto tributário para os atacadistas optantes pela citada Lei nº 5005/2012.

Mais uma medida adotada pelo GDF foi a criação em 2012 do Portal Malha Fiscal/DF, que instituiu o Sistema de Gestão da Regularidade Fiscal dos Contribuintes do ICMS e do ISS do Distrito Federal (DISTRITO FEDERAL, 2012c). Isto permitiu ao Fisco Distrital publicar no portal com muita agilidade as inconformidades detectadas nas declarações econômico-fiscais dos contribuintes, constatadas por meio de cruzamentos de informações eletrônicas de interesse do Fisco, enviadas por estes e por terceiros envolvidos nas operações/prestações sujeitas aos impostos citados. O objetivo da medida é fomentar o recolhimento do imposto de forma voluntária, dando ao contribuinte a oportunidade de justificar a inconformidade ou de regularizá-la espontaneamente, recolhendo eventual diferença com multa moratória, branda em relação àquelas impositivas depois de iniciada ação fiscal (DISTRITO FEDERAL, 1996). Da mesma forma que as demais medidas adotadas pelo GDF neste contexto de incremento de arrecadação, também insuficiente para mudar o panorama do cálculo do índice de eficiência relativa do período estudado.

Feitas essas considerações, importante finalizar a análise dos resultados demonstrando a relação entre carga tributária do ICMS imposta nos exercícios financeiros estudados e a eficiência relativa calculada pela técnica DEA, considerando os regimes especiais de apuração do ICMS nos respectivos anos. Abaixo, gráfico nº 8 e respectiva tabela nº 11 que facilitam a compreensão.

Gráfico 8: Alíquota Efetiva x Índice de Eficiência Relativa



Fonte: elaborado pelo autor

Tabela 11: Dados Consolidados – Carga Tributária/Índice de Eficiência/Regime Especial Vigente

ANO	ALIQ EFETIVA ICMS	ÍNDICE EFICIÊNCIA	REGIME ESPECIAL	OBSERVAÇÃO
1996	0,094055094	1		
1997	0,087872108	1		
1998	0,088436521	0,906802211		TARE 1/98 (julho/98) - apenas 1 contribuinte
1999	0,090257661	0,903509263		Início vigência TARE/Atacadista - junho/99
<b>2007</b>	<b>0,081099147</b>	<b>0,602443545</b>	<b>TARE/Atacadista</b>	
<b>2008</b>	<b>0,077441176</b>	<b>0,502525478</b>	<b>TARE/Atacadista</b>	<b>Junho/08 - início vigência REA/ICMS</b>
2009	0,074203553	0,558967938	REA/ICMS	
2010	0,074461749	0,524883308	REA/ICMS	
2011	0,073106075	0,570701747	REA/ICMS	
<b>2012</b>	<b>0,075075207</b>	<b>0,598701043</b>	<b>Lei 5005/12</b>	
<b>2013</b>	<b>0,072166036</b>	<b>0,568049207</b>	<b>Lei 5005/12</b>	
<b>2014</b>	<b>0,07406189</b>	<b>0,564111602</b>	<b>Lei 5005/12</b>	
<b>2015</b>	<b>0,066827995</b>	<b>0,566903198</b>	<b>Lei 5005/12</b>	
<b>2016</b>	<b>0,072632516</b>	<b>0,580152056</b>	<b>Lei 5005/12</b>	

Fonte: elaborada pelo autor

Nota-se que o índice de eficiência é muito sensível a alterações da alíquota efetiva (relação entre imposto recolhido e faturamento - carga tributária). A partir da instituição dos regimes especiais, meados de 1999, houve queda de até 2,72% (dois inteiros e setenta e dois décimos por cento) na alíquota efetiva (1996, ano eficiente, comparado com 2015, ineficiente), o que derrubou o índice de eficiência mais do que proporcionalmente à queda da carga tributária, chegando no pior momento (2008 – ano de vigência do regime TARE/Atacadista) a registrar queda de 50% (cinquenta por

cento) no índice de eficiência, com redução de 1,66% (um inteiro e sessenta e seis décimos por cento) na alíquota efetiva, se comparado a 1996 (maior alíquota efetiva identificada no estudo).

Diante do exposto, restou demonstrado na pesquisa o empenho por parte do GDF, ao longo dos anos estudados, em implementar medidas que objetivassem o aumento da performance da arrecadação de origem tributária e da geração de novos postos de trabalho. Os dados coletados demonstraram, no entanto, crescimento constante apenas até 2014 das curvas de ICMS x faturamento x compras (Gráfico 5), contudo, distante do alcance da fronteira de produção eficiente. Isto indica, do ponto de vista da gestão tributária, a necessidade premente de revisão da sua política fiscal.

Este estudo, respeitando o contexto político e econômico do Distrito Federal, sugere a necessidade de revisão da Lei nº 5005/2012 pelas razões expostas ao longo de todo o texto, em especial a revisão da carga tributária com vistas ao atingimento do índice ótimo de eficiência, promovendo estudos para embasar eventual alteração da alíquota fixa de saída, tornando-a seletiva em função da essencialidade das mercadorias comercializadas, minimizando, também, o efeito regressivo do imposto.

No contexto do alcance daquilo que prescreve a legislação tributária do Distrito Federal, sugere-se, ainda, seja reavaliado os critério de atribuição da condição de substituto tributário nela prevista (DISTRITO FEDERAL, 2012a). A acumulação da condição de beneficiário da Lei nº 5005/2012 com a condição de substituto tributário de produtos submetidos à Substituição Tributária Nacional representa, de forma bastante clara, renúncia de receita por parte do Fisco do Distrito Federal, conforme demonstrado no curso desta pesquisa.

## CONCLUSÃO

A questão fiscal no Brasil é uma tarefa de difícil solução. Trata-se de um processo que envolve acordos políticos de complexa implementação. No entanto, existem várias questões que precisam ser resolvidas, entre elas a Guerra Fiscal.

Na busca incessante pelo aumento de receita tributária para fazer frente às suas políticas públicas, os governos subnacionais têm frequentemente adotado estratégias para atração de investimentos, valendo-se muitas vezes de normas inconstitucionais, a chamada Guerra Fiscal. Trata-se de uma situação de conflito na Federação caracterizada pela concessão de incentivos variados pelos diversos estados brasileiros, normalmente de natureza financeiro-fiscal, com o objetivo de tornar atrativa a fixação de empresas em seus territórios. Tem a Guerra Fiscal por resultado imediato a redução ou devolução de parte do tributo efetivamente devido ao Erário da unidade federada concedente pelo beneficiário. Resultado esse sem monitoramento de impacto, via arrecadação, no desenvolvimento regional por parte dos governos subnacionais envolvidos, o que favorece a posição do empreendedor frente ao Estado, aumentando sobremaneira o seu poder de pressão por favores fiscais (forma de maximizar os ganhos com sua atividade econômica) em função de múltiplas opções mais atrativas oferecidas por outras unidades da federação.

A pesquisa permitiu constatar lacuna existente na literatura relacionada a estudos que tratem do monitoramento do impacto da renúncia fiscal na política de atração de investimentos por parte dos governos subnacionais.

Assim, este trabalho, considerando os seus limites técnicos, tem também o propósito de contribuir preenchendo em parte essas lacunas existentes.

O presente estudo limitou-se a mensurar a eficiência da gestão fiscal praticada pelo Governo do Distrito Federal considerando os regimes especiais de apuração do ICMS concedidos aos setores industrial, atacadista e distribuidor entre os anos de 1996 e 2016. Na revisão da literatura identificou-se conceitos importantes que confirmam o papel protagonista da tributação como parte indutora do desenvolvimento regional, não se descuidando do dever de eficiência da administração pública neste contexto. Nesse sentido, “A eficiência deve ser avaliada como o conjunto dos meios usados em relação ao fim de arrecadar impostos, considerando gastos, resultados e respeito aos contribuintes” (LIMA, L. M. M. DE, 2015, p. 287).

Acolhido o princípio de que a intervenção estatal não deve prejudicar a eficiência das empresas, mas deve regular a ordem econômica por meio de normas tributárias indutoras, instituindo benefícios ou agravamentos com vistas à realização de comportamentos mais desejáveis pelos agentes econômicos (ELALI, 2007).

A ligação entre tributação e desenvolvimento nunca esteve tão próxima como nos dias de hoje. Estagnação do crescimento, crise econômica, desemprego, aumento da carga tributária, falta de recursos para promoção de políticas públicas, aumento de juros e baixo índice de investimento estrangeiro, são temas habituais que se alternam no processo econômico. O tributo não é condição exclusiva para o desenvolvimento, é parte relevante do processo. O tributo pode fornecer subsídio para a atividade estatal, estimulando ou desestimulando determinadas condutas praticadas pelos agentes econômicos (SARAK, 2010).

Na parte da análise de dados, a pesquisa buscou comparar as informações entre os anos de 1996 a 2016 para o cálculo da eficiência relativa. Este período compreende anos sem qualquer regime especial de apuração do ICMS estudado, 1996 a meados de 1998, para confronto com aqueles exercícios nos quais houve a implementação de sistemática diferenciada, os demais. As informações econômico-fiscais extraídas dos bancos de dados da SEF/DF, bem como àquelas relacionadas a emprego, oriundas do MTE, foram submetidas à técnica DEA (Análise Envoltória de Dados) para o cálculo da eficiência relativa entre os anos estudados

Os resultados da pesquisa demonstraram que as medidas adotadas pelo GDF na busca pelo aumento da performance da arrecadação de origem tributária, bem como na geração de novos postos de trabalho foram insuficientes do ponto de vista do atingimento da eficiência esperada.

Naquilo que foi objeto do estudo, mensuração da eficiência da gestão fiscal distrital, resta demonstrado pelos dados coletados, no entanto, crescimento constante apenas até 2014 das curvas de ICMS x faturamento x compras, contudo, distante do alcance da fronteira de produção eficiente. Isso indica, do lado da gestão fiscal, a necessidade premente de revisão da atual política tributária adotada pelo GDF.

Respeitado o contexto político e econômico do Distrito Federal, sugere-se a necessidade de revisão da Lei nº 5005/2012 pelas razões expostas ao longo de todo o texto, em especial a revisão da carga tributária com vistas ao atingimento do índice ótimo de eficiência, promovendo estudos para embasar eventual alteração da alíquota



fixa de saída, tornando-a seletiva em função da essencialidade das mercadorias comercializadas, minimizando, também, o efeito regressivo do imposto.

No contexto do alcance daquilo que prescreve a legislação tributária do Distrito Federal, sugere-se, ainda, seja reavaliado os critério de atribuição da condição de substituto tributário nela prevista (DISTRITO FEDERAL, 2012a). A acumulação da condição de beneficiário da Lei nº 5005/2012 com a condição de substituto tributário de produtos submetidos à Substituição Tributária Nacional representa, de forma bastante clara, renúncia de receita por parte do Fisco do Distrito Federal, conforme demonstrado no curso desta pesquisa.

Alternativamente à política de concessão de benefícios fiscais, no contexto do novo papel do Estado no Desenvolvimento Regional, considerando a atratividade do território do DF pela sua localização estratégica no cenário nacional, bem como sua condição de maior renda per capita do país, segundo dados do IBGE, sugere-se, ainda, conforme os ensinamentos de Velasco (1996, p. 200-201 apud LIMA, A. E. M., 2006), que o Governo do Distrito Federal concentre esforços na melhoria do sistema educacional, fomentando as relações entre universidades e indústrias não poluentes, bem como na preparação de um entorno com infraestruturas física, social e tecnológica que proporcionem condições atrativas para os tomadores de decisões de investimentos.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, M. DO E. S. S. *O Impacto Causado Pela Redução do Ipi na arrecadação do ICMS no Brasil*. 2009. Universidade Federal do Ceará - UFC, 2009. Disponível em: <[http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6020/1/2009\\_dissert\\_messaguiar.pdf](http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/6020/1/2009_dissert_messaguiar.pdf)>.

AMARAL FILHO, J. DO. A Endogeneização no Desenvolvimento Econômico Regional e Local. *Planejamento e Políticas Públicas*, v. 23, p. 261–286, 2001. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/78>>.

AMARAL FILHO, J. DO. Desenvolvimento regional endógeno em um ambiente federalista. *Planejamento e Políticas Públicas*, v. 14, p. 35–74, 1996. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/129>>.

ANDRADE, J. A. DE. Desenvolvimento e Gestão Pública: das ideias às práticas. *REDES, Santa Cruz do Sul*, v. 15, n. 3, p. 115–141, 2010. Disponível em: <<https://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/view/537>>.

ARAÚJO NETO, L. M. *et al.* MENSURAÇÃO DA EFICIÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA PORTUGUESA: Uma Aplicação da Análise Envoltória de Dados. 2013, Uberlândia: [s.n.], 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/89/89>>.

BRASIL. *ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 20080020133831*. . Brasília: Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - TJDF. Disponível em: <<https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj>>. Acesso em: 26 nov. 2017. , 2008

BRASIL. *ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 20080020133831*. . Brasília: Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - TJDF. Disponível em: <<https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj>>. , 2012

BRASIL. *ADI 2440*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=1927692>>. Acesso em: 23 nov. 2017.

BRASIL. *Agência IBGE Notícias*. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/2013-agencia-de-noticias/releases/9764-ibge-disponibiliza-versao-atualizada-das-subclasses-da-classificacao-nacional-de-atividades-economicas.html>>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. *CONCLA - Comissão Nacional de Classificação*. Disponível em: <<https://concla.ibge.gov.br/classificacoes/por-tema/atividades-economicas/classificacao-nacional-de-atividades-economicas.html>>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. . Brasília: DOU - Seção 1 - 5/10/1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. , 1988

BRASIL. *Lei Complementar nº 123. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.* . Brasília: [s.n.]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. , 2006

BRASIL. *MS 23209 / SP - SÃO PAULO. Supremo Tribunal Federal - STF.* [S.l.: s.n.]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24.SCLA.+E+23209.NUME.%29+NAO+S.PRES.&base=baseMonocraticas&url=http://tinurl.com/mgarob6>>. Acesso em: 25 nov. 2017. , 1998

BRASIL. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.* . Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>>. , 1995

BRASIL. *Resolução do Senado Federal nº 22/1989.* . Brasília: DOU de 22.5.1989. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF\\_22-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF_22-89.htm)>. , 1989

CALIENDO, P.; MUNIZ, V. *POLÍTICA FISCAL E DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO-EMPRESARIAL: Uma análise crítica sobre inovação e tributação.* *Revista de Direito Brasileira*, v. 12, n. 5, p. 155–172, 2015. Disponível em: <<http://www.rdb.org.br/ojs/index.php/rdb/article/view/354/225>>.

CATARINO, J. R.; SOARES, R. DE M.; CORREIA, P. M. *Ensaio sobre a reestruturação do sistema de tributação indireta: análise socioeconômica sobre as vantagens e inconvenientes da adoção de um modelo de taxa única em Portugal.* *Trabajo y Sociedad*, p. 109–124, 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.org.ar/pdf/tys/n28/n28a06.pdf>>.

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 18.955/1997. Regulamenta o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.* . Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=#artigo003>>. , 1997

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 20.322, de 17 de junho de 1999. Dispõe sobre o tratamento tributário para o segmento atacadista/distribuidor e dá outras providências.* . Brasília: DODF nº 116, de 18/06/99. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=20322&txtAno=1999&txtTipo=6&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=20322&txtAno=1999&txtTipo=6&txtParte=.>)>. , 1999

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 29.179, de 19 junho de 2008. Dispõe sobre Regime Especial de Apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – REA/ICMS e dá.* . Brasília: DODF nº 122, de 26/06/08. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=29179&txtAno=2008&txtTipo=6&txtParte=.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=29179&txtAno=2008&txtTipo=6&txtParte=.>)>. , 2008a

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 34.063/2012. Fixa critérios para atribuir à contribuinte a condição de substituto tributário em operações com os produtos constantes no Caderno I do Anexo IV do Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997.* Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=34063&txtAno=2012&txtTipo=6&txtParte=.>>. , 2012a

DISTRITO FEDERAL. *Decreto nº 35.565, de 25 de junho de 2014. Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, que especifica e dá outras providências.* Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=35565&txtAno=2014&txtTipo=6&txtParte=.>>. , 2014a

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 1.254, de 8 de novembro de 1996. Dispõe quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências.* Brasília: DODF nº 219, de 11/11/96. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=1254&txtAno=1996&txtTipo=5&txtParte=.>>. , 1996

DISTRITO FEDERAL. *LEI Nº 4.731/2011. Institui o Programa de Fomento à Atividade Atacadista – Proatacadista e dá outras providências.* Brasília: DODF nº 250, de 30/12/11. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4731&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=.>>. , 2011

DISTRITO FEDERAL. *Lei nº 5.005, de 21 de dezembro de 2012. Instituiu as condições e os procedimentos de apuração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – .* Brasília: DODF nº 260, de 26/12/2012. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=5005&txtAno=2012&txtTipo=5&txtParte=.>>. , 2012b

DISTRITO FEDERAL. *Método das Peneiras Sucessivas na Extração de Dados da Nota Fiscal Eletrônica no Distrito Federal.* Brasília: [s.n.], 2017a. Disponível em: <[https://www.google.com/url?q=http%3A%2F%2Fwww.codeplan.df.gov.br%2Fimage%2FCODEPLAN%2FPDF%2FLAG%2FNT\\_Metodo\\_Peneiras\\_Sucessivas\\_Extrao\\_Dados\\_Nota\\_Fiscal\\_Eletronica\\_DF\\_2017.pdf](https://www.google.com/url?q=http%3A%2F%2Fwww.codeplan.df.gov.br%2Fimage%2FCODEPLAN%2FPDF%2FLAG%2FNT_Metodo_Peneiras_Sucessivas_Extrao_Dados_Nota_Fiscal_Eletronica_DF_2017.pdf)>.

DISTRITO FEDERAL. *Página de Consulta do CNAE-FISCAL.* Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id\\_area=611](http://www.fazenda.df.gov.br/area.cfm?id_area=611)>. Acesso em: 12 out. 2017b.

DISTRITO FEDERAL. *PL-2008 Lei 4100\_2008.pdf.* Brasília: [s.n.]. Disponível em: <<http://legislacao.cl.df.gov.br/Legislacao/consultaProposicao-1!738!2008!visualizar.action>>. , 2008b

DISTRITO FEDERAL. *Portaria nº 132/2012. Institui o Sistema de Gestão da Regularidade Fiscal dos Contribuintes do ICMS e do ISS do Distrito Federal - MALHA*

FISCAL/DF. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocument.o.cfm?txtNumero=132&txtAno=2012&txtTipo=7&txtParte="](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocument.o.cfm?txtNumero=132&txtAno=2012&txtTipo=7&txtParte=)>. , 2012c

DISTRITO FEDERAL. *Portaria nº 28/2014. Estabelece procedimentos para fins de opção pela sistemática de apuração do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – I.* Brasília: [s.n.]. Disponível em: <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocument.o.cfm?txtNumero=28&txtAno=2014&txtTipo=7&txtParte="](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocument.o.cfm?txtNumero=28&txtAno=2014&txtTipo=7&txtParte=)>. , 2014b

DISTRITO FEDERAL. *Termo de Acordo de Regime Especial nº 1/98-DF.* Brasília: DODF nº 136, de 21/07/1998. Disponível em: <[http://www.tc.df.gov.br/SINJ/TextoArquivoDiario.aspx?id\\_file=927708c2-2d3c-32e2-82fa-7acef2551d63](http://www.tc.df.gov.br/SINJ/TextoArquivoDiario.aspx?id_file=927708c2-2d3c-32e2-82fa-7acef2551d63)>. , 1998

DULCI, O. S. Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas No Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, n. 18, p. 95–107, 2002. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609/2866>>.

ELALI, A. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*, p. 37–66, 2007. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>.

GIL, A. C. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2008.

GREMAUD, A. P. *et al. Manual de Macroeconomia - Equipe de Professores da FEA-USP*. 3ª Edição ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015. Disponível em: <[www.EditoraAltas.com.br](http://www.EditoraAltas.com.br)>.

JUNQUEIRA, C. S.; POLLI, S. A. A Implantação de Indústrias Automobilísticas em São José dos Pinhais e seus Efeitos nos Indicadores Sociais. *Revista Paranaense de Desenvolvimento - RPD.*, v. 37, n. 131, p. 141–157, 2016. Disponível em: <<http://www.ipardes.pr.gov.br/ojs/index.php/revistaparanaense/article/view/818/1032>>.

KASSAI, S. *Utilização da Análise Envoltória de Dados (DEA) na Análise de Demonstrações Contábeis*. 2002. 1-318 f. Universidade de São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11122002-092458/en.php>>.

LIMA, A. C. DA C.; SIMÕES, R. F. Teorias Clássicas Do Desenvolvimento Regional e Suas Implicações de Política Econômica: O Caso Do Brasil. *RDE - Revista de Desenvolvimento Econômico*, n. 21, p. 5–19, jul. 2010. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/rde/article/view/878>>.

LIMA, A. E. M. A teoria do desenvolvimento regional e o papel do Estado. *Revista Análise Econômica*, n. 45, p. 65–90, mar. 2006. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/10848>>.

LIMA, L. M. M. DE. A aplicação do dever de eficiência à Administração Pública Tributária e sua relação com a Moral Tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 273–292, 2015. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>>.

LOVISON, A. M.; BASSO JÚNIOR, E. Desenvolvimento Local Endógeno Interrogando Seus Limites e Possibilidades à Luz da Pedagogia do Oprimido. *Desenvolvimento em Questão*, v. 13, p. 327–345, 2015. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=75235861013%0AComo>>.

MACEDO, M. A. DA S.; CASA NOVA, S. P. DE C.; DE ALMEIDA, K. Mapeamento e análise bibliométrica da utilização da Análise Envoltória de Dados (DEA) em estudos em contabilidade e administração. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 12, n. 3, p. 87–101, 2010. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/92>>.

MADUREIRA, E. M. P. Desenvolvimento Regional: Principais Teorias. *Revista Thêma et Scientia* –, v. 5, n. 2, p. 8–23, 2015. Disponível em: <<http://www.themaetscientia.fag.edu.br/index.php/RTES/article/view/248>>.

MARTINS, S. R. O. Desenvolvimento Local: questões conceituais e metodológicas. *Interações - Revista Internacional de Desenvolvimento Local*, v. 3, n. 5, p. 51–59, set. 2002. Disponível em: <<http://www.interacoes.ucdb.br/article/view/570>>.

MASSARDI, W. DE O.; ABRANTES, L. A. Esforço Fiscal, Dependência do FPM e Desenvolvimento Socioeconômico: Um Estudo Aplicado aos Municípios De Minas Gerais. *Revista de Gestão*, v. 22, n. 3, p. 295–313, 2015. Disponível em: <<http://www.regeusp.com.br/arquivos/2015.3.1.pdf>>.

NETO, O. A. A crise política brasileira de 2015-2016 - Diagnóstico, sequelas e profilaxia. *Relações Internacionais (R:I)*, n. 52, p. 43–54, 2016. Disponível em: <[http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1645-91992016000400004&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-91992016000400004&lng=pt&nrm=iso)>.

OKABAYASHI, A.; BRUNO, M. A. C.; SBRAGIA, R. Excelência no gerenciamento de construção de hidrelétrica de grande porte. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, p. 11–25, 2008. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1678-69712008000600002&lang=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1678-69712008000600002&lang=pt)>.

OLIVEIRA, G. B. DE. Uma discussão sobre o conceito de desenvolvimento. *Revista da FAE*, v. 5, n. 2, p. 37–48, 2002. Disponível em: <<https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/477>>.

OLIVEIRA, G. B. DE; LIMA, J. E. DE S. Elementos endógenos do desenvolvimento regional: considerações sobre o papel da sociedade local no processo de desenvolvimento sustentável. *Revista da FAE*, v. 6, n. 2, p. 29–37, 2003. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista\\_da\\_fae/fae\\_v6\\_n2/03\\_Gilson.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v6_n2/03_Gilson.pdf)>.

PAES, N. L. A Curva de Laffer eo imposto sobre produtos industrializados—evidências setoriais. *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 10, p. 5–22, 2010. Disponível em:

<[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/arquivos/cadernos2/Caderno\\_de\\_financas\\_publicas\\_n10.pdf#page=6](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/arquivos/cadernos2/Caderno_de_financas_publicas_n10.pdf#page=6)>.

PAES, N. L.; ALMEIDA, A. F. F. DE. Tributação da pequena empresa e avaliação do simples. *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 9, p. 5–55, 2009. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/cadernos-de-financas-publicas>>.

PEÑA, C. R. Um modelo de avaliação da eficiência da administração pública através do método análise envoltória de dados (DEA). *RAC*, v. 12, n. 1, p. 83–106, 2008. Disponível em:

<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-6552008000100005&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552008000100005&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>.

PÉRICO, A. E.; REBELATTO, D. A. DO N.; SANTANA, N. B. Eficiência bancária: os maiores bancos são os mais eficientes? Uma análise por envoltória de dados. *Gestão & Produção*, v. 15, n. 2, p. 421–431, 2008. Disponível em:

<[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0104-530X2008000200016&lng=en&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2008000200016&lng=en&nrm=iso&tlng=pt)>.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. [S.l.: s.n.]. Disponível em:

<[http://200.17.83.38/porta1/upload/com\\_arquivo/metodologia\\_de\\_pesquisa\\_aplicavel\\_as\\_ciencias\\_sociais.pdf](http://200.17.83.38/porta1/upload/com_arquivo/metodologia_de_pesquisa_aplicavel_as_ciencias_sociais.pdf)>. , 2003

REZENDE, F. Reforma Tributária e Federação. *Reforma Tributária em Questão*. Brasília: EDU - UnB, 2003. .

RIANI, F. *Economia do Setor Público*. 6ª edição ed. Rio de Janeiro: LTC, 2016.

SÃO PAULO. *Comunicado CAT 78*. . São Paulo: [s.n.]. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. , 1998

SARAK, D. Tributação e desenvolvimento. *Revista Estudos Jurídicos UNESP*, p. 253–268, 2010. Disponível em: <<https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/232>>.

SILVA, E. L. DA; MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. *UFSC*, v. 3º, n. Metodologia da Pesquisa e elaboração de dissertação, p. 121p., 2001.

SRIVASTAVA, T. *How to find inefficient branches when considering multiple outputs?* Disponível em: <<https://www.analyticsvidhya.com/blog/2013/11/inefficient-branches-multiple-output/>>. Acesso em: 1 fev. 2018.

VIEIRA, D. J. *Um Estudo Sobre a Guerra Fiscal no Brasil*. 2012. 232 f.

Universidade Estadual de Campinas, 2012. Disponível em:  
<<http://repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/285921>>.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.



## ANEXOS

### **Anexo A - Nota Técnica sobre a extração e tratamento dos dados realizada por Auditores-Fiscais da Receita do Distrito Federal**

*Gunther Siqueira Lemos Gomes<sup>13</sup>  
Evandro Manzano dos Santos<sup>14</sup>*

A base de dados utilizada para o presente estudo está dividida em dois tipos de informação, a primeira, econômico–fiscal e a segunda, cadastral. A base destes dados encontra-se em diversas tabelas dentro dos sistemas legados da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal (SEF/DF), muitos dos quais recuperados em bases históricas, visto que muitos destes atualmente são inservíveis para constituição de créditos tributários devido ao instituto da decadência tributária.

Um dado econômico–fiscal é um dado utilizado para a apuração do imposto. Seu agrupamento é de um registro por mês, por contribuinte. Nesta extração foram usadas duas declarações feitas pelos contribuintes: Guia de Informação Mensal do ICMS (GIM)<sup>i</sup>, e Livro Fiscal Eletrônico (LFE)<sup>ii</sup>, com 2 leiautes para GIM e um único para o LFE.

A GIM teve um leiaute inicial anterior ao início da extração 1995, que perdurou até os anos 2000. Em 2000, esta mesma declaração foi reestruturada e deu origem a uma nova, contendo mais dados, e perdurou até 2006; em 2006 a GIM foi extinta ficando em vigor a declaração atual, LFE.

Devido à alteração de leiaute da GIM, houve perda de alguns valores mensais declarados pelos contribuintes no último trimestre de 2000. Por conseguinte, optou-se por repor os dados pela mediana dos demais meses deste ano de 2000, calculadas individualmente por contribuinte, de modo a buscar coerência no movimento econômico mensal.

A partir dos dados tratados, utilizou-se os seguintes conceitos e terminologias para amparar as análises:

---

<sup>13</sup> Chefe do Núcleo de Programação da Malha Fiscal/GEPRO/COFIT/SUREC/SEF

<sup>14</sup> Gerente da Gerência de Gestão do Malha Fiscal/COFIT/SUREC/SEF

Doutor em Transportes pela Universidade de Brasília (2015)

1. As operações são divididas em três grupos devido à posição geográfica dos contribuintes que comercializam com os do Distrito Federal (DF), seja para **compra ou venda**: internas/tipo local (LOC) quando ocorrem apenas entre contribuintes no DF, interestadual quando de/para o DF e outros estados brasileiros, ou internacional (INT);
2. Tomando como referência o contribuinte no Distrito Federal, as operações são consideradas de entrada (ENT) quando ocorre uma compra ou aceitação de uma devolução ou saída (SAI) quando há uma venda ou iniciativa no DF de uma devolução.
3. Estes vetores de transações (subitens 1 e 2 acima) são amparados de modo preciso pela variável CFOP<sup>iii</sup>. tratada com mais detalhe adiante;
4. Os valores econômicos-fiscais utilizados são de três tipos: Valor Contábil (CONT), Base de Cálculo do ICMS (BC) e o Imposto Declarado (ICMS).

Vale ressaltar que, apenas a partir de 2007, com as informações obtidas de LFEs, foi possível classificar os dados conforme os CFOPs das operações. Isto acrescentou segurança ao modelo, pois com esta variável foi possível estabelecer uma regra de fluxos líquidos de mercadorias, sendo que, pela proposta deste trabalho, foram desconsiderados os “fluxos” e respectivos CFOPs de energia elétrica, telecomunicações e transportes.

O fluxo líquido de mercadorias é caracterizado pelo resultado da Entrada líquida igual à Soma de Valores no CFOP de Entrada, descontado os CFOP retificações de Entrada; e Saída Líquida igual à Soma de Valores no CFOP de Saída, descontado os CFOP retificações de Saída.

Assim, seguindo o conceito de fluxos líquidos, os CFOPs de entrada são:

Quadro 1: CFOPs Entradas

CFOP	DESCRICAÇÃO
1101	Compra para industrialização
1102	Compra para comercialização
1111	Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial
1113	Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil
1116	Compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro

CFOP	DESCRICAO
1117	Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro
1118	Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda a ordem
1120	Compra para industrialização, em venda a ordem, já recebida do vendedor remetente
1121	Compra para comercialização, em venda a ordem, já recebida do vendedor remetente
1122	Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente
1124	Industrialização efetuada por outra empresa
1125	Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria
1126	Compra para utilização na prestação de serviço
1401	Compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
1403	Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
1407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
1556	Compra de material para uso ou consumo
1922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro
2101	Compra para industrialização
2102	Compra para comercialização
2111	Compra para industrialização de mercadoria recebida anteriormente em consignação industrial
2113	Compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil
2116	Compra para industrialização originada de encomenda para recebimento futuro
2117	Compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro
2118	Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda a ordem
2120	Compra para industrialização, em venda a ordem, já recebida do vendedor remetente
2121	Compra para comercialização, em venda a ordem, já recebida do vendedor remetente
2122	Compra para industrialização em que a mercadoria foi remetida pelo fornecedor ao industrializador sem transitar pelo estabelecimento adquirente
2124	Industrialização efetuada por outra empresa
2125	Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria
2126	Compra para utilização na prestação de serviço
2401	Compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
2403	Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária

CFOP	DESCRICAO
2407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
2556	Compra de material para uso ou consumo
2922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro
3101	Compra para industrialização
3102	Compra para comercialização
3126	Compra para utilização na prestação de serviço
3127	Compra para industrialização sob o regime de drawback
3556	Compra de material para uso ou consumo

Fonte: CONFAZ - adaptado pelos autores (2017)

Os CFOPs com efeito de retificação de Entrada (anula o valor da entrada, para retirar uma operação que não ocorreu) são:

Quadro 2: CFOPs Efeito Retificação Entrada

CFOP	DESCRICAO
5201	Devolução de compra para industrialização
5202	Devolução de compra para comercialização
5210	Devolução de compra para utilização na prestação de serviço
5410	Devolução de compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
5411	Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
5502	Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação
5556	Devolução de compra de material de uso ou consumo
5606	Utilização de saldo credor de ICMS para extinção por compensação de débitos fiscais
6201	Devolução de compra para industrialização
6202	Devolução de compra para comercialização
6210	Devolução de compra para utilização na prestação de serviço
6410	Devolução de compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
6411	Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
6502	Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação
6556	Devolução de compra de material de uso ou consumo

CFOP	DESCRICAÇÃO
7201	Devolução de compra para industrialização
7202	Devolução de compra para comercialização
7210	Devolução de compra para utilização na prestação de serviço
7211	Devolução de compras para industrialização sob o regime de drawback
7556	Devolução de compra de material de uso ou consumo

Fonte: CONFAZ - adaptado pelos autores (2017)

Os CFOPs com efeito de saída são:

Quadro 3: CFOPs Saídas

CFOP	DESCRICAÇÃO
5101	Venda de produção do estabelecimento
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5103	Venda de produção do estabelecimento, efetuada fora do estabelecimento
5104	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento
5105	Venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar
5106	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar
5109	Venda de produção do estabelecimento, destinada a Zona Franca de Manaus ou áreas de Livre Comercio
5110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a Zona Franca de Manaus ou áreas de Livre Comercio
5111	Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação industrial
5112	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação industrial
5113	Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil
5114	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação mercantil
5115	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, recebida anteriormente em consignação mercantil
5116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura
5117	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura
5118	Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem
5119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem
5120	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem

CFOP	DESCRICAÇÃO
5122	Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente
5123	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente
5124	Industrialização efetuada para outra empresa
5125	Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria
5401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
5402	Venda de produção do estabelecimento de produto sujeito ao regime de substituição tributária, em operação entre contribuintes substitutos do mesmo produto
5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
5405	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído
5922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura
6101	Venda de produção do estabelecimento
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6103	Venda de produção do estabelecimento, efetuada fora do estabelecimento
6104	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, efetuada fora do estabelecimento
6105	Venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar
6106	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar
6107	Venda de produção do estabelecimento, destinada a não contribuinte
6108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte
6109	Venda de produção do estabelecimento, destinada a Zona Franca de Manaus ou áreas de Livre Comercio
6110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a Zona Franca de Manaus ou áreas de Livre Comercio
6111	Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação industrial
6112	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de Terceiros remetida anteriormente em consignação industrial
6113	Venda de produção do estabelecimento remetida anteriormente em consignação mercantil
6114	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação mercantil
6115	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, recebida anteriormente em consignação mercantil
6116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura
6117	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura

CFOP	DESCRICAÇÃO
6118	Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem
6119	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem
6120	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem
6122	Venda de produção do estabelecimento remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente
6123	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida para industrialização, por conta e ordem do adquirente, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente
6124	Industrialização efetuada para outra empresa
6125	Industrialização efetuada para outra empresa quando a mercadoria recebida para utilização no processo de industrialização não transitar pelo estabelecimento adquirente da mercadoria
6401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6402	Venda de produção do estabelecimento de produto sujeito ao regime de substituição tributária, em operação entre contribuintes substitutos do mesmo produto
6403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6404	Venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente
6405	Não existe no Decreto 18955
6922	Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura
7101	Venda de produção do estabelecimento
7102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
7105	Venda de produção do estabelecimento, que não deva por ele transitar
7106	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar
7127	Venda de produção do estabelecimento sob o regime de drawback

Fonte: CONFAZ - adaptado pelos autores (2017)

Os CFOPs com efeito de Retificação de Saída (anula o valor da saída, para retirar uma operação que não ocorreu) são:

Quadro 4: CFOPs Efeito Retificação Saída

CFOP	DESCRICAÇÃO
1201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
1202	Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

CFOP	DESCRICAO
1203	Devolucao de venda de producao do estabelecimento, destinada a Zona Franca de Manaus ou áreas de Livre Comercio
1204	Devolucao de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a Zona Franca de Manaus ou áreas de Livre Comercio
1410	Devolucao de venda de producao do estabelecimento em operacao com produto sujeito ao regime de substituicao tributaria
1411	Devolucao de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operacao com mercadoria sujeita ao regime de substituicao tributaria
2201	Devolucao de venda de producao do estabelecimento
2202	Devolucao de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
2203	Devolucao de venda de producao do estabelecimento, destinada a Zona Franca de Manaus ou areas de Livre Comercio
2204	Devolucao de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a Zona Franca de Manaus ou areas de Livre Comercio
2410	Devolucao de venda de producao do estabelecimento em operacao com produto sujeito ao regime de substituicao tributaria
2411	Devolucao de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operacao com mercadoria sujeita ao regime de substituicao tributaria
3201	Devolucao de venda de producao do estabelecimento
3202	Devolucao de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
3211	Devolucao de venda de producao do estabelecimento sob o regime de drawback
3503	Devolucao de mercadoria exportada que tenha sido recebida com fim específico de exportação

Fonte: CONFAZ - adaptado pelos autores (2017)

Ainda, é padrão considerar no CFOP:

Quadro 5: Classificação CFOP por Origem

Iniciado por	Posição das transações
1,5	Local (LOC)
2,3,6,7	Não local (INT)

Fonte: CONFAZ - adaptado pelos autores (2017)

Por sua vez, o dado cadastral é aquele que possui uma linha do tempo, não coincidindo o registro antigo ao status atual, pois contribuintes surgem e encerram suas atividades continuamente. Por isto, esta linha temporal foi construída usando o Banco de Dados de cadastro de contribuinte histórico da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, adequando-o ao período de extração das informações



econômico-fiscais. O período cadastral utilizado foi o do último dia do mês para coincidir com o dia da apuração do imposto.

Assim, o dado econômico é cruzado com o dado cadastral, resultando em um CNAE – Fiscal<sup>iv</sup> (CNAE, 2018) e em um regime fiscal previsto na legislação do ICMS para cada contribuinte.

Para efeito desta extração os dados são agrupados por CNAE por Atividade que segue no quadro 6 e de Regime segundo a Legislação para Regime (de acordo com o estudo) conforme o quadro 7.

Quadro 6: Regra CNAE/Atividade

<b>REGRA PARA CNAE</b>	<b>ATIVIDADE</b>
Iniciado por C	INDÚSTRIA
Iniciado por G46 ou G453070100 G453070200 G454120200	ATACADO
Iniciado por G45 Ou G452000100 G453070300 G453070400 G453070500 G454120500	VAREJO
CNAE igual G451110100 G451110200 G451110300 G451110400 G451110500 G451110600 G451290200 G454120100 G454120300 G454120400	VEICULO
Iniciado por I56	RESTAURANTE
CNAE não incluso numa regra acima.	OUTROS

Fonte: CONCLA/IBGE - adaptado pelos autores (2017)

Quadro 7: Regime/Cadastro Fiscal

<b>Regime Cadastro Fiscal do DF</b>	<b>Regime Estudo</b>
PRO-DF Logístico	ESPECIAL
Regime de Refeições	
Regime Esp. Varejistas Mat. Construção	
Regime Produto Origem Animal-320-D RICMS	
TARE - Atacadista	
Inscrição temporária construção civil	ISS
Órgão Público Subst. Tributário do ISS	
Regime Especial do ISS - RTE-ISS	
Sociedade Uniprofissional	
Inscrição Centralizada	NORMAL
Inscrição Centralizadora	
Normal	
Prod. Rural Equiparado a Com/Industria	
Autônomo	SIMPLES
Feirante/Ambulante Equiparado a EPP (Empresa de Pequeno Porte)	
Produtor Rural	
Revendedor porta a porta	
SIMEI - Microempreendedor Individual	
Simples Candango - ME	
Simples Candango EPP	
Simples Candango EPP - FAIXA 01	
Simples Feirante/Ambulante	
Simples Nacional	
OUTRA UF-OP. INTERESTADUAIS CONSUM. FINAL	
Substituto Tributário - OUTRA UF	

Fonte: os autores (2017)

Além do tratamento de dados perdidos em 2000, também foi necessário aplicar o método de *Box Plot* para detecção de valores atípicos (*outliers*) univariados para as

variáveis CONT, BC e ICMS. Utilizou-se este método não paramétrico devido à característica não normal na dispersão dos dados utilizados (HAIR JR *et al.*, 2009), e porque há casos de informações prestadas com erros de digitação, com potencial conhecido pela SEF/DF para provocar distorções significativas nos valores contábeis de faturamento, por exemplo.

Os dados são agrupados por CFDF e Ano, e por tipo de dado (ENT - SAI) (LOC - INT) (CONT - BC - ICMS). Para cada agrupamento são calculados a mediana e os 1º (Q1) e 3º(Q3) quartis necessários ao método de *Box Plot*. O dado mensal de uma variável específica que seja maior que a fórmula  $Q3+1.5*(Q3 -Q1)$  (HAIR JR *et al.*,2009) e substituído pela Mediana (M). Foi utilizado o software *QlikView* (QLIKVIEW, 2018) para este trabalho devido ao volume expressivo de dados.

Considerando os dados perdidos de modo aleatório (são considerados pela SEF/DF devidos essencialmente a erros de digitação), o resultado foi 3,59% de substituições (ver exemplo para a variável CONT na Tabela X.X) para todas as variáveis, sendo que em qualquer delas, estas superaram 6,6 %, valores de substituição total inferiores ao limite de 10% aceitável para dados perdidos aleatoriamente (HAIR JR *et al.*, 2009).

Tabela 12: Valores de Substituições Por Dados Com Erro Para a Variável CONT

ANO	INT	ENT	CONT	INT	SAI	CONT	LOC	ENT	CONT	LOC	ENT	ICMS	LOC	SAI	CONT
1995			0,13%			0,06%			4,60%			4,20%			5,30%
1996			0,15%			0,05%			4,20%			3,90%			5,20%
1997			0,10%			0,02%			4,20%			3,50%			4,80%
1998			0,08%			0,02%			3,70%			3,30%			4,80%
1999			0,09%			0,02%			3,60%			3,10%			4,70%
2000			0,06%			0,00%			4,10%			3,70%			4,90%
2001			5,40%			3,40%			5,90%			5,70%			5,90%
2002			5,30%			3,60%			5,60%			5,60%			6,10%
2003			5,30%			3,70%			6,00%			5,60%			6,10%
2004			5,20%			3,10%			6,00%			5,60%			6,20%
2005			5,40%			2,90%			5,90%			5,40%			6,20%
2006			5,50%			3,00%			5,80%			5,20%			6,10%
2007			5,20%			2,50%			5,50%			4,20%			6,60%
2008			5,00%			2,40%			5,30%			3,50%			5,90%
2009			5,10%			2,40%			5,20%			3,40%			5,80%
2010			4,90%			2,40%			5,20%			3,30%			6,10%
2011			4,90%			2,50%			5,00%			3,30%			6,10%
2012			4,90%			2,50%			5,00%			3,60%			6,20%

ANO	INT	ENT	CONT	INT	SAI	CONT	LOC	ENT	CONT	LOC	ENT	ICMS	LOC	SAI	CONT
2013			4,80%			2,40%			5,00%			3,70%			6,20%
2014			4,70%			2,40%			4,80%			3,40%			6,00%
2015			4,90%			2,40%			4,90%			3,60%			6,20%
2016			5,40%			2,50%			5,30%			4,20%			6,00%

Fonte: os autores (2018)

<sup>i</sup>Leiaute de impressão disponível em [http://www.dinamicasistemas.com.br/upload/files/anexov\\_doc47.pdf](http://www.dinamicasistemas.com.br/upload/files/anexov_doc47.pdf)

<sup>ii</sup>Leiaute disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2005/ac070\\_05](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2005/ac070_05)

<sup>iii</sup>Códigos disponíveis em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfop\\_cvs\\_n\\_70\\_vigente](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfop_cvs_n_70_vigente)

<sup>iv</sup>Códigos disponíveis em <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html>

## REFERÊNCIAS

CFOP (2018) Código Fiscais de Operações e Prestações. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfop\\_cvs\\_n\\_70\\_vigente](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cfop_cvs_n_70_vigente). Acesso em: 16 jan. 2018

CNAE (2018) Classificação Nacional de Atividades Econômicas V. 2.0. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?view=estrutura>. Acesso em: 16 jan. 2018.

Hair Jr., J. F.; W. C. Black; B. J. Babin; R. E. Anderson e R. L. Tatham (2009) Análise Multivariada De Dados (6<sup>a</sup> ed). Artmed Editora S.A., Porto Alegre.