

Rodrigo Frota da Silveira

Graduado em Administração e Direito. Mestre em Administração pela FEA/USP. Professor. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas - TIT/SP e assistente fiscal da Fazesp - Escola Fazendária de São Paulo.

Artigo - Estadual - 2012/0348

A Guerra Fiscal e a unanimidade no Confaz Rodrigo Frota da Silveira*

O fim da Guerra Fiscal é compatível com o aumento da autonomia dos Estados em legislar sobre o ICMS?

Nos últimos anos, diversos artigos têm sido publicados no Brasil tratando do tema reforma tributária, em especial da reforma do ICMS, o maior imposto do Brasil em termos de valor arrecadado. Esses artigos em geral propõem alterações na legislação vigente com vistas a atingir dois objetivos: (i) uniformizar as alíquotas do ICMS em todo o território nacional, para simplificar as operações das empresas que operam em mais de um Estado, reduzindo a autonomia dos Estados e (ii) limitar ou impedir a "guerra fiscal" do ICMS promovida pelos Estados que, sob a justificativa de atrair empresas para seu território ou desestimular sua mudança para outro Estado, concedem benefícios tributários relativos ao ICMS, violando normas nacionais que disciplinam a concessão desses benefícios (03).

Embora, à primeira vista, esses dois objetivos descritos pareçam desejáveis, na realidade, eles não o são, e vamos explicar por quê.

A maioria dos artigos escritos sobre a reforma tributária do ICMS não apresenta uma visão sistêmica do imposto e das interações entre contribuintes e Estados. Assim, na maioria das vezes, a análise peca por simplicidade ou por ser apenas pontual.

Nosso objetivo é analisar a questão de forma sistêmica e ampla, seja em relação à política tributária dos Estados, seja em relação à competição fiscal entre os Estados ou, ainda, em relação à competição entre as empresas, que sujeitas ao ICMS, operam no mercado nacional.

Assim, entendemos que os principais objetivos a serem atingidos em uma eventual alteração da legislação nacional do ICMS deveriam ser: (i) reduzir a externalidade da competição fiscal entre os Estados brasileiros na atração de empresas e atividades por meio de benefícios fiscais relativos ao ICMS e (ii) tornar essa competição um fenômeno lícito, regular e transparente, por meio do aumento da autonomia dos Estados em legislar sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS.

1 - As alíquotas do ICMS

Analisando o primeiro objetivo tratado nos artigos, qual seja, a completa padronização das alíquotas do ICMS no território nacional, vamos demonstrar que, tanto econômica como politicamente, esse objetivo não é desejável para a sociedade brasileira. Em primeiro lugar devemos destacar que o ICMS é um imposto estadual e não um imposto federal ou municipal. Ora, se existem impostos federais, estaduais e municipais, devemos indagar a razão de existir de tais impostos.

Impostos não existem como um fim em si mesmos, mas para permitir a arrecadação de recursos monetários para que o Governo (seja ele federal, estadual ou municipal) possa prestar os serviços públicos que a sociedade espera serem prestados (04).

No Brasil podemos destacar entre os serviços prestados pelos Estados a segurança pública (Polícia Militar, Polícia Civil, penitenciárias e presídios, justiça criminal), a educação pública (ensino fundamental e médio

em caráter universal), a saúde pública (ambulatorios, postos de saúde e hospitais - atendimento universal) e a infraestrutura de transporte (rodovias).

Sendo esses serviços prestados pelos Estados e contando cada Estado com sua Assembleia Legislativa e Poder Executivo eleitos periodicamente em eleições livres e democráticas, é de se esperar que a população de cada Estado possa escolher livremente a qualidade que deseja nesses serviços e o valor do imposto que está disposta a pagar para financiar a prestação de tais serviços (05).

Assim, cada Estado deve ter a capacidade de fixar as alíquotas do ICMS para os produtos e serviços transacionados em seus territórios de modo a fazer frente às necessidades de financiamento dos serviços públicos que disponibiliza para seus residentes. Dada esta premissa, a padronização das alíquotas do ICMS em todo o território nacional, não encontra justificativa econômica. Impostos federais devem ser padronizados nacionalmente, mas impostos estaduais e municipais, por sua própria natureza, devem ser distintos, conforme a decisão de cada Assembleia Legislativa Estadual ou de cada Câmara Municipal, refletindo a preferência da população local pelo nível ótimo de serviços públicos e de tributos.

Não sendo possível estabelecer a carga tributária em cada Município ou Estado, talvez fosse o caso de se extinguir os impostos estaduais e municipais, ampliar os impostos federais e criar um sistema de transferências de valores centralizados na capital federal, a modo e semelhança dos modelos de economia planejada outrora existentes nos países comunistas da Europa Oriental (lá, eles já chegaram à conclusão de que tal modelo não deu bons resultados). Se não for dada a possibilidade de a população local interferir na política tributária por meio de seus representantes eleitos para o Legislativo e o Executivo locais, e tal atribuição couber exclusivamente aos membros do Congresso Nacional em Brasília, talvez não haja justificativa política para a existência dos impostos estaduais e municipais (06).

Adotamos a premissa, já citada, de que cada Estado deve poder fixar as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações ocorridas em seus territórios, de modo a atender a necessidade de arrecadação de recursos na medida necessária e suficiente para custear os serviços públicos prestados a seus residentes, também pela necessidade de os governos estaduais e municipais manterem o equilíbrio em suas contas fiscais, evitando déficits ou endividamentos fora dos padrões definidos na legislação nacional (07).

O argumento bastante utilizado de que as empresas que operam em termos nacionais seriam "beneficiadas" com a "padronização" das alíquotas do ICMS nos diversos Estados pode ser facilmente afastado com uma solução operacional que não envolva a perda de autonomia política dos Estados.

Por exemplo, estimular os Estados a definir as alíquotas do ICMS utilizando tabelas equivalentes às utilizadas pelo Governo federal para fixar os tributos federais (08). Como as empresas já estão familiarizadas com tais tabelas, seria relativamente simples acrescentar as informações das alíquotas do ICMS de cada Estado na tabela geral (09).

A utilização de padrões que facilitem as empresa a cumprir suas obrigações fiscais não pode ser confundida com a padronização das alíquotas do ICMS no território nacional, pois no primeiro caso a autonomia da vontade da população local é preservada, o que não ocorre no segundo caso.

Sobre as alíquotas, resta ainda tratar de dois pontos: (i) a alíquota mínima aplicável nas operações internas e (ii) a alíquota aplicável na operações interestaduais. Para analisarmos esses pontos, precisamos conhecer algumas peculiaridades do ICMS nacional.

No Brasil, embora o ICMS seja um imposto estadual, nas operações interestaduais esse imposto incide e, além disso, o adquirente da mercadoria ou serviço localizado no Estado de destino pode se creditar do valor do imposto cobrado no Estado de origem (10).

Essa é uma característica singular do ICMS (11). Ao adotar-se esse modelo de tributar em um Estado e deduzir o valor em outro Estado, assumiu-se que poderiam ocorrer distorções e estabeleceu-se alguns limites à atuação legislativa estadual em matéria de ICMS (12). Primeiro, já em 1968 e 1969, definiu-se que

(i) a alíquota interna deveria ser única para todos os produtos (13), (ii) que as isenções somente poderiam ser concedidas após a celebração de convênio entre os Estados (14) e (iii) que os valores de impostos que houvessem sido "devolvidos", no todo ou em parte, em razão de "prêmio" ou "estímulo", no Estado de origem, poderiam ser desconsiderados no Estado de destino (15). Depois, em 1975, estabeleceu-se que (iv) todos os benefícios tributários relativos ao ICMS dependeriam de aprovação unânime entre os Estados brasileiros (16). Finalmente, em 1988, estabeleceu-se que (v) a alíquota interna poderia ser diferenciada conforme o produto, mas que (vi) esta não poderia ser inferior à alíquota interestadual, exceto se aprovado em convênio por decisão unânime a unanimidade pelos demais Estados (17).

Assim, atualmente, cada Estado pode estabelecer as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações internas com as diversas mercadorias, respeitando o limite mínimo de 12% (alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal (18)) e o máximo teórico de 99,9%, sendo vedado estabelecer alíquotas inferiores a 12% ou conceder qualquer benefício tributário relativo ao ICMS sem a aprovação unânime dos demais Estados.

Como já dissemos, a existência de alíquotas distintas de ICMS, para os diversos produtos, em diferentes Estados, aplicáveis às operações internas nos Estados, não é um problema real do ICMS e esse fato não deveria ser eleito como um objetivo a ser alcançado por uma eventual reforma da legislação nacional do imposto (19).

Vamos analisar a questão da alíquota aplicável às operações interestaduais no tópico seguinte, junto com os benefícios tributários relativos ao ICMS.

2 - Benefícios tributários e a guerra fiscal

Com limitações previstas na legislação nacional do imposto (20) à autonomia estadual em legislar sobre o ICMS, pensou-se que seria viável manter o sistema em que o imposto pago a um Estado (origem) poderia ser deduzido do imposto a ser pago em outro Estado (destino), nas operações interestaduais entre contribuintes, sem maiores problemas. Isso aconteceu, especialmente durante os anos do regime militar, quando o poder do Governo federal mantinha os Estados dentro dos limites legais. Todavia, a partir da abertura democrática na década de 1980, foi-se instalando o que hoje se denomina "guerra fiscal" do ICMS. Esse fenômeno se caracteriza pela competição para atrair certas empresas ou atividades para determinado Estado, mediante a concessão de benefícios relativos ao ICMS, pelo Estado ao empresário, em desacordo com os limites legais previstos na legislação nacional e, portanto, como uma conduta ilegal (21).

Os Estados justificam essas atividades como sendo dentro de seu "direito" natural à busca do desenvolvimento ou, ainda, como sendo dentro de sua "autonomia", como se, no âmbito de uma federação, os Estados subnacionais pudessem violar as regras estabelecidas nacionalmente, em prejuízo dos demais, sem qualquer problema.

Todavia, como por diversas vezes o fato ocorreu sem que nenhuma punição fosse aplicada aos agentes públicos que a realizaram ou aos empresários que se beneficiaram, ao longo de décadas, o que era inicialmente fato isolado se tornou "a regra do mercado" ou pode-se dizer que atingiu um clima de "fim de feira" (22).

Em termos da literatura econômica internacional, a competição tributária entre governos locais (Estados ou Municípios dentro de uma federação) é tida como um fenômeno saudável para o desenvolvimento econômico e para o bem estar da população (23).

Então, por que no Brasil a competição entre os Estados pela atração de empresas e atividades, com base em benefícios fiscais relativos ao ICMS, é vista por muitas pessoas (24) como um problema e não como um fenômeno saudável da democracia e da livre iniciativa?

Primeiro, por uma questão jurídica. A competição entre os Estados com base em benefícios fiscais relativos ao ICMS se dá à margem da legislação nacional e, portanto, é ilegal. Sendo ilegal, gera custos e riscos para as empresas envolvidas, estimula atividades com pouco capital investido (25) e desestimula a entrada e

permanência no mercado de empresas que, por questões de governança interna, não adotam práticas ilícitas ou de grande risco jurídico (26).

Segundo, por uma questão econômica. Como a alíquota aplicável às operações interestaduais é elevada (12% (27)) em relação à alíquota interna (em geral de 17% ou de 18%), isso significa que, quando uma indústria ou um atacadista localizado em um Estado vende uma mercadoria para um varejista localizado em outro Estado, quase metade (28) do imposto incidente sobre a venda realizada pelo varejo (saída interna no Estado de destino) fica para o Estado de origem, em razão da dedução dos valores cobrados por ocasião da operação interestadual (29).

Como essa proporção alocada ao Estado de origem é bastante elevada (metade de todo o imposto), descobriu-se que uma forma eficiente de se atrair empresas e atividades para determinado Estado era conceder benefícios tributários relativos ao ICMS nas operações interestaduais, mediante um "desconto" na parcela destinada ao Estado de origem, sem que esse "desconto" seja mencionado no documento fiscal relativo à operação, de forma que o contribuinte destinatário pudesse se "creditar" do imposto interestadual "na íntegra" mesmo que ele não tenha sido cobrado.

Vamos apresentar um exemplo para ilustrar o caso. Suponha que um varejista localizado no Estado "A" deseje comprar alguns equipamentos eletrônicos importados para vender e que tais equipamentos sejam tributados pelo ICMS à alíquota interna de 18%. Se o importador "1", localizado no mesmo Estado "A", importar esses equipamentos para revender, vai pagar na importação uma alíquota de 18% de ICMS e depois, ao revender o equipamento com margem de 30% ao varejista vai pagar novamente o ICMS com alíquota interna de 18% (30).

	Valor	Alíquota	ICMS	Crédito	ICMS a pagar
Importação	100,00	18%	18,00	0,00	18,00
Venda ao varejista	130,00	18%	23,40	18,00	5,40
Venda ao consumidor	182,00 (31)	18%	32,76	23,40	9,36
Total do ICMS					32,76

Se o Estado "B" oferecer um crédito outorgado de 90% para o importador "2" realizar operações de importação e subsequente venda interestadual em seu território e adotando as mesmas bases, teríamos a seguinte situação.

	Valor	Alíquota	ICMS	Crédito	ICMS a pagar
Importação	100,00	18%	18,00	13,08 (32)	4,91
Venda ao varejista	121,13 (33)	12%	14,53	18,00	-3,46
Venda ao consumidor	182,00	18%	32,76	14,53	18,22
Total do ICMS					19,67

Com tal medida, o Estado "B" atrai a atividade de importação para seu território e "ganha" uma receita tributária de R\$ 1,45 (34). Por outro lado, o Estado "A" tem uma perda de arrecadação de R\$ 14,54 (35). Além disso, o importador "2" pode tirar mercado do importador "1", pois, com o ganho adicional de R\$ 13,08 sobre a venda dos equipamentos, poderá repassar parte do ganho para o preço de revenda (36), conquistando o cliente, mesmo pagando os custos adicionais (37) de transporte (do Estado "B" para o Estado "A"), e jurídicos se, eventualmente, o que é pouco provável, um dia tenha que se defender na justiça por ter usufruído de um benefício tributário ilicitamente concedido pelo Estado "B".

Como o Governo central, desde o final da década de 1980, não tem conseguido impor um controle político à ação dos Estados, como ocorria durante os anos do regime militar (1964 a 1984), e como o sistema judicial

(38) também não logrou apresentar uma sanção crível (39) para os agentes políticos que concedem benefícios tributários relativos ao ICMS em desacordo com as normas nacionais do imposto (40), o fenômeno (ilegal e com grande externalidade negativa) tem aumentado dia a dia.

Assim, como regra geral, a competição entre os Estados para atrair empresas para seus territórios, mediante a redução de tributos, é uma atividade saudável, mas, no Brasil, (i) face às peculiaridades do ICMS (operações interestaduais tributadas, com parte do valor atribuído ao Estado de origem, e possibilidade de creditar do valor do imposto supostamente pago em outro Estado), (ii) ao enfraquecimento do poder político do Governo central e (iii) às limitações práticas operacionais do sistema judicial, o que poderia ser saudável se transformou em uma verdadeira "guerra fiscal" em ambiente de "fim de feira".

Tal realidade tem causado prejuízo ao desenvolvimento nacional, pois afasta as empresas sérias que poderiam investir no Brasil (não desejam se sujeitar aos riscos legais de infringir as leis nacionais) e incentiva as operações simples e de curto prazo como as de importações de produtos de consumo produzidos no exterior. Poderíamos dizer que muitas vezes são incentivos da China ou pró China.

Assim, entendemos que a competição tributária entre os Estados para atrair determinado tipo de empresa ou de atividade empresarial para seus territórios não é um fenômeno, em si, ruim, ou negativo, ao contrário, pode ser um bom mecanismo de alocação de recursos e de promoção de desenvolvimento regional e sustentável (41).

Todavia, face às peculiaridades do ICMS e do Brasil, a atual "guerra fiscal", travada no campo da ilegalidade, em que (i) os Estados concedem benefícios em desacordo com a legislação nacional vigente para conquistar arrecadação a qualquer custo (para cada R\$ 1,45 de receita adicional para um Estado pode ocorrer uma perda de R\$ 14,54 em outro Estado - ganha um perde dez), (ii) as mercadorias são desembarcadas no porto de Santos ou do Rio e percorrem milhares de quilômetros em rodovias (42), rumo ao centro oeste do Brasil, para trocar a nota e voltar novamente para serem consumidas nos Estados da Região Sudeste, (iii) as empresas são "forçadas" a assumirem elevados riscos jurídicos tributários ou perecerem face aos concorrentes e (iv) o investimento de longo prazo é suplantado pelo movimento rápido de importar e revender, deve acabar, antes que ela acabe com as possibilidades de o Brasil se tornar um país desenvolvido.

Assim, entendemos que não devemos eleger como objetivo o "fim da competição tributária" entre os Estados, mas, sim, fazer com que tal competição ocorra de forma saudável para a federação, induzindo os Governos estaduais a competir dentro dos limites legais e os empresários a investimentos de longo prazo em indústrias e outras atividades complexas, com segurança jurídica que os viabilize.

3 - A solução proposta

Devemos buscar uma solução que concilie o aumento da autonomia dos Estados de definir sua política tributária no âmbito do ICMS com uma disciplina que acabe com a "guerra fiscal" do ICMS, convertendo-a em uma saudável competição fiscal.

Mas o que pode ser feito para converter a atual "guerra fiscal", repleta de problemas legais e de externalidades negativas, em uma competição saudável entre os Estados pela atração de atividades e empresas?

Como conciliar a competição entre os Estados com um aumento na autonomia desses Estados?

Para resolver esse problema complexo, nossa proposta é que se façam duas alterações pontuais na legislação nacional do ICMS: (i) redução da alíquota aplicável nas operações interestaduais entre contribuintes e (ii) flexibilização da regra de aprovação de benefícios fiscais relativos, que atualmente exige a aprovação pela unanimidade dos Estados.

São duas alterações pontuais e singelas que, se implementadas de forma adequada, podem fazer com que grande parte dos problemas relativos ao ICMS sejam resolvida no momento subsequente. O importante nessas regras é que elas permitem o alinhamento dos interesses dos Estados e dos empresários com o interesse nacional, assim entendido como a busca por um desenvolvimento econômico sustentado do país e da melhoria do bem estar social da população.

3.1 - A redução da alíquota interestadual do ICMS

A atual alíquota interestadual do ICMS aplicável às operações interestaduais, fixada pelo Senado Federal em 1989 (43), é de 12%, exceto nas operações com origem nas regiões sul e sudeste, com destino às regiões norte, nordeste, centro oeste e ao Estado do Espírito Santo. Como já vimos, essa alíquota é relativamente elevada e permite em muitos casos que o Estado de "origem" da mercadoria arrecade em torno de 50% do valor do ICMS incidente na operação final com a mercadoria (na saída do varejo ao consumidor).

Em razão disso, muitos Estados se sentem "tentados" a conceder um desconto em sua "parte" do ICMS com o intuito de atrair atividades e arrecadação de outro local para seu território. Entendem que assim a população será beneficiada, pois com mais recursos disponíveis, mais serviços públicos poderão ser disponibilizados. Além disso, a alíquota incidente sobre as operações internas não é majorada, ou seja, a população do Estado não vai arcar com uma maior carga tributária.

Como não existe almoço grátis, alguém tem de perder. Neste caso, quem perde é a população dos demais Estados, aqueles que "perderam" a atividade e a respectiva arrecadação tributária e, agora, ficaram não apenas com um menor nível de atividade econômica, como também com um menor nível de serviços públicos, decorrente da perda de arrecadação.

O pior é que, para R\$ 1,00 "ganho" de arrecadação adicional pelo Estado que concedeu o benefício, pode ter ocorrido uma "perda" de até R\$ 10,00 (44) de arrecadação no Estado que perdeu atividade. Essa enorme externalidade negativa acaba afetando a população de todos os Estados e a atividade econômica em geral, pois, com o passar do tempo, diversos Estados oferecem "benefícios" dos mais diversos tipos, com o intuito de "anular" ou "retaliar" os benefícios concedidos nos demais Estados.

Ao se fixar uma alíquota interestadual baixa ou zerada, a parcela do ICMS atribuída ao Estado de localização do remetente (origem) seria reduzida ou anulada. Consequentemente não seria mais possível manter o atual modelo de atração de empresas e atividade concedendo benefícios tributários que, na prática, reduzem a receita tributária dos demais Estados (destino), e não a receita do Estado (origem) que as concedeu (benefício com chapéu alheio).

Se a alíquota interestadual aplicável a todas (45) as operações interestaduais com mercadorias fosse fixada em 4% (46), o Estado de origem ainda teria alguma margem de manobra para atrair empresas e atividades em razão de seu poder de fixar as alíquotas aplicáveis nas operações internas (47) e em razão de sua participação remanescente na arrecadação das operações interestaduais. Por outro lado, os efeitos negativos de suas decisões sobre os demais Estados seria em grande parte reduzido (redução da externalidade negativa).

É natural que os efeitos das decisões tomadas em cada Estado, pelo Governo e pelo Poder Legislativo, afetem, quase que exclusivamente, as pessoas e empresas que residem no Estado. Todavia, quando decisões tomadas em um Estado afetam de forma direta e negativa os residentes de outros Estados, existe um problema a ser resolvido (48).

3.2 - Flexibilização da regra para aprovação dos benefícios fiscais relativos ao ICMS

Resolvido o problema da alíquota do ICMS aplicável às operações interestaduais, estaria aberta a possibilidade para se alterar a regra fixada na legislação nacional para a aprovação de benefícios tributários relativos a esse imposto.

Atualmente, todo e qualquer tipo de benefício tributário, financeiro ou fiscal, relativo ao ICMS somente pode ser legalmente concedido se tal medida for previamente aprovada pela unanimidade dos demais Estados (49).

Como se sabe, obter a unanimidade é uma tarefa difícil e nos últimos anos a grande maioria dos benefícios fiscais relevantes são concedidos pelos Estados sem respeitar tal regra, sendo, portanto, ilegais. O Confaz (50), órgão formalmente designado para analisar e deliberar sobre a aprovação dos benefícios, atualmente delibera apenas sobre os benefícios que não afetam a estratégia dos Estados na atração de empresas e atividades. Assim, o Confaz deixou de ser o fórum onde se discute e se aprova os benefícios fiscais relativos ao ICMS, passando cada Estado a tratar isoladamente da questão (51).

Como vimos, ao longo do tempo, a "guerra fiscal", assim caracterizada pela atração de atividades e empresas mediante a concessão de benefícios tributários pelos Estados, de forma ilícita, passou de fatos esporádicos para a regra do mercado. Este turbilhão de benefícios irregulares trouxe consigo riscos jurídicos para os empresários e atraiu, em regra, atividade de curto prazo e pequeno investimento, pois as atividades de longo prazo que exigem grandes investimentos em ativos físicos não se sentes "seguras" ou atraídas" face a mutabilidade das regras e ao risco jurídico.

A abertura do caminho para que os Estados possam definir e implementar suas políticas tributárias, inclusive no que se refere a benefícios para atração de atividades e empresas, dentro das normas legais vigentes no País, passa pela revisão da regra de aprovação por benefícios fiscais relativos ao ICMS apenas pela unanimidade dos Estados.

Para tanto, bastaria alterar a legislação vigente (52) para permitir que os Estados possam conceder determinados tipos de benefícios fiscais relativos ao ICMS com um *quórum* menor de votos (por exemplo, de 6 votos (53)), não mais se exigindo 27 votos (54) para todo e qualquer tipo de benefício fiscal.

E quais tipos de benefícios poderiam ser concedidos com esse novo *quórum* de 6 votos?

Seriam, basicamente, os benefícios fiscais aplicáveis a operações internas e aqueles aplicáveis a operações interestaduais que ficassem devidamente registrados no documento fiscal relativo à operação (55) e que não afetassem negativamente o Estado de destino (56). Dentre estes podemos destacar: (i) conceder isenção de ICMS na operação interna, (ii) fixar a alíquota interna entre 0,1% e 3,9% (57), (iii) conceder redução de base de cálculo em operação interna e (iv) conceder redução de base de cálculo em operação interestadual. Todos os demais benefícios continuariam a depender da aprovação unânime dos demais Estados.

Com tal alteração, os Estados ganhariam muitos graus de liberdade para implementar suas políticas tributárias, inclusive políticas de estímulo a atividades econômicas ou atração de empresas, e poderiam passar a exercer tais políticas de forma totalmente regular face à legislação nacional do ICMS.

Isso traria segurança jurídica para os empresários, maior transparência nas normas tributárias, aumento do incentivo para realização de investimentos de longo prazo (58), maior nível da arrecadação de ICMS no conjunto dos Estados, possibilidade de redução da alíquota interna sem perda da arrecadação, incentivo à formalização das atividades e redução das disputas judiciais entre os Estados e entre os Estados e os contribuintes.

3.3 - A negociação

Todavia, se é certo que haverá um ganho para o conjunto dos Estados e para a sociedade brasileira como um todo, também é certo que alguns poucos Estados que atualmente auferem parcela considerável de sua arrecadação em razão da "guerra fiscal" podem sofrer perda líquida.

Como toda e qualquer negociação em que o resultado final é positivo, as partes devem barganhar até que se encontre uma fórmula de repartir os ganhos, de forma que ao final todos sejam favorecidos. Quando existem obstáculos para a negociação, seja porque as partes não confiam umas nas outras, seja porque o

custo de negociar é elevado, pode ser que a negociação não ocorra e que cada parte continue buscando maximizar seu resultado individual em desfavor do todo (59).

Em uma federação, era de se esperar que uma negociação que afeta todos os Estados fosse coordenada pelo Governo central, assim como era de se esperar que os tribunais conseguissem impor a ordem legal e sanções àqueles que infringiram as normas.

Porém, no Brasil, ambos os mecanismos, de negociação e de imposição de penalidades, não estão funcionando conforme seria desejável, motivo pelo qual não se consegue chegar a uma solução para o problema da "guerra fiscal" do ICMS.

Talvez, com uma maior conscientização da população, dos agentes econômicos, dos órgãos de representação da sociedade civil e dos órgãos de representação política para a questão e para os resultados positivos que podem ser alcançados caso se solucione o problema, possamos avançar nas negociações e construir mais um pedaço do caminho que nos levará a um melhor ambiente para os negócios (60) e para um desenvolvimento econômico sustentável.

4 - Conclusão

Finalmente, devemos nos lembrar de que o mais importante não são as propostas em si, mas os objetivos a serem alcançados, quais sejam: (i) reduzir a externalidade da competição fiscal entre os Estados brasileiros na atração de empresas e atividades por meio de benefícios fiscais relativos ao ICMS e (ii) tornar essa competição um fenômeno lícito, regular e transparente, por meio do aumento da autonomia dos Estados em legislar sobre os benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem gerar fortes externalidades negativas nos demais Estados (61).

Assim, será possível compatibilizar o fim da "guerra fiscal" do ICMS com o aumento da autonomia dos Estados para legislar sobre esse imposto, reconhecendo a diversidade regional existente no Brasil e o caráter saudável de uma competição fiscal travada dentro das normas legais.

Ideias, sugestões e propostas existem às quantidades, o que cabe a cada um de nós é analisá-las face aos objetivos a serem alcançados pela sociedade brasileira em busca de um desenvolvimento social e econômico sustentável.

Notas

(01) O ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviço de transporte e comunicação é um imposto instituído e cobrado pelos Estados (governos locais), embora exista um conjunto de normas nacionais que o disciplinem e limitem a competência estadual de legislar sobre a matéria.

(02) No ano de 2010 o valor arrecadado pelo ICMS nos Brasil atingiu 256 bilhões de reais, ou o equivalente a 6,99% do PIB. O ICMS é o maior imposto do Brasil em termos de valor arrecadado e representa 20,82% da arrecadação tributária total do país (Governos federal, Estadual e Municipal). Em seguida fica o imposto de renda federal com 5,81% do PIB e 17,30% da arrecadação tributária total. Fonte: Receita Federal, Carga Tributária no Brasil 2010, divulgado em setembro de 2011.

(03) Veja Constituição Federal de 1988, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" e Lei Complementar 24 de 1975.

(04) Sem depender de empréstimos ou transferência de recursos de outros Entes.

(05) Neste sentido, vide Tiebout (1956).

(06) Veja que não defendo essa medida. Ao contrário, entendo que os Estados devem ter autonomia para estabelecer sua política tributária, dentro dos limites previstos na Constituição Federal.

(07) Vide a LC 101, de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

(08) Por exemplo a TIPI do IPI ou a NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul.

(09) O uso de sistemas informatizados é uma realidade no dia a dia das empresas, em especial, naquelas que operam em escala nacional.

(10) CF, artigo 155, § 2º, inciso I, e Lei Complementar 87, de 1996, artigo 19. Veja também a CF de 1967, artigo 24, § 5º e CF de 1969, artigo 23, inciso II.

(11) Tal fato não ocorre nos EUA, onde o imposto estadual, denominado "Sales Tax", em regra não incide nas operações interestaduais e também não ocorre na União Européia, onde o imposto denominado "VAT", instituído em cada país membro, não gera arrecadação tributária para o País de origem da operação internacional intra comunitária (o VAT é arrecadado a favor do País de destino).

(12) Deve ficar claro para o leitor que a carga tributária efetiva, a ser recolhida pela empresa em cada Estado, depende tanto da alíquota das operações internas quanto da alíquota das operações interestaduais, incidente nas entradas e nas saídas das mercadorias.

(13) Regra posteriormente abandonada.

(14) Vide CF de 1969, artigo 23, §§ 5º e 6º.

(15) Vide Decreto Lei 406 de 1968, artigo 3ª, § 5º.

(16) Vide Lei Complementar 24, de 1975, artigos 1º e 2º.

(17) Vide CF 1988, artigo 155, § 2º, inciso VI e Lei Complementar 24, de 1975.

(18) Vide CF 1988, artigo 155, § 2º, incisos VI e XII e Lei Complementar 24, de 1975.

(19) As alíquotas distintas devem ser interpretadas como uma expressão da vontade da população residente em cada Estado, manifestada democraticamente na eleição de seus representantes, e uma forma eficaz de manter o equilíbrio fiscal em cada unidade federada. Em caso de uma unificação "forçada", provavelmente as alíquotas seriam padronizadas pelo maior valor, aumentando a arrecadação tributária, de forma desnecessária e contra a vontade da população local. Vejam que nos 50 Estados do EUA não existe padronização da alíquota do "Sales Tax", ao contrário, cada Estado fixa a alíquota do imposto de forma independente. O mesmo ocorre na Europa, em relação a alíquota do "VAT" nos diversos países da comunidade.

(20) Vide CF 1988, artigo 155, § 2º, Lei Complementar 24, de 1975, e Lei Complementar 87, de 1996.

(21) Para uma descrição detalhada da "guerra fiscal" do ICMS, em especial da "guerra fiscal comercial", veja: Silveira, Rodrigo Frota da e Castilho, Fábio Roberto Corrêa. A guerra fiscal que não interessa a ninguém. Relatório CAT nº 48, abril de 2005, p 28 a 34, São Paulo, 2005 ou Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 974, 2 mar. 2006; disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8022>>. Acesso em: 21 out. 2012.

(22) O Estado de São Paulo, 18/03/2012, Decisão do STF acirra guerra fiscal entre governos estaduais. "Não há a menor dúvida que ela se acirrou", afirma o secretário de Fazenda de São Paulo, Andrea Calabi. "Parece fim de feira." <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia,decisao-do-stf-acirra-guerra-fiscal-entre-governos-estaduais,106433,0.htm>

(23) Nesse sentido: Tiebout, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditure. Journal of political economy, n.64, p.416-424, 1956 e Gordon, Roger H. An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism. Quarterly Journal of Economics, v.98, p.567-586, 1983.

(24) Outras pessoas, especialmente aquelas que participam da concessão dos benefícios ou que advogam para empresas favorecidas pelos benefícios, defendem a posição contrária, ou seja, que a "guerra fiscal" é uma expressão da autonomia dos Estados em busca do desenvolvimento regional e conduzida dentro da autonomia política de cada Estado.

(25) Para uma análise da questão sob o ponto de vista da literatura internacional de Law e Economics e sob o tipo de atividade que é mais atraída pela "guerra fiscal" veja: Silveira, Rodrigo Frota da e Castilho, Fábio Roberto Corrêa. Análise da "guerra fiscal" travada entre os governos estaduais brasileiros sob a lente da teoria de Direitos de Propriedade desenvolvida no âmbito das pesquisas relativas ao tema "Law and Economics". Relatório CAT nº 62, junho de 2006, p 27 a 46, São Paulo, 2006.

(26) O Estado de São Paulo, 18/03/2012, Decisão do STF acirra guerra fiscal entre governos estaduais. "Mas não vou transferir uma siderúrgica por causa de um benefício transitório que, além disso, é concedido à base da ilegalidade", diz o presidente da Confederação Nacional da Indústria (CNI), Robson Andrade.

(27) Na maioria das operações interestaduais, a alíquota de ICMS aplicável é de 12%. A alíquota de 7% é aplicável nas operações com origem nas regiões sul e sudeste com destino às regiões norte, nordeste e centro oeste. No transporte aéreo de carga, a alíquota aplicável é de 4%. As alíquotas interestaduais são fixadas pelo Senado Federal, com base na CF 1988, artigo 155, § 2º, inciso IV.

(28) Para ilustrar o cálculo, suponha que o industrial ou o atacadista venda a mercadoria por R\$ 100,00 ao varejista e que este acrescente uma margem de 40% para fixar o preço de venda ao consumidor final. Na operação interestadual, o Estado de origem cobra o imposto de R\$ 12,00 (12% de R\$ 100,00) e o Estado de destino cobra do varejista o imposto de R\$ 23,80 (17% de R\$ 140,00). Mas, como o varejista pode descontar o imposto cobrado na operação anterior ele paga ao Estado de destino apenas R\$ 11,80 (50%).

(29) Vide CF 1988, artigo 155, § 2º, inciso I e Lei Complementar 87, de 1996, artigo 19.

(30) Na operação de venda, o importador se credita do valor do ICMS pago por ocasião da importação, de forma que resta recolher apenas a diferença entre R\$ 23,40 e R\$ 18,00, ou seja, R\$ 5,40. Pode-se afirmar que o ICMS pago na importação não é um custo, pois o valor é recuperado na operação posterior.

(31) Supondo que o varejista adote uma margem de 40%, ele compra por R\$ 106,60 - ex-ICMS (R\$ 130,00 menos R\$ 23,40 de ICMS recuperável) e vende por R\$ 182,00 - com ICMS, resultante da soma do (i) valor de compra ex-ICMS (R\$ 106,60), (ii) da margem de 40% (R\$ 42,64) e (iii) do ICMS incidente sobre a venda (R\$ 32,76).

(32) O crédito outorgado equivalente a 90% do ICMS incidente na operação interestadual (90% de R\$ 14,53)

(33) Supondo que o importador adote uma margem de 30%, ele compra por R\$ 82,00 - ex-ICMS (R\$ 100,00 menos R\$ 18,00 de ICMS recuperável) e vende por R\$ 121,13 - com ICMS de 12%, resultante da soma do (i) valor de compra ex-ICMS (R\$ 82,00), (ii) da margem de 30% (R\$ 24,60) e (iii) do ICMS incidente sobre a venda (R\$ 14,53).

(34) Equivalente a 10% do valor do ICMS incidente na operação interestadual (10% de R\$ 14,53), o que na tabela é a soma do valor do imposto recebido na importação (R\$4,91) e do crédito remanescente na empresa após a operação interestadual (R\$ 3,46).

(35) Esta perda é a soma do ganho do Estado "B" (R\$ 1,45) e do ganho do importador "2" com o crédito outorgado (R\$ 13,08).

(36) No exemplo, para simplificar o modelo, adotou-se a hipótese de que o importador não repassou uma fração do valor do benefício fiscal para o preço de venda do produto. No mundo real, é provável que uma parte do valor do benefício seja repassado ao preço do produto, enquanto outras partes são destinadas as despesas extraordinárias de logística, burocracia e provisão para o risco jurídico assumido. Se o importador repassar $\frac{1}{4}$ do valor do benefício fiscal recebido para o preço, este seria reduzido em 2,7% (R\$ 121,13 menos R\$ 3,27). Em certos mercados, tal diferença pode ser muito significativa.

(37) Atividades, que do ponto de vista econômico são ineficientes, que ocorrem apenas em função da necessidade de "aproveitar" o benefício fiscal. Provavelmente, cessado o benefício, em seguida a atividade deve cessar.

(38) O STF já julgou diversas ações diretas de inconstitucionalidade nas quais declarou a inconstitucionalidade de normas estaduais que concediam benefícios tributários relativos ao ICMS, mas nenhuma sanção foi aplicada aos agentes políticos que promulgaram tais normas e nem aos empresários que usufruíram dos benefícios fiscais julgados inconstitucionais. Outra estratégia adotada pelos Estados é revogar a norma que concedeu o benefício durante o trâmite do processo no STF e publicar outra com conteúdo material semelhante, para fazer com que o julgamento seja encerrado com perda de objeto. A ADIn 2.166 é um bom exemplo de perda de objeto da ação, ainda que materialmente que os benefícios tenham sido mantidos em outra norma análoga àquela objeto da ação.

(39) É de se destacar o trabalho do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios no sentido de contestar judicialmente os benefícios concedidos no Distrito Federal. Vide, por exemplo, STJ Recurso Especial 1072597 APC 707194 e STF Recurso Extraordinário nº 576.155/DF de 12/08/2010.

(40) Para uma análise mais detalhada da questão veja: CASTILHO, Fábio. Guerra Fiscal de ICMS - Conflito Horizontal na Federação. 141 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

(41) Desde que cada Estado suporte as consequências de suas próprias decisões, sem transmitir aos residentes de outro Estado os custos de sua política interna (externalidade negativa). Dito de outra forma, os residentes de cada Estado podem eleger seus representantes e governador, para implementar uma política tributária compatível com os recursos necessários para prestar os serviços públicos desejados pela população. Mas quem deve arcar com impostos mais altos para financiar um nível mais elevado de serviços públicos são os residentes do próprio Estado, e não os residentes dos demais Estados brasileiros.

(42) No Brasil, o principal meio de transporte utilizado é o modal rodoviário, sendo que, na maioria dos casos, as rodovias são construídas e mantidas pelo Governo federal, sem a cobrança de pedágios. Assim, a "guerra fiscal" estimula o uso excessivo dessas rodovias cujo custo é suportado pelo Governo central e não pelo usuário ou por governos locais. Tal situação é mais uma externalidade negativa relacionada à "guerra fiscal". Além disso, aumentam as emissões de carbono (pela queima de óleo diesel) e as mortes, causadas pelo trânsito excedente em rodovias congestionadas.

(43) Vide Resolução do Senado Federal nº 22, de 1989.

(44) A diferença entre o valor "ganho" e o valor "perdido" fica para o empresário, e parte dele é gasto em atividades como: passeio de mercadorias, pagamentos de advogados e consultorias. Eventualmente uma parte pode ser transferida para o preço da mercadoria.

(45) Neste artigo não vamos tratar dos efeitos da Resolução nº 13, de 2012, do Senado Federal, que instituiu a alíquota de ICMS de 4% em algumas operações interestaduais, sob a justificativa de combate a "guerra fiscal" em sua modalidade de comercial - importação, comumente denominada "guerra dos portos". São dois os motivos que nos levam a não tratar da medida e de seus efeitos neste texto: (i) a Resolução entra em vigência apenas em 1º de janeiro de 2013, e (ii) até o momento não foram publicadas regulamentações necessárias para a implementação da norma. Assim, como a norma prevê a aplicação da alíquota de 4% em algumas situações e das demais alíquotas vigentes em outras situações, na ausência da

regulamentação ainda não podemos analisar com clareza se a medida será efetiva para controlar a "guerra dos portos" e quais serão os impactos sobre a "guerra fiscal" em geral ou sobre o sistema de tributação pelo ICMS das operações interestaduais como um todo. O certo é que, a definição deverá ser aplicada a nova alíquota de 4% ou as atuais alíquotas de 7% ou de 12% será complexa, como também será complexa a eventual fiscalização das operações.

(46) Devemos destacar que a nossa proposta é de se aplicar uma alíquota baixa, como, por exemplo, de 4%, em todas as operações interestaduais, independente da mercadoria ou da localização do destinatário, para que o sistema de tributação das operações interestaduais seja simples e transparente. Isto é bastante diferente do que foi aprovado pelo Senado por ocasião da publicação da Resolução 13 de 2012.

(47) Atualmente, os Estados podem fixar as alíquotas do ICMS aplicáveis nas operações internas em qualquer valor entre 12% e 99,9%, sendo que a maioria delas está em 17% ou 18%. Se a alíquota interestadual fosse fixada em 4%, os Estados poderiam fixar a alíquota interna entre 4% e 99,9%. Como parte dos benefícios existentes nas operações interestaduais seria dirigida para as operações internas e como o crédito dos valores pagos em outros Estados seria reduzido (de 12% para 4%), é de se esperar que ao longo do tempo as alíquotas internas sejam reduzidas, sem perda na arrecadação dos Estados. Alíquota menor significa menor propensão para sonegar impostos e é um grande incentivo para a formalização das atividades econômicas.

(48) Fenômeno conhecido na economia como externalidade negativa. A solução passa pela necessidade de internalizar os custos das próprias decisões, para se maximizar o nível de bem estar das pessoas em conjunto.

(49) Vide Lei Complementar 24, de 1975 e CF de 1988, artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g".

(50) O CONFAZ é um órgão em que se reúnem periodicamente os representantes dos Estados - Secretários de Fazenda - para analisar, debater e deliberar sobre questões fiscais. Entre as competências do CONFAZ está a de analisar e deliberar sobre os pedidos de autorização dos Estados para conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS. Todavia, com a "guerra fiscal", grande parte dos benefícios fiscais relevantes concedidos pelos Estados não é debatida e nem aprovada no Confaz.

(51) No que se refere ao ICMS, o Confaz mantém atuação relevante na aprovação de benefícios fiscais aplicados nacionalmente, na aprovação de protocolos para aplicação de substituição tributária em operações interestaduais e na padronização de obrigações acessórias.

(52) Atualmente existem diversos projetos de lei em trâmite que têm como objetivo alterar a regra de unanimidade nas votações do Confaz para aprovação de benefícios fiscais relativos ao ICMS, como por exemplo o Projeto de Lei do Senado nº 170, de autoria do senador Ricardo Ferraço (PMDB-ES), que foi aprovado em reunião no dia 17 de outubro de 2012 na Comissão de Infraestrutura do Senado. Todavia, a proposta de se estabelecer quoruns distintos, de unanimidade ou de 6 votos em 27, cada qual para uma classe distinta de benefício fiscal, como sugerido neste artigo, significa uma visão distinta da contida nos projetos em trâmite.

(53) O *quórum* de 6 votos seria baixo o suficiente para que os Estados de uma determinada região, ou com interesse comum, pudessem ter seus benefícios aprovados, mesmo com voto contrário da maioria dos demais Estados, evitando a ditadura da maioria. Seria quase o inverso do atualmente existente. Para benefícios fiscais e baixa externalidade seria exigido um quorum de apenas 6 votos em 27, protegendo as minorias. Por outro lado, para os benefícios fiscais de alta externalidade negativa, continuaria sendo exigida a unanimidade, também para proteger a minoria. O sistema ganharia agilidade para aprovar os benefícios fiscais de pequena externalidade, sem criar impacto relevante nos demais Estados sem a anuência deles próprios.

(54) Atualmente, se exige a aprovação pela unanimidade dos 26 Estados e do Distrito Federal, ou seja, se exigem 27 votos. Vide LC 24, de 1975.

(55) A nota fiscal relativa à operação interestadual deve indicar de forma clara, precisa e real, o valor do ICMS efetivamente cobrado na operação. Assim o destinatário da mercadoria poderá se creditar do valor efetivamente cobrado no Estado de origem, e nada a mais. Infelizmente, hoje existem determinados benefícios fiscais desenhados para que a nota fiscal indique que foi cobrado um valor de 12% a título ICMS, sendo que o Estado de origem cobrou um valor inferior, da ordem de 1 a 2%. O restante foi benefício fiscal, operacionalizado mediante "crédito presumido" ou "financiamento a longo prazo" do valor do imposto, com juros negativo e desconto no ato do pagamento. Nesses casos existe um descasamento entre o valor do imposto indicado na nota fiscal e o valor do imposto efetivamente cobrado na operação realizada. Para a aprovação de tais tipos de benefício, entendemos que deva ser aplicável a regra de unanimidade.

(56) O que em economia seria denominado de externalidade negativa.

(57) A fixação de alíquota interna inferior a alíquota interestadual é considerado benefício fiscal que depende de aprovação dos demais Estados.

(58) Instalação de fábricas, exploração de jazidas de minérios, e não apenas incentivo ao comércio atacadista e importação de mercadorias, como ocorre hoje na maioria dos casos.

(59) Coase, Ronald H. (1960). "The Problem of Social Cost". Journal of Law and Economics 3 (1): 1-44

(60) Atualmente, em razão de diversos problemas institucionais, inclusive os tributários e jurídicos, o Brasil é classificado entre os piores locais para se fazer negócios. O Brasil é um bom destino para se exportar mercadorias, mas não é bem avaliado quando se pensa em investimento de longo prazo. Levantamento da Bloomberg, divulgado na Folha de S Paulo em 22/03/2012, Página B6.

(61) Tais objetivos, e não (i) a redução da autonomia dos Estados e a (ii) padronização nacional das alíquotas do ICMS, é que devem ser o objeto de uma eventual alteração na legislação nacional do ICMS.

Leia mais: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5yhq/a-guerra-fiscal-e-a-unanimidade-no-confaz-rodri-go-frota-da-silveira#ixzz2EQqW1ZsO>