

**Política Fiscal do Estado
do Ceará de Aquisição de
Créditos de ICMS
Decorrentes de
Operações e Prestações
Para o Exterior**

Autores:

**Francisco Ferreira
Chagas Júnior** - Mestre
em Planejamento em
Políticas Públicas

**Maria Lírida Callou de
Araújo e Mendonça** –
Doutora em Direito –
Universidade Federal
de Pernambuco - UFPE

Resumo

O conjunto de ações governamentais que envolvem o planejamento e a implementação de políticas fiscais, por manter relação direta com a consecução de variados objetivos no orçamento, impõe a necessidade de serem dimensionadas as consequências dos reflexos provenientes da administração e da geração de receitas e de despesas públicas. O debate sobre os elementos da política fiscal abrange as suas diversas categorias de análise, tais como aquelas relacionadas com o equilíbrio do orçamento estatal, com o volume e a qualidade dos gastos públicos, bem assim com as diretrizes para uma tributação justa, equânime, eficiente e equilibrada. O objetivo deste artigo está inserido justamente nesse contexto, por abordar a política fiscal implementada pelo Estado do Ceará para aquisição de créditos de ICMS acumulados por contribuintes em decorrência de operações e prestações para o exterior, medida esta que busca fundamentalmente minorar os impactos negativos decorrentes da desoneração constitucional das exportações. Conclui-se que a política fiscal analisada, muito embora tenha proporcionado resultados positivos para as finanças públicas do Estado do Ceará, e conquanto favoreça economicamente o segmento privado exportador, possui algumas falhas relacionadas com seu planejamento, que comprometem em parte os seus resultados.

Palavras-chave: Política fiscal. Créditos de ICMS. Exportação. Desoneração constitucional.

Abstract

The set of governmental actions involving the planning and implementation of fiscal policies, due to its direct connection with the achievement of various objectives in the budget, imposes a scaled reflections from the consequences of the administration and generation of revenue and public expenditure. The debate about the elements of fiscal policy covering its various categories of analysis, such as those related to balance the state budget, with the volume and quality of spending public, as well as with the guidelines for a fair taxation, equitable, efficient and balanced. The objective of this article is inserted precisely in this context, by addressing the fiscal policy implemented by the State of Ceará to purchase ICMS tax credits accumulated by taxpayers as a result of the operations and services exported, a measure which seeks primarily to mitigate the negative impacts of constitutional exemption of exports. It is concluded that the fiscal policy analyzed, although it has provided positive results for the public finances of the State of Ceará, and while economically favor the private exporter, has some flaws related to its planning, which compromise partly its results.

Key-words: Fiscal policy. ICMS tax credits. Exportation. Constitutional exemption.

Introdução

Vários são os estudos que se lançam a analisar o papel do Estado soberano como protagonista no processo que envolve a execução de programas relacionados com o gasto público e a arrecadação de recursos para fazer frente ao custeio de seus dispêndios, sobretudo diante do fato de que esses complexos mecanismos vêm sendo utilizados cada vez mais, e de forma ampla, para o enfrentamento de questões que decorrem da marcha do modelo econômico capitalista.

A vastidão do conjunto de ações governamentais que envolvem o planejamento e a implementação de políticas fiscais, por manter relação direta com a consecução de variados objetivos no orçamento, impõe a necessidade de serem dimensionadas as consequências dos reflexos provenientes da administração e da geração de receitas e de despesas públicas.

O debate sobre os elementos da política fiscal, assim como sobre as suas repercussões, ganham contornos cada vez mais amplos, abrangendo as suas diversas categorias de análise, tais como aquelas relacionadas com o equilíbrio do orçamento estatal, com o volume e a qualidade dos gastos públicos, bem assim com as diretrizes para uma tributação justa, equânime, eficiente e equilibrada.

Hodiernamente, percebe-se que o manejo da política fiscal vem sendo conduzido de modo a conferir às suas ações um papel ativo na promoção do desenvolvimento não só econômico das nações, mas também social, compensando de forma anticíclica os desequilíbrios provenientes dos diversificados efeitos adversos das crises estruturais que afetam os países periodicamente.

O exercício da atividade fiscal produz inegavelmente efeitos extrafiscais, orientados pelas diretrizes econômicas, políticas, morais e sociais dos estadistas que a comandam, surgindo daí a ideia de se utilizar o instrumental financeiro de que dispõe o Estado para a provocação deliberada de determinados resultados econômicos e políticos, tais como a repressão à inflação, o combate ao desemprego, a restauração da prosperidade, a proteção da indústria nacional, a promoção do desenvolvimento econômico, a nivelção das fortunas e a correção das iniquidades na distribuição da renda nacional (BALEEIRO, 2000, p. 9).

Essa orientação da política fiscal traduz importante mecanismo gerenciador de transcendentais questões ligadas aos aspectos mais intrínsecos das demais políticas públicas, atuando de forma complementar a essas últimas, sendo certo que os contornos dos reflexos originários do âmbito de incidência da política fiscal são bastante difíceis de serem delimitados com precisão, pois perpassam a generalidade das outras áreas que também merecem a atenção do Estado, carecedoras de ações concretas e específicas, sobretudo diante da incapacidade do mercado de prover soluções para o conjunto de problemas que aflige as sociedades estruturalmente organizadas.

As consequências nefastas da crise econômica observada a partir do início do século vigente vêm dando ensejo, cada vez mais, à adoção de práticas que se coadunam com as ideias propugnadas por John Maynard Keynes, as quais, de maneira geral, estão centradas na utilização pelo Estado de medidas fiscais como elementos gerenciadores de crises. Nessa nova fase crítica, dá-se ênfase ao papel da tributação sobre o novo contexto social que se apresenta, o qual demanda a atuação firme do governo voltada à promoção do desenvolvimento sustentável.

O manejo dos instrumentos fiscais que compõem a política tributária, que representa um dos segmentos de análise da política fiscal, ao lado da política fiscal em sentido estrito (LONGO; TROSTER, 1993, p. 24 - 25), repercute diretamente na sociedade a que são direcionadas, afetando desde o cidadão mais pobre até o grande empresário. Tal ilação pode ser facilmente compreendida quando, por exemplo, são lançadas luzes sobre a regularidade com que tributos são recolhidos. Estes constituem a principal fonte de recursos para o Estado, e o seu pagamento representa uma constante na vida dos cidadãos, os quais, direta ou indiretamente, arcam com o ônus financeiro decorrente daquele ato.

A dimensão dessa realidade toma corpo em países com elevada carga tributária, não raro dando margem a insurgentes manifestações de insatisfação por parte da população, sobretudo quando precária a prestação dos serviços públicos, que representam, em última análise, a contraprestação estatal pelos recursos repassados compulsoriamente ao erário.

Há que se ter em mente o fato de as políticas tributárias não se circunscreverem à elaboração de planos e estratégias relacionados com a atividade de arrecadação e de fiscalização. Estão atreladas, ainda, ao conjunto de ações voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação, a serem executados pela administração tributária, e que se situam dentro de um espectro de atuação bem mais alargado.

É nesse contexto que merecem análise as ações diretamente relacionadas com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por representar a principal fonte de receita dos estados da Federação. O aludido tributo, de matriz constitucional, é disciplinado, fundamentalmente, pela Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), cujos dispositivos específicos estão em harmonia com os princípios básicos assentados na Constituição Federal para o seu disciplinamento.

Tem por um de seus traços característicos o fato de ser devido cada vez que ocorrer circulação de mercadorias, havendo mudança de sua titularidade, que pode ser atribuída, inicialmente, ao fabricante, passando pelo comerciante revendedor até o consumidor final, o que traduz o ciclo econômico ordinário de circulação de uma mercadoria. Bem assim, será devido quando ocorrer a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Caracteriza-se, ainda, por ser não cumulativo, já que é possível a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação da mercadoria ou prestação de serviço com o montante do imposto cobrado pelo mesmo ou por outro Estado nas operações ou prestações anteriores, vale dizer, o valor do tributo pago nas operações ou prestações antecedentes representa um crédito a ser utilizado no abatimento do débito subsequente.

A técnica da não cumulatividade é de todo relevante para o ICMS, por representar um direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte e tendo em vista a própria natureza multifásica do tributo, que incide sobre cada etapa de circulação da mercadoria. Ao obstaculizar a incidência em “cascata” do imposto,

uma vez que o montante a recolher resultará da diferença positiva, no período considerado, do confronto entre o débito e o crédito apurados, acaba por repartir, teoricamente, o ônus financeiro decorrente de seu pagamento entre todos os contribuintes que porventura vierem a participar da cadeia de circulação da mercadoria até que ela venha a alcançar o consumidor final.

Alinhado com o princípio da não cumulatividade encontra-se o comando constitucional que determina a anulação do crédito relativo à operação anterior quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Relativamente às operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços, a possibilidade de manutenção dos créditos, que consubstanciam o montante do imposto cobrado pelo mesmo ou por outro Estado nas operações ou prestações anteriores, para além de representar uma exceção à regra geral determinante do estorno sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, constitui medida que se alinha com o mandamento constitucional que tem por escopo a desoneração do ICMS nas exportações, reflexo da política tributária que visa assegurar a competitividade das empresas nacionais no mercado mundial, estimulando o comércio internacional com outros países, um dos propósitos do Plano Nacional da Cultura Exportadora, arquitetado pelo Governo Federal, que fundamentalmente visa fomentar as exportações do país.

Com o advento da Lei Kandir, passou a existir previsão legal no sentido de possibilitar a transferência a terceiros do saldo credor acumulado de ICMS por estabelecimentos que realizam operações e prestações para o exterior, medida esta que fora espelhada pela legislação tributária estadual, conforme se depreende da leitura do art. 55 da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996 (Lei do ICMS), que consolida as disposições legais referentes ao imposto.

Consoante o disposto na aludida lei estadual, o contribuinte poderá promover o aproveitamento ou a transferência de seu saldo credor a qualquer outro estabelecimento de sua propriedade, desde que localizado no próprio Estado do

Ceará, ou a outro contribuinte, também estabelecido em território cearense, no que concerne ao saldo credor remanescente, desde que, na última hipótese, haja prévia manifestação do Fisco.

A previsão em comento sempre foi de fundamental relevância para as empresas cearenses, sobretudo para aquelas que realizam preponderantemente exportações. Isso porque, nessas empresas, geralmente se observa que os créditos escriturados nas contas gráficas superam os débitos dos períodos de apuração, resultando num acúmulo de saldo credor que muitas vezes não tem como ser aproveitado, sobretudo quando a empresa trabalha exclusivamente com operações de exportação.

As implicações que se seguem a esse problema são extensivas, ainda, às empresas que fornecem os insumos utilizados na produção das mercadorias exportadas, ante a conseqüente queda da demanda na sua produção, produzindo efeitos negativos sobre a economia brasileira como um todo.

Como a manutenção desse saldo credor representa um custo muito alto para os contribuintes, vê-se que a possibilidade de haver uma transferência de créditos visa evitar que o ônus daí decorrente seja repassado para os preços das mercadorias exportadas, tolhendo a capacidade competitiva das empresas de concorrer com os preços praticados no mercado internacional.

Partindo do princípio de que a formação do preço de exportação de um produto fabricado por uma indústria é definido a partir de seus custos, a manutenção dos créditos de ICMS acumulados dará ensejo a uma redução em seu capital de giro, devido à imobilização de recursos em impostos, sem qualquer remuneração e praticamente a fundo perdido (CASTRO, 2001, p. 149).

Diante da existência de expressa autorização legal nesse sentido, os contribuintes cearenses passaram a negociar os créditos acumulados em decorrência das exportações com outros contribuintes estabelecidos no Estado do Ceará, os quais são vendidos mediante a aplicação de um deságio (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43; RIBEIRO NETO, 2012, p. 251), sendo posteriormente transferidos ao seu adquirente, ato este que é precedido

necessariamente de manifestação do Fisco que autorize a respectiva transferência.

Ocorre que a desoneração do ICMS incidente sobre as exportações impacta diretamente sobre os cofres estaduais, na medida em que dá margem a perdas de arrecadação, o que inclusive motivou o estabelecimento de complexas medidas compensatórias aos Estados, as quais ficam a cargo da União, mas que estão fortemente sujeitas à ação de fatores políticos, o que vem dando margem a controvérsias entre os referidos entes federativos (PELLEGRINI, 2006, p. 35-37).

O problema que consubstancia a possibilidade de haver apropriação dos créditos acumulados em decorrência das exportações ocasiona repercussões negativas sobre a arrecadação porque os referidos créditos poderão vir a ser utilizados para compensar débitos do mesmo ou, caso venham a ser transferidos, de outro contribuinte estabelecido no Estado, constituindo exceção à regra geral determinante do estorno quando o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta. Por essa razão, tem-se que o aproveitamento desses créditos, seja como for, resulta na diminuição da arrecadação estadual, já que os débitos que dariam origem a determinado volume de receita aos cofres públicos podem vir a ser compensados com os aludidos créditos, sendo essa a lógica que traduz a diminuição dos recursos provenientes da tributação pelo ICMS.

Diante dessa problemática, algumas unidades da Federação vêm adotando políticas fiscais com o propósito de minimizar os impactos negativos sobre a arrecadação própria, consubstanciadas em ações que seriam de relevante significação estratégica para o interesse público e os demais bens envolvidos. Situa-se dentre essas medidas a inserção do art. 55-B na Lei cearense que dispõe acerca do ICMS, o qual foi acrescentado pela Lei nº 14.143, de 25 de junho de 2008. O dispositivo em questão passou a prever a possibilidade de a própria Administração Pública do Estado do Ceará adquirir, mediante leilão reverso, e com deságio mínimo de 6% (seis por cento), os saldos credores de ICMS acumulados, a partir de 16 de setembro de 1996, por contribuintes do imposto estabelecidos no Estado que realizem operações e prestações de exportação para o exterior, em vez

de transferi-los a terceiros.

Registre-se que os diversos leilões realizados injetaram uma grande quantidade de recursos diretamente na economia cearense, sobretudo nos caixas das empresas exportadoras, que deixam de sofrer, pelo menos parcialmente, os impactos decorrentes dos influxos da oneração pelo imposto pago nas cadeias anteriores de circulação das mercadorias exportadas, e que não fora utilizado na compensação de quaisquer débitos pela saída para o exterior.

O presente estudo tem por objetivo geral promover uma análise dessa política fiscal de aquisição de créditos de ICMS, procurando abordar as várias perspectivas que podem ser aprofundadas, a fim de que se torne possível captar a real extensão de alguns de seus impactos, bem como das repercussões decorrentes da sua implementação.

2 O Estado e a Política Fiscal

A política fiscal se insere como uma das categorias do gênero política pública (DIAS; MATOS, 2012, p. 17; MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 204), tendo fundamental relevância dentro do processo de desenvolvimento econômico e de equilíbrio das finanças internas de qualquer país, sobretudo daqueles em que se observa um capitalismo avançado, sensível às mudanças dos fatores exógenos que impactam na conjuntura econômica global.

A política fiscal, ao lado da política monetária, representa uma das principais formas de política econômica, que, por definição, pode ser entendida como a intervenção do Estado na economia (VASCONCELLOS; GREMAUD; TONETO JÚNIOR. 1999, p. 129).

Para Silva (1983, p. 51), as funções do Governo na economia se expandiram consideravelmente ao longo dos anos em decorrência de dois fatores primordiais, quais sejam, a evolução dos próprios princípios teóricos determinantes da intervenção estatal e "as modificações substanciais nas preferências da

coletividade, quanto à necessidade de uma maior intervenção do Governo em atividades relacionadas com a distribuição da renda nacional".

No que tange aos aspectos diretamente relacionados com o papel do Estado na ordenação econômico-financeira, Rossetti (1997, p. 826) assinala que um dos maiores desafios da política econômica é a realização simultânea de seus quatro objetivos principais, a saber: a) a sustentação do produto agregado em alto nível; b) a expansão do emprego, na direção de um baixo nível de desemprego involuntário, tanto o de caráter cíclico quanto o estrutural; c) a estabilidade dos preços em mercados livres, e d) o equilíbrio em transações externas com exportações e importações.

Difícilmente seria possível a mensuração exata da relevância do complexo de ações estatais que repercutem sobre a economia. Contudo, os reflexos provenientes das atividades do Estado diretamente relacionadas com a obtenção de receitas e a realização das despesas públicas são monitorados de forma ininterrupta pelo governo, que busca sempre uma representação numérica a mais precisa possível dos resultados obtidos com as diretrizes que giram em torno de seus planos estratégicos e de seu orçamento.

O estudo da política fiscal preocupa-se justamente com os aspectos mais intrínsecos que envolvem a utilização consciente, planejada e eficiente das medidas fiscais de que dispõe o governo para alcançar propósitos específicos ligados ao desenvolvimento, e que encontram relação direta com as ações voltadas ao equilíbrio econômico e social do país.

Conforme Mochón (2007, p. 182), "a política fiscal ocupa-se de decisões sobre a receita e os gastos públicos e sobre o déficit ou superávit orçamentário, em termos de seus efeitos sobre a renda nacional, o emprego total e o nível geral de preços". No mesmo sentido, Eckstein (1971, p. 139) entende estarem englobadas por essa política "as modificações nos impostos e despesas que visem a objetivos a curto prazo, como pleno emprego e a estabilidade do nível de preços".

Byrns e Stone Jr. (1995, p. 215) definem a política fiscal como sendo “o uso dos gastos do governo e de políticas de impostos para estimular ou contrair a atividade macroeconômica”, enquanto que, para Froyen (1999, p. 78), “a política fiscal é a determinação do orçamento público, sendo, portanto, composta das decisões governamentais sobre gastos e tributação”.

Burkhead (1971, p. 90 - 91) estabeleceu uma relação direta entre os efeitos da política fiscal e os limites de sua definição:

Toda atividade governamental terá efeitos de política fiscal, no sentido de que qualquer imposto, despesa ou administração da dívida pública exercerá influência, por menor que seja, no nível da renda nacional e do emprego. Todavia, uma definição de política fiscal assim tão ampla desfigura o sentido da expressão. Certos tipos de programas governamentais são empreendidos, principalmente com vistas à sua influência sobre os níveis de renda e de emprego. Outros são modificados devido à sua provável influência sobre esses mesmos níveis. Apenas nos casos em que os programas do Governo são elaborados ou alterados de acordo com seus efeitos sobre esses agregados devem eles ser considerados como parte da política fiscal. À medida que os programas governamentais forem sendo formulados, cada vez mais, em função desses objetivos, os limites da política fiscal tenderão a se ampliar.

Tomando por base as definições e as considerações emanadas dos renomados autores, pode-se concluir que a política fiscal diz respeito ao conjunto de ações governamentais que consubstanciam o planejamento e a realização das despesas públicas e do custeio para fazer frente às dívidas e às demais obrigações delas decorrentes. Mas não só isso. Tem por foco, ainda, a análise das potencialidades dessas mesmas ações, bem como de seus impactos, pretendidos ou não, que venham a ser produzidos não só sobre a economia, mas também em outras áreas de atuação governamental.

A política fiscal, além de estar diretamente relacionada com a administração e a geração de receitas, também envolve o cumprimento de metas e objetivos governamentais no orçamento, o qual é utilizado para a alocação e a distribuição de recursos, assim como para promover a estabilização da economia (MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 148).

Musgrave (1973, p. 25) observa que as determinações da política orçamentária de um Estado ideal, no qual prevaleçam padrões eficientes de planejamento fiscal, são derivadas de uma multiplicidade de objetivos, sendo cabível a utilização de instrumentos fiscais para assegurar ajustamentos na alocação de recursos e na distribuição da renda e da riqueza, bem como para garantir a estabilização econômica.

Lagemann (1996, p. 316), baseando-se nas clássicas proposições de Musgrave, distingue e sintetiza essas três funções concernentes à intervenção do Estado na economia:

a) A função alocativa, que compreende a oferta eficiente de bens públicos, através de produção própria ou por empresas privadas. Como o consumo dos bens públicos é geralmente não excludente, os consumidores não estão dispostos a revelar sua preferência, tornando-se necessário transferir a decisão de “o quê e quanto produzir” do mercado para a esfera política. A moeda é substituída pelo voto. b) A função redistributiva, que compreende a realização de ajustes na distribuição da renda e da riqueza entre as pessoas. Ela justifica-se pelo fato de o mercado nem sempre proporcionar distribuição da renda considerada justa pela sociedade, por adotar como único critério de distribuição a propriedade dos fatores de produção. [...] c) A função estabilizadora, que compreende a intervenção para alcançar elevado nível de emprego, certa estabilidade no nível de preços, o equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

Filellini (1989, p. 61) argumenta que tanto os gastos públicos como as receitas, de per si, constituem veículos que o governo utiliza para atingir metas alocativas e distributivas, sendo que, dentro dessa dimensão, a política de estabilização “consiste na aplicação combinada de gastos e receitas, de forma a impactar ou amortecer as tendências cíclicas da economia”.

Giambiagi e Além (2008, p. 10) lecionam que os objetivos da ação do governo através da política fiscal abrangem justamente essas três funções básicas. A função alocativa guarda íntima relação com a política fiscal, sobretudo porque o

financiamento da produção dos bens públicos depende da obtenção compulsória de receita para tanto (GIAMBIAGI; ALEM, 2008, p. 10).

A função redistributiva envolve a promoção por parte do governo de ajustes na distribuição da renda e da riqueza, de modo a torná-la mais justa, o que é realizado por meio de instrumentos fiscais específicos, dentre os quais se destacam as transferências, os impostos, principalmente os incidentes sobre a renda, e os subsídios (LAGEMANN, 1996, p. 316).

Quanto a essa função específica, Leite (1994, p. 102 - 103) aduz que a política fiscal pode e deve servir como instrumento de justiça social, na medida em que, por meio da tributação, se torna possível retirar recursos dos mais ricos, os quais podem ser utilizados para custear programas que assegurem melhores oportunidades e uma melhor condição de vida àquelas pessoas que não dispõem de condições dignas de sobrevivência, desde que os referidos gastos públicos se deem de forma eficiente.

De acordo com Garcia (2004, p. 521), a redistribuição pode ser pessoal, quando implementada por meio de uma estrutura tributária progressiva, em que os indivíduos com maiores rendas pagam mais impostos ou quando a redistribuição é realizada mediante a combinação de impostos sobre produtos adquiridos por pessoas de renda elevada com subsídios para produtos adquiridos por consumidores de baixa renda.

A redistribuição pode, ainda, ser setorial ou regional, "onde o instrumento governamental mais adequado seria uma política de gastos públicos e subsídios direcionados para as áreas mais pobres" (GARCIA, 2004, p. 521).

No que concerne à função estabilizadora, justificada pela circunstância de o pleno emprego e a estabilidade de preços não ocorrerem de forma automática pela livre ação do mercado, espera-se que em virtude dela o governo utilize os instrumentos fiscais de que dispõe para assegurar a estabilidade econômica, considerando que a realização de gastos e a tributação afetam a demanda agregada

da economia e, em consequência, os níveis de emprego, de preços e a situação das contas externas (LAGEMANN, 1996, p. 316).

Burkhead (1971, p. 91-92) assevera que

Cada vez mais a política econômica tende a transformar-se em política fiscal. A importância dos objetivos de estabilização na elaboração da política do Governo, com o desenvolvimento de técnicas para a avaliação das consequências da estabilização, fará com que as considerações de política fiscal venham a influenciar, diretamente, e cada vez mais, os programas governamentais.

Na concepção de Leite (1994, p. 180), os objetivos que cingem a função estabilizadora são os únicos que permitem uma avaliação da política fiscal exclusivamente em termos dos níveis de tributos arrecadados e dos gastos realizados. Isso porque, a sua avaliação pelos objetivos concernentes às funções alocativa e redistributiva somente poderia ser realizada à vista da qualidade da política tributária, bem como da eficiência e da eficácia do dispêndio público na busca da justiça social e do desenvolvimento econômico equilibrado, haja vista que não basta ao governo simplesmente tributar e gastar.

Feitas essas considerações iniciais acerca da política fiscal, importa para o presente estudo o exame específico de um dos seus segmentos de análise, qual seja, a política tributária, passo antecedente necessário para que se possa adentrar na temática central deste artigo.

2 A Política Tributária e seus Pressupostos

A política tributária se baseia no exercício do denominado poder fiscal ou poder de tributar, definido por Martins (1988, p. 81) como a faculdade de que goza o Estado soberano de exigir prestações pecuniárias das pessoas que vivem sob sua jurisdição, com a finalidade de viabilizar o atendimento dos encargos que são próprios daquele ente, representando uma das manifestações mais expressivas da vontade soberana das sociedades politicamente organizadas.

Cumprido exaltar a necessidade de ter-se em mente que a referida política não se circunscreve à elaboração de planos e estratégias relacionados com a

atividade de arrecadação e de fiscalização. Está atrelada, ainda, ao conjunto de ações voltadas à coordenação, à orientação e ao planejamento de projetos governamentais de tributação, a serem executados pela administração tributária, e que estão situadas dentro de um contexto bem mais amplo de sua atuação.

Para Krugman e Wells (2007, p. 428),

*A política tributária sempre tem dois objetivos. Por um lado, os governos procuram alcançar a **eficiência tributária**; procuram minimizar os custos diretos e indiretos da cobrança de impostos para a economia. Por outro lado, os governos buscam a **justiça tributária** ou **equidade tributária**; procuram garantir que as pessoas certas de fato tenham que arcar com a carga dos impostos. O dilema central em política tributária [...] é que um imposto eficiente pode não parecer justo, e um imposto justo pode não ser eficiente. Assim, há um trade-off fundamental entre equidade e eficiência. (grifos dos autores)*

Porém, afirmam os autores (KRUGMAN; WELLS, 2007, p. 430) que "a análise econômica não pode dizer quanto peso um sistema tributário deve atribuir à equidade ou à eficiência. A escolha é um julgamento de valor que fazemos através do processo político".

Pohlmann e Iudícibus (2006, p. 32) elencam dentre os objetivos da política tributária a elevação da arrecadação, a redistribuição da riqueza e o estímulo à atividade econômica, estando constantemente preocupada com a avaliação dos efeitos e da eficácia da mudança nas regras tributárias.

De um modo geral, pode-se afirmar que as ações relacionadas com o planejamento, a implementação e a avaliação das políticas tributárias giram em torno da tomada de decisões que dizem respeito às atividades de tributação, de arrecadação, de fiscalização e ao estabelecimento de obrigações instrumentais ou acessórias, todas elas voltadas à consecução de objetivos que podem variar de acordo com os interesses da Administração Tributária.

De acordo com Cursi (2011, p. 62-63), enquanto a tributação corresponde a um meio pelo qual a esfera pública obtém recursos, a partir da exploração econômica e financeira de determinada base tributária, a arrecadação é o produto resultante daquela atividade.

A execução de ações relacionadas com a tributação e a arrecadação envolve o manejo estratégico, adequado e eficiente dos tributos, com vistas a que o montante dos recursos arrecadados aos cofres públicos possa ser suficiente para fazer face às despesas que derivam do atendimento pelo Poder Público das necessidades coletivas.

Passam pelo planejamento e pela implementação das políticas de tributação e arrecadação o estudo coordenado e orientado de projetos governamentais estratégicos, voltados ao constante aperfeiçoamento da legislação tributária e ao exame da viabilidade da adoção de medidas que possibilitem tanto a maximização das receitas como as desonerações tributárias que impactam negativamente sobre o erário público, mas que constituem objeto de transcendentais objetivos governamentais.

Desses projetos estratégicos derivam consequências (externalidades) que carecem de ser avaliadas previamente pelo gestor tributário, para que se evitem, ou pelo menos sejam minorados, alguns efeitos indesejáveis, advindos da busca pelo atingimento de determinadas metas e da execução de certas ações ligadas às políticas de tributação e de arrecadação, efeitos estes que inclusive podem contribuir para tornar o sistema tributário injusto e menos eficiente, do ponto de vista econômico-fiscal.

Essas externalidades estão indissociavelmente atreladas aos processos de política fiscal que permeiam a atividade de administração tributária, os quais cuidam dos reflexos da ação pública sobre a renda nacional disponível e sobre o comportamento da esfera privada, o que significa cuidar do paradoxo da exploração da base tributária afetando a própria base em si considerada (CURSI, 2011, p. 103-104).

A renda disponível à esfera privada é um importante fator de influência do ritmo e tipo de atividade executada pela esfera privada no âmbito da base tributária explorada economicamente pela esfera pública. Quer dizer que a disponibilidade econômica e financeira, a geração de emprego e renda e os comportamentos, podem ser afetados pela administração tributária conforme o tipo de calibração da carga tributária ou segundo o tipo de seletividade, essencialidade e equidade

utilizada pelos regimes tributários. O modo e a forma como a esfera pública obtém dinheiro junto a esfera privada é relevante para a administração tributária por afetar a sustentabilidade de exploração da própria base e por produzir efeito sobre as gerações futuras. Em outras palavras, explorar a base tributária ignorando os efeitos da exploração verificados na esfera privada é ignorar a necessidade de apreciar no longo prazo a hipótese de cuidar para não exaurir a base e não afetar negativamente as decisões de desenvolvimento econômico e social (CURSI, 2011, p. 104).

Conclui-se, com efeito, que o fluxo de dinheiro obtido por meio da tributação não pode ser apreciado em termos de mera aplicação da carga sobre a matéria tributável. Há, portanto, a necessidade de uma cuidadosa calibração da incidência, que seja capaz de assegurar tanto um volume adequado de recursos aos cofres públicos como a maior neutralidade possível da tributação, com a preservação do nível de atividade privada (CURSI, 2011, p. 104-105).

Registre-se que o planejamento da política tributária também envolve o estabelecimento de ações estratégicas voltadas à implementação de obrigações instrumentais e à realização de atividades fiscalizatórias, que têm como principal objetivo, em última análise, combater e prevenir os atos de sonegação fiscal, tendentes a provocar lesão aos cofres públicos, ante o não pagamento dos tributos devidos regularmente aos cofres públicos pelo contribuinte.

Conforme Machado e Machado (2011, p. 86), "a palavra fiscalização designa o conjunto das atividades desenvolvidas pela Fazenda Pública para controlar o cumprimento das obrigações tributárias".

De acordo com Eckstein (1971, p. 86), para que funcione bem um sistema em que as pessoas respeitem as leis tributárias e paguem os seus tributos de forma voluntária, faz-se necessária a transmissão de confiança ao povo de que os impostos são justos e que todos contribuem para ele.

Quando se generaliza o sentimento de que o sistema tributário é simplesmente uma sucessão de brechas e evasões, e as pessoas veem seus vizinhos igualmente prósperos pagando substancialmente menos ou vivendo à base de contas de despesas livres de impostos, o moral do contribuinte baixa. A apresentação de uma declaração de impostos honesta deixa, então, de ser um ato moral. Em muitos países do mundo, tanto ricos como pobres, a ética relativa aos impostos se distingue da ética em outras esferas. (ECKSTEIN, 1971, p. 86-87)

Nabais (2005, p. 135), ao discorrer sobre os aspectos da cidadania fiscal, expõe que, se, por um lado, aos indivíduos de uma sociedade não é dado o distanciamento do dever de contribuir para o suporte financeiro do Estado-nação, observada a capacidade contributiva de cada um, por outro, a eles é conferido o direito de exigir daquele ente tributante que obrigue a todos a cumprirem com o referido dever.

A fiscalização, que, diga-se, constitui atividade que integra especificamente a área de gestão da política tributária (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 55), representa justamente a principal forma de que dispõe o Estado para averiguar a regularidade fiscal das pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não venham a se enquadrar na figura de contribuintes, mas que são obrigadas a cooperar com a atividade fiscalizatória, por força da legislação tributária.

A atividade de fiscalização pode ser de cunho repressivo, quando busca identificar as condutas ilícitas praticadas pelos contribuintes, a fim de permitir a reparação das perdas sofridas pelo erário público, dando margem inclusive à aplicação das eventuais penalidades cabíveis (PELLIZZARI, 1990, p. 113). Pode, ainda, ser de cunho preventivo. Sobre o tema, Pellizzari (1990, p. 112-113) explica que a fiscalização preventiva é realizada de diversas formas: i) pela formação da consciência tributária; ii) por meio da prestação de orientações e esclarecimentos precisos aos contribuintes; e iii) através da criação de mecanismos de acompanhamento e de checagem das atividades ou situações sobre as quais possam incidir tributos, fazendo com que a evasão seja indiretamente controlada e tornando cada vez mais arriscada a sua prática.

Dito isso, saliente-se que, indubitavelmente, é inadequado enxergar a política tributária como mero instrumento preordenado à arrecadação de mais recursos aos cofres públicos. Ter essa visão é não compreender o seu papel no contexto que envolve o processo de desenvolvimento econômico e social do país.

Não se pode conceber o Estado Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que se resumem na mera fiscalidade

(SPAGNOL, 2002, p. 17), e é tão importante reconhecer a relevância crucial das suas implicações e potencialidades quanto entender a relevância dos recursos que se arrecada.

Vistas à luz adequada, as políticas tributárias podem inclusive contribuir sobremodo para a resolução, ou pelo menos para a amenização, de problemas cuja solução fica a cargo do Poder Público, e que demandam a sua atuação firme, por meio de processos decisórios que são desenvolvidos fundamentalmente no âmbito das demais áreas de políticas públicas. Desse argumento, deflui-se que a política tributária não é isolada das demais políticas. Com elas se inter-relaciona, sobretudo porque, por um lado, e este é o seu laço de união mais singelo, é através dela que são angariados os recursos utilizados para o custeio das demais políticas públicas, enquanto que, por outro, observa-se que, não raro, o finalismo extrafiscal predomina em determinadas políticas tributárias.

Não se ignora, portanto, que as finalidades da política tributária podem estar atreladas essencialmente ao favorecimento da consecução de transcendentais objetivos políticos, sociais e econômicos, hipótese em que estarão apoiadas nos aspectos de extrafiscalidade da tributação (CARRAZZA, 2008, p. 688).

No mesmo sentido, Falcão (1981, p. 46) assevera que, em decorrência da extrafiscalidade, tem-se procurado utilizar o instrumental tributário para a obtenção de deliberados resultados econômicos e políticos, tais como a repressão à inflação, o combate ao desemprego e à recessão, o desaquecimento da atividade econômica, a proteção da indústria nacional, a promoção da redistribuição de renda, o nivelamento das fortunas, atuação sobre a densidade demográfica ou sobre a distribuição espacial da população, dentre outros fins.

Conforme a lição de Gomes e Castro (1987, p. 4),

Como resultado dos novos tempos, o Estado passou a utilizar o tributo além do seu caráter fiscalista, isto é, com o propósito de obter e aplicar recursos para custeio dos serviços públicos. O tributo é, hoje, meio de correção de distorções econômicas e do equilíbrio social; influenciando assim em diferentes sentidos, obedecendo a diretrizes econômicas, políticas e sociais; é o que se convencionou chamar de extrafiscalidade. São funções extrafiscais do tributo: reprimir a inflação; evitar o

desemprego; distribuir a riqueza; proteger e estimular a indústria nacional; promover o desenvolvimento econômico; provocar o nivelamento da economia das diversas regiões por meio de concessão de incentivos fiscais; imposição da carga tributária segunda a essencialidade do bem adquirido ou do serviço prestado, entre outras. Todos esses elementos constituem subsídios valiosos para a condução da política fiscal de um Estado, podendo sofrer as mutações que a técnica impõe conforme a conjuntura econômica atravessa.

Diante dessas considerações, vê-se que há uma firme integração entre a política tributária e as demais políticas públicas quando a tributação é utilizada com finalidades extrafiscais, considerando a possibilidade de os tributos serem empregados como instrumentos estratégicos, voltados à consecução de objetivos outros que não a geração de receita aos cofres públicos.

Colocadas as premissas teóricas gerais que permeiam o contexto onde está inserida a temática central do presente estudo, passa-se a abordar, de forma concentrada, a política fiscal do Estado do Ceará de aquisição de créditos de ICMS acumulados por contribuintes em decorrência de operações e prestações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior.

4 A Política Fiscal do Estado do Ceará de Aquisição de Créditos de ICMS Decorrentes de Operações e Prestações para o Exterior

A negociação de saldos credores acumulados por contribuintes cearenses exportadores deu margem ao surgimento de um verdadeiro mercado paralelo de compra e venda de créditos de ICMS, onde o objeto negociado é vendido mediante a aplicação de um deságio (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43; RIBEIRO NETO, 2012, p. 251), o que traduz um negócio bastante vantajoso tanto para o cedente dos créditos como para o seu cessionário.

Note-se que o mercado em questão representa uma forma efetiva de neutralizar a carga tributária nas operações de exportação (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674), sendo de todo relevante para aquelas empresas que destinam preponderantemente sua produção para o comércio internacional, haja vista que, em geral, esses contribuintes acumulam significativo volume de créditos escriturados nas suas contas gráficas, os quais superam os débitos dos períodos de

apuração do imposto, resultando num saldo credor que muitas vezes não tem sequer como ser aproveitado, o que não raro acontece naqueles casos em que a empresa trabalha exclusivamente com produtos a serem exportados.

Ocorre que o aproveitamento desse saldo credor por terceiros (cessionários) origina perdas de arrecadação, haja vista que os respectivos créditos são utilizados para compensar débitos que não mais darão origem a determinado volume de receita ao erário público estadual. Leitão, Irffi e Linhares (2012, p. 43) ressaltam que o mercado de créditos, além de dar margem a uma perda de arrecadação para o Estado, introduz

[...] no ambiente econômico uma perda social (peso morto) e uma consequente redução do bem-estar da comunidade, haja vista que uma parcela desta receita, que seria usada pelo governo para a satisfação das demandas coletivas, se transforma em excedente para o setor privado (LEITÃO; IRFFI; LINHARES, 2012, p. 43).

Diante desse problema, a administração tributária cearense, por meio de seu planejamento estratégico, vislumbrou a oportunidade de o Estado do Ceará adquirir diretamente o saldo credor acumulado pelos contribuintes exportadores, de modo a absorver o deságio que iria ser assegurado pela empresa tomadora dos créditos, numa tentativa de evitar o surgimento de maiores repercussões negativas sobre a receita pública estadual. A referida ideia fora materializada por meio da publicação da Lei cearense nº 14.143, de 25 de junho de 2008, diploma legal este que, ao incluir o art. 55-B na Lei do ICMS, possibilitou a aquisição, pelo próprio Estado, e mediante a aplicação de um deságio mínimo de 6%, dos saldos credores dos contribuintes nele estabelecidos, acumulados em decorrência de operações e prestações que destinem mercadorias ou serviços ao exterior, consubstanciando uma alternativa à sistemática ordinária de transferência de créditos corriqueiramente realizada entre contribuintes cearenses, e que fora disciplinada pelo art. 55 da Lei do ICMS.

Ribeiro Neto (2012, p. 251), ao discorrer sobre o assunto, assevera que,

A bem da verdade, trata-se de uma alternativa à transferência de créditos de ICMS para outros contribuintes. Como é notório, sempre que ocorre a transferência de tais créditos, ocorre um grande deságio, com o contribuinte transferidor dos créditos percebendo valores bem inferiores ao da face. No intuito de substituir os contribuintes que costumam comprar os créditos de ICMS, o Estado do Ceará decidiu, então, ele mesmo adquirir tais créditos, desde que haja um deságio mínimo de 6% (seis por cento).

Coube ao Decreto nº 20.767, de 01 de junho de 2009, dispor acerca dos procedimentos relativos ao processo licitatório para aquisição pelo Estado do Ceará dos créditos acumulados do imposto. A referida norma estabeleceu procedimentos que proporcionem a seleção da proposta mais vantajosa para a aquisição de crédito do ICMS, com o menor desembolso financeiro efetivo. Para tanto, estabeleceu que a modalidade licitatória mais adequada seria o leilão reverso.

4.1 Algumas considerações relevantes

Uma pesquisa à legislação nacional faz denotar o fato de que a política fiscal em foco consubstancia uma ação totalmente inovadora, tendo sido concebida sem amparo em qualquer medida similar que tenha sido experimentada anteriormente pelos demais entes da Federação, razão pela qual praticamente inexistente literatura que aborde o tema. Examinadas a fundo as suas proposições, ver-se-á que a política em comento representa uma intervenção direta do Estado no mercado que envolve a negociação de créditos de ICMS, no qual figuravam como cedentes e cessionários, até então, apenas os contribuintes do imposto estabelecidos em território cearense.

Trata-se de uma política *sui generis*, na medida em que gira em torno do dispêndio de vultosos recursos públicos para a aquisição de bens que, a rigor, não possuem utilidade prática para o Estado, mas tão somente para aquelas pessoas às quais as regras da não cumulatividade são direcionadas. Em outras palavras, o saldo credor acumulado pelas empresas exportadoras passou a representar objeto de especial atenção para os gestores da política fiscal, não obstante o fato de aqueles

bens serem imprestáveis ao emprego em qualquer atividade estatal específica e concreta que possa vir a ser prestada em prol da coletividade.

Isso porque os créditos do imposto acumulados pelos contribuintes possuem natureza financeira (MELO, 2009, p. 280), e consubstanciam um mero artifício contábil, voltado exclusivamente à operacionalização da não-cumulatividade, vale dizer, os créditos de ICMS não existem como realidade patrimonial autônoma, estando necessariamente associados à escrituração contábil do contribuinte.

Sob essa perspectiva, a política fiscal representa um dispêndio de recursos planejado com o escopo de minorar os impactos negativos sobre as finanças públicas do Estado, decorrentes da desoneração constitucional das operações de exportação. Passa-se, então, à exposição dos resultados obtidos com os leilões realizados.

4.2 Resultados dos leilões

Durante o período que medeia entre julho de 2008 (mês subsequente àquele em que fora publicada a lei que instituiu a possibilidade de ser licitada a aquisição dos créditos) e agosto de 2013, foram realizados, no total, quatro leilões de créditos. A Tabela 1 detalha, por licitação, o valor total estimado dos créditos, que corresponde ao somatório de todos os lotes licitados em cada leilão. Na mesma tabela são detalhados, ainda, os valores efetivamente contratados (sobre os quais incidira o deságio) e a economia de receita advinda da realização dos certames para a aquisição dos créditos de ICMS.

TABELA 1 – Discriminação das despesas orçamentárias e da economia de receita decorrentes da realização das licitações para aquisição de créditos de ICMS.

Nº da licitação	Valor total estimado dos créditos (R\$)	Valor contratado (R\$)	Economia (R\$)	Deságio (%)
2009001	25.000.000,00	22.788.385,00	2.211.615,00	8,85
20100001	25.000.000,00	22.585.965,00	2.414.035,00	9,66
20100002	30.000.000,00	27.927.605,00	2.072.395,00	6,91
20120001	35.000.000,00	32.182.805,00	2.817.195,00	8,11
Total	115.000.000,00	105.484.760,00	9.515.240,00	

Elaboração: próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

Como se vê, os dados relativos aos leilões realizados evidenciam que o valor total da economia para as finanças públicas do Estado do Ceará perfaz cifra superior a R\$ 9,5 milhões, onde a margem média de deságio gira em torno de 8,38%, ou seja, supera em 2,38% o limite mínimo de 6% determinado pelo art. 55-B da Lei do ICMS. Com efeito, tem-se que a política fiscal ora sob exame, ao evitar que os créditos sejam integralmente aproveitados por potenciais contribuintes interessados na sua aquisição, acaba por obstaculizar impactos negativos sobre a arrecadação do imposto.

Tal afirmação deflui da circunstância de que os créditos não poderão mais ser aproveitados para a compensação de quaisquer débitos do ICMS, deixando de existir nos registros contábeis dos contribuintes vencedores dos respectivos certames, a partir da emissão da nota fiscal de transferência para o Estado do Ceará. Em outras palavras, o crédito fiscal, dada a sua natureza financeira (MELO, 2009, p. 280), deixa de existir como realidade contábil, perdendo toda a sua utilidade

prática, sobretudo porque aquele ente federativo, tomador dos créditos, não se enquadra na figura de contribuinte, não possuindo sequer livros contábeis e fiscais que pudessem servir de instrumento de escrituração do objeto do certame, que lhe é totalmente imprestável para outros fins.

4.3 A política de aquisição de créditos como instrumento de extrafiscalidade

Enxergar a aquisição de créditos de ICMS apenas como uma forma de obstaculizar impactos negativos sobre a arrecadação do Estado é ter uma visão míope acerca da matéria. É não se atentar para todas as potencialidades de que é dotada a política em questão, porquanto, indubitavelmente, ela funciona como um instrumento de extrafiscalidade, na medida em que atua de forma complementar à política de desoneração das exportações e à política industrial do país. Daí porque, quanto a esse aspecto particular, a sua abordagem deve ser conduzida, fundamentalmente, de modo a que não se perca de vista a sua relação íntima com as proposições que emanam do segmento de análise da política fiscal que dá corpo ao arcabouço teórico da política tributária.

A plausibilidade do argumento de que a política de aquisição de créditos de ICMS funciona como um instrumento de extrafiscalidade resta evidenciada na circunstância de que a transferência do saldo credor acumulado por contribuintes exportadores acaba por neutralizar, de forma efetiva, a carga tributária nas operações de exportação (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674). Considerando que de nada adiantaria desonerar essas operações se as empresas não tivessem como aproveitar os créditos de ICMS acumulados nas suas contas gráficas, vê-se que o surgimento de outras formas alternativas para o aproveitamento dos créditos é de todo relevante para o segmento econômico exportador cearense.

Uma análise dos valores pagos no último certame pelo Estado a cada segmento econômico evidencia a injeção de vultosos recursos na economia

cearense, notadamente no caixa das indústrias exportadoras mais expressivas para a balança comercial cearense (Tabela 2).

TABELA 2 – Pregão presencial nº 01/2012 – CEDE - Detalhamento da CNAE de todas as empresas participantes e discriminação do valor total dos lotes arrematados e do valor recebido por setor econômico.

CNAE Fiscal das empresas participantes	Valor total dos lotes arrematados (R\$)	Valor recebido (R\$)
1510600 - Curtimento e outras preparações de couro	19.800.000,00	18.253.815,00
1531901 - Fabricação de calçados de couro	9.150.000,00	8.444.410,00
1031700 - Fabricação de conservas de frutas	1.750.000,00	1.575.500,00
133499 - Cultivo de frutas de lavoura permanente	1.600.000,00	1.452.675,00
1042200 - Fabricação de óleos vegetais refinados	450.000,00	408.500,00
3511501 - Geração de energia elétrica	1.450.000,00	1.329.270,00
810002 - Extração de granito e beneficiamento associado	630.000,00	564.390,00
119907 - Cultivo de melão	170.000,00	154.245,00
Total	35.000.000,00	32.182.805,00

Elaboração: próprio autor.

Fonte: SEFAZ-CE, 2013.

Deflui-se dos dados constantes da Tabela 2 que a política ora examinada, para além de representar uma economia aos cofres do Estado, traz grandes benefícios econômicos para as indústrias exportadoras, por desonerar efetivamente as exportações, evitando, desta forma, que o valor do imposto cobrado nas operações anteriores, diretamente relacionado com as aquisições dos insumos e das matérias-primas, seja repassado ao valor final do produto acabado, o que importaria numa elevação de seu preço e na diminuição da capacidade competitiva do produto nacional no mercado externo.

Se forem cotejados os dados constantes da Tabelas 2 com os dados da Tabela 3, constatar-se-á que os setores mais beneficiados com as licitações realizadas são justamente aqueles segmentos econômicos exportadores mais significativos para a economia cearense.

TABELA 3 – Exportações cearenses por setor de janeiro a junho de 2013 (valores em US\$ FOB).

Setores	2013	2012	Var. (%)
Calçados	145.040.240	165.913.119	12,6 ▼
Couros e Peles	91.178.449	103.003.270	11,5 ▼
Castanha de caju	57.051.616	94.741.831	39,8 ▼
Frutas	37.521.616	33.609.252	11,6 ▲
Ceras vegetais	29.162.291	42.228.812	30,9 ▼
Têxtil	28.678.157	31.614.467	9,3 ▼
Eletrônicos	26.370.475	3.622.954	627,9 ▲
Bebidas	24.676.663	24.660.378	0,1 ▲
Complementos alimentares	11.492.244	6.719.116	71,0 ▲

Embarcações	10.350.000	-	*
Demais setores	80.731.691	108.451.761	25,6 ▼
Total exportado CE	542.253.442	614.564.960	11,8 ▼

Obs.: (Var.) Variação de 2013 sobre 2012

(-) Não houve registro

(*) Não se aplica

Elaboração: FIEC/CIN

Fonte: Secex/MDIC

Há que se ter em mente, ainda, que a aquisição de créditos pelo Estado, por consubstanciar medida alternativa à transferência de que trata o art. 55 da Lei do ICMS, possibilita o aproveitamento do saldo credor acumulado inclusive em momentos nos quais o mercado de créditos possa não estar dando retorno financeiro para a empresa interessada na cessão, seja pelo alto valor do deságio utilizado nas negociações dos créditos com terceiros, seja pela escassez mesmo das transações, que pode ser ocasionada por motivos econômicos de toda ordem, tais como uma recessão financeira ou a diminuição da renda do setor privado.

Diante de todos esses fatores, e considerando que os instrumentos de política fiscal podem claramente servir de apoio ao segmento privado (LEITE, 1994, p. 167), é recomendável que o Estado, a partir de um adequado juízo de conveniência e oportunidade, manipule eficientemente esse importante mecanismo naquelas situações em que o segmento econômico exportador venha a enfrentar períodos de crise, hipótese em que o governo estará buscando, além da contenção de determinados efeitos adversos ao erário público, outro objetivo relevante, qual seja, a estabilização da economia, uma das metas de um Estado ideal onde prevaleçam padrões eficientes de planejamento fiscal (MUSGRAVE, 1973, p. 25).

Isso porque a transferência de créditos, seja como for, tem o condão de neutralizar, efetivamente, o ICMS incidente sobre as operações relativas às aquisições de insumos e de matérias-primas utilizadas pelas indústrias na fabricação de seus produtos (CHIAVASSA; SIMONE, 2007, p. 674), permitindo uma diminuição dos preços das mercadorias exportadas, que deixarão de sofrer, pelo menos em parte, a influência dos custos relativos à oneração decorrente do imposto pago nas cadeias anteriores, aumentando a competitividade do produto fabricado nacionalmente (CASTRO, 2001, p. 146).

A relevância dessa constatação toma vulto diante das considerações de Grau (2007, p. 226), para quem

Afirmar a soberania econômica nacional como instrumento para a realização do fim de assegurar a todos existência digna e como objetivo particular a ser alcançado é definir programas de políticas públicas voltadas – repito – não ao isolamento econômico, mas a viabilizar a participação da sociedade brasileira, em condições de igualdade, no mercado internacional.

Se, por um lado, sabe-se que o fomento à competitividade das empresas nacionais frente ao mercado externo é fundamental para a construção de um projeto de desenvolvimento econômico e social sustentável de um país, de outro, não se olvida que a globalização crescente de mercados e indústrias provocou uma metamorfose radical das condições competitivas em que as empresas operam. Nesse contexto, o que se observa é que o planejamento de determinadas políticas públicas de apoio à exportação vêm sendo concebido de modo a favorecer o desempenho das firmas atuantes nesse segmento, traduzindo um esforço por parte dos governos no sentido de identificar e combater os fatores críticos que impactam direta ou indiretamente sobre essas operações (SCHMIDT; SILVA, 2012, p. 7).

As políticas públicas voltadas para o desenvolvimento industrial utilizam vários instrumentos de ação básicos, dentre os quais se destacam as medidas fiscais (KON, 1999, p. 180). Quase todos os países do mundo possuem uma política industrial específica, seja ela centralizada ou liberal, haja vista tratar-se de um reconhecido meio para a promoção do crescimento econômico, cujas ações respectivas adaptam-se constantemente às modificações internacionais referentes à

competitividade empresarial (PASSOS, 1990, p. 9), possibilitando, destarte, a abertura de novas fronteiras, bem como a expansão e a consolidação daqueles mercados internacionais que foram conquistados.

Enfim, se um dos maiores desafios da política econômica é a manutenção do equilíbrio em transações externas com exportações e importações (ROSSETTI, 1997, p. 826), e se compete aos governos garantir um ambiente macroeconômico favorável ao regular funcionamento dos mercados (SCHMIDT; SILVA, 2012, p.11), tem-se que a eliminação de fatores fiscais que não favorecem a neutralidade tributária e que desencorajam o desenvolvimento econômico é uma medida que se impõe.

Diante de tudo isso, admite-se que a política de aquisição dos créditos de ICMS, de forma louvável, trouxe alguns benefícios econômico-fiscais para as indústrias exportadoras cearenses, além, é claro, de ter proporcionado uma economia de significativo volume de recursos públicos para o Estado do Ceará.

4.4 Restrições à livre participação nos certames

A análise das licitações realizadas pelo Estado faz denotar que alguns fatores funcionaram como verdadeiros obstáculos à participação ampla dos contribuintes nos certames concluídos. De início, registre-se que os créditos objeto dos leilões são divididos em lotes de diferentes valores, os quais são submetidos à arrematação por parte dos contribuintes interessados. Ocorre que esses lotes costumam incorporar valores muito elevados, o que acaba por impossibilitar a participação nas licitações daquelas empresas que não acumulam grandes saldos credores de ICMS, situação esta que normalmente ocorre com aquelas pequenas empresas exportadoras. Os dados constantes da Tabela 4 discriminam os valores e o quantitativo total dos lotes ofertados em cada leilão realizado.

TABELA 4 – Demonstrativo dos valores e da quantidade de lotes arrematados em cada leilão realizado para a aquisição de créditos de ICMS.

Valor do lote (R\$)	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 001/2009	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 001/2010	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 002/2010	Quantidade de lotes – Leilão CEDE n.º 001/2012
5.000.000,00	1	-	-	1
3.000.000,00	2	-	-	1
2.000.000,00	3	1	1	2
1.000.000,00	4	3	5	3
500.000,00	5	10	16	10
250.000,00	-	20	20	20
150.000,00	-	20	20	20
100.000,00	8	35	35	35
50.000,00	14	70	70	69
30.000,00	-	-	-	1
20.000,00	-	-	-	1
Total de lotes	37	159	167	163

Elaboração: próprio autor.

Fonte: Secretaria do Planejamento e Gestão, do Governo do Estado do Ceará, 2013.

Extraí-se dos dados da Tabela 4 que somente a partir do último leilão realizado é que a Administração Tributária, percebendo o problema em questão, resolveu preocupar-se com uma divisão de lotes que pudesse dar condições de participação nos certames àquelas empresas que apresentam um diminuto saldo credor acumulado, posto que houve a criação de lotes cujos valores variam entre R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). Contudo, de certa forma, trata-se de uma medida bastante tímida, diante dos valores e dos quantitativos dos demais lotes ofertados, e tendo em vista que as grandes empresas interessadas nesses mesmos lotes possuem capacidade econômica para oferecer propostas de deságio bastante elevadas, o que acaba por dificultar ainda mais a arrematação do objeto do certame por aquelas empresas economicamente menos expressivas.

Mas outra limitação observada é digna de algumas considerações: a análise dos editais concernentes aos certames realizados evidencia o fato de que a comprovação da regularidade fiscal dos contribuintes participantes fez-se presente em todas as licitações, vale dizer, para poder participar dos leilões os interessados não poderiam ser detentores de débitos inscritos na dívida ativa do Estado. Trata-se de uma limitação que não é razoável, dada a natureza e as peculiaridades da política concebida pelo governo. Isso porque, o mais lógico seria permitir a participação do contribuinte inadimplente no certame, porém, com a determinação de que o valor a ser por ele recebido em decorrência da eventual arrematação de algum lote seja utilizado previamente na compensação de seus débitos inscritos na dívida ativa.

O raciocínio exposto está apoiado na circunstância de que procedimento semelhante é realizado antes da emissão do parecer homologatório das transferências ordinárias de créditos entre contribuintes, diante do fato de o art. 70 do RICMS vedar expressamente a transferência ou o recebimento de créditos por contribuintes inadimplentes para com o Fisco, salvo quando destinar-se à quitação de débitos inadimplidos. Nessas situações, o que ocorre, na prática, é que a transferência é precedida de uma análise do valor total dos créditos tributários

inscritos na dívida ativa do Estado, para que parte do saldo credor a ser transferido ou recebido venha a ser utilizada para o pagamento integral dos débitos de responsabilidade do cedente ou do cessionário, ressalvados aqueles relativos a créditos tributários que estejam com a sua exigibilidade suspensa, na forma do art. 151 do CTN.

Daí porque seria mais razoável admitir-se a participação no leilão de contribuintes detentores de débitos inscritos na dívida ativa, a fim de tornar viável eventual compensação de valores a serem recebidos em decorrência da arrematação de lotes com créditos tributários pendentes de pagamento, medida esta que é boa tanto para o contribuinte, que regulariza sua situação fiscal, como para o Estado, que assegura o pagamento do crédito tributária inadimplido, ao mesmo tempo em que evita o desembolso financeiro de recursos que seriam utilizados para o pagamento em dinheiro dos valores referentes à arrematação do lote respectivo. Trata-se, portanto, de uma falha de planejamento da política fiscal estudada, que evidencia a necessidade de serem promovidos ajustes direcionados a viabilizar a compensação sugerida, o que se coaduna com uma diretriz que encontra respaldo na própria legislação tributária cearense.

5 Conclusão

Diante de tudo o que fora exposto neste artigo, não se olvida que a política fiscal de aquisição, pelo próprio Estado do Ceará, dos saldos credores de ICMS acumulados em decorrência de operações e prestações para o exterior, para além de representar uma intervenção direta do Estado num mercado onde figuravam como cedentes e cessionários, até então, apenas os contribuintes do imposto estabelecidos em território cearense, trouxe resultados positivos para as finanças públicas estatais, representando uma ação inovadora, que contribui para minorar os impactos advindos da desoneração constitucional das exportações.

As licitações realizadas, por terem viabilizado a absorção do deságio que poderia ser assegurado pelas eventuais empresas interessadas em adquirir os

créditos, acabaram por evitar a queda de arrecadação decorrente do seu aproveitamento integral na quitação dos débitos do imposto apurados pelos pretensos tomadores do saldo credor disponível para transferência mediante negociação.

Demais disso, tem-se que a política em comento, além de neutralizar efetivamente a carga tributária nas operações de exportação, melhorando a competitividade do preço do produto exportado, tem o condão de produzir efeitos extrafiscais, na medida em que promove a injeção direta de vultosos recursos na economia cearense, notadamente no caixa das indústrias exportadoras mais expressivas para a balança comercial do Estado do Ceará.

É, portanto, medida que atua de forma complementar à política de desoneração das exportações e à política industrial do país, o que é bastante recomendável, na medida em que se admite que os instrumentos de política fiscal sejam utilizados para servir de apoio ao segmento privado, desde que concebidos mediante a observância de critérios onde prevaleçam padrões eficientes de planejamento, de modo a criar um ambiente macroeconômico favorável ao regular funcionamento dos mercados.

Demais disso, a análise das licitações realizadas pelo Estado fez denotar que alguns fatores funcionaram como verdadeiros obstáculos à participação ampla dos contribuintes nos certames concluídos. Destaca-se, em primeiro lugar, a escassez de lotes com valores de pequena monta, que inclusive resulta na criação de um ambiente de disputa onde se atribui vantagem competitiva para as grandes empresas, em detrimento daquelas economicamente menos expressivas, que não conseguem ofertar propostas de deságio tão elevadas quanto aquelas apresentadas pelas empresas com poder econômico mais elevado.

Em segundo lugar, aponta-se como sendo outra restrição à participação nos certames o condicionamento relativo à necessidade de o contribuinte comprovar a inexistência de débitos inscritos na dívida ativa do Estado para poder participar da licitação, posto que o mais recomendável seria admitir a participação desses contribuintes inadimplentes, a fim de tornar viável eventual compensação de

valores a serem recebidos em decorrência da arrematação de lotes com créditos tributários pendentes de pagamento, medida esta que seria boa tanto para o contribuinte como para o Estado, e que se coaduna com diretriz que encontra respaldo na legislação tributária cearense.

Conclui-se, portanto, que essas falhas relacionadas com o planejamento e a implementação da política fiscal estudada, de certa forma, contribuem para macular alguns dos efeitos positivos que dela são irradiados, muito embora não se negue que os objetivos colimados para a sua formulação tenham sido concebidos com base em ideias que estão pautadas pela louvável preocupação com uma política fiscal que possa corrigir eficientemente problemas decorrentes de desequilíbrios que afetam as finanças públicas do Estado do Ceará.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BYRNS, Ralph T.; STONE JR., Gerald W. **Macroeconomia**. Tradução de Celina Martins Ramalho Laranjeira. São Paulo: Makron Books, 1995.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Tradução de Margaret Hanson Costa. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CASTRO, José Augusto de. **Exportação: aspectos práticos e operacionais**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CHIAVASSA, Tércio; SIMONE, Diego C. Rivas de. O aproveitamento do ICMS acumulado na exportação. In. TORRES, Heleno T. (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CURSI, Marcel Souza de. **Teoria de administração tributária**: ensaio sobre o negócio de exploração de bases tributárias. 1. ed. Mato Grosso: Edição do Autor, 2011.

DIAS, Reinaldo; MATOS, Fernanda. **Políticas públicas**: princípios, propósitos e processos. São Paulo: Atlas, 2012.

ECKSTEIN, Otto. **Economia financeira**: introdução à política fiscal. Tradução de Luciano Miral. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1971.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FILELLINI, Alfredo. **Economia do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1989.

FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. Tradução de Esther E. H., Cecília C. Bartalotti. São Paulo: Saraiva, 1999.

GARCIA, M. Enriquez. O setor público. in. PINHO, D. Benevides; VASCONCELLOS, M. A. Sandoval de. (orgs.). **Manual de economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, Ana. **Finanças Públicas**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GOMES, Carlos R. de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1987.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

KON, Anita. **Economia industrial**. São Paulo: Nobel, 1999.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LAGEMANN, Eugenio. Economia do Setor Público. In SOUZA, Nali de Jesus de. (coord.). **Introdução à Economia**. São Paulo: Atlas, 1996.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da Lei Kandir sobre a arrecadação de ICMS no Estado do Ceará. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). n.39., p.39-65, jul./dez. 2012.

LEITE, José Alfredo Américo. **Macroeconomia**: teoria, modelos e instrumentos de política econômica. São Paulo: Atlas, 1994.

LONGO, Carlos Alberto; TROSTER, Roberto Luis. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, S. de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Cláudio. **Compêndio de finanças públicas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas**: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Manual de gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da teoria governamental. Tradução de Auripebo Berrance Simões. 1. vol. São Paulo: Atlas, 1973.

MOCHÓN, Francisco. **Princípios de Economia**. Tradução de Thelma Guimarães. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In. GRECO, M. Aurélio; GODOI, M. Seabra de. (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

PASSOS, Carlos de Faro. (org.). **Conferência internacional de política industrial e desenvolvimento econômico**. São Paulo: PLANEF – Consultores Associados S/C Ltda., 1990.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados? Brasília: ESAF, 2006. 73 p. Monografia premiada em 1º lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional – 2006, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF). Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIPremio/financas/1tefpXIPTN/1premio_tefp.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2013.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 1990.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO NETO, José. **Direito tributário e legislação tributária do Estado do Ceará**: comentários, doutrina e jurisprudência. 5. ed. Fortaleza: Tipogresso, 2012.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Flávia de Holanda; SILVA, Jorge F. da. **Apoio à exportação: evidências empíricas e desafios para futuras pesquisas.** Rio de Janeiro: IPEA, 2012. Texto para discussão, 1785.

SPAGNOL, W. Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SILVA, Fernando Antônio Resende da. **Finanças Públicas.** São Paulo: Atlas, 1983.

VASCONCELLOS, M. A. S. de; GREMAUD, Amaury Patrick; TONETO JÚNIOR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.