

# **A GUERRA FISCAL REVISITADA: IMPACTOS SOBRE A DECISÃO ALOCATIVA DE RECURSOS DAS EMPRESAS**

*Phelippe Cesar Cabral Grande <sup>1</sup>  
José Guilherme Silva Vieira <sup>2</sup>*

## **RESUMO**

Este trabalho tem por objetivo analisar o impacto da guerra fiscal entre os Estados brasileiros sobre a função alocativa dos recursos, enfatizando os benefícios fiscais utilizados como mecanismo de atração de novos investimentos. Nesse trabalho elabora-se um estudo de caso acerca da aplicabilidade dos incentivos fiscais, demonstrando o impacto exercido sobre as empresas. Por último, expõe os efeitos que a guerra causa sobre a função alocativa e a necessidade de uma reforma tributária.

**Palavra-Chave:** Guerra Fiscal; Incentivos Fiscais; Empresa.

## **ABSTRACT**

This paper aims to analyze the impact of the tax war among Brazilian states over the resource allocation function, emphasizing the tax benefits used as a mechanism for attract new investments. This paper presents a comprehensive case about the applicability of tax incentives showing the impacts exerted on businesses. Finally, exposes the effects that war brings about allocative function and a claim for tax reform.

**Key word:** Tax war; Tax Benefits; Businesses.

## **INTRODUÇÃO**

O sistema tributário brasileiro vem sendo lembrado ao longo das últimas décadas por ser excessivamente complexo e dispendioso para as empresas. Além dos dispêndios com uma elevada carga tributária, as empresas necessitam de maior número de profissionais para cumprir tarefas exclusivamente voltadas para suas obrigações com o fisco – o que eleva custos e reduz a produtividade geral da empresa.

Alíquotas diferenciadas, regimes tributários pouco estáveis com mudanças de procedimentos e entendimentos acerca dos fatos geradores de tributação marcam a história recente do relacionamento dos fiscos com as empresas, no âmbito de praticamente todas as unidades da federação, em maior ou menor grau.

---

<sup>1</sup> Economista da Ernest-Young. Graduado pela Universidade Federal do Paraná.

<sup>2</sup> Economista. Doutor em Desenvolvimento Econômico pela Universidade Federal do Paraná e professor de História do Pensamento Econômico do Curso de Ciências Econômicas das Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba. C-eletrônico: [jg.vieira@uol.com.br](mailto:jg.vieira@uol.com.br).

O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, principal imposto utilizado na esfera estadual, encontra-se entre os mais complexos tributos brasileiros, oferecendo diversas modalidades de tributação para as empresas brasileiras e estrangeiras que intencionem se instalar em território brasileiro. É por meio desse imposto, principalmente, que se pode assistir a uma intensa disputa entre os Estados pela atração de novos investimentos para seus respectivos territórios, gerando intensas batalhas que se transformaram numa verdadeira guerra fiscal.

Assim, o ICMS será apresentado nesse trabalho como um dos principais fatores para a sustentação da guerra fiscal nas últimas décadas. A fim de ilustrar o impacto da guerra fiscal sobre as empresas e os Estados brasileiros, apresentar-se-á neste artigo um estudo de caso sobre os efeitos dos benefícios fiscais sobre a tomada de decisão de uma empresa produtora de biscoitos, sediada no Estado do Paraná.

A ideia a ser esboçada nesse artigo, com a ajuda da exposição do estudo de caso, é de que, se nada for feito, a briga entre os Estados tornará cada vez mais frequente a migração de empresas através do território nacional e influenciará negativamente as decisões de investimentos a serem levados a cabo pelos governos estaduais.

Assim sendo, o presente trabalho pretende analisar o impacto da guerra fiscal, entre os Estados brasileiros sobre as decisões alocativas das empresas e governos, partindo-se de um estudo de caso envolvendo especificamente as facilidades fiscais oferecidas pelo Distrito Federal para a atração de novos investimentos.

## **1 A EVOLUÇÃO DO ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS BRASILEIROS**

A guerra fiscal entre os Estados brasileiros visando atrair novos empreendimentos para seus territórios, gerando renda e novos empregos, tem como arma principal o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). O motivo desse imposto ser utilizado como atrativo estadual para as empresas, relaciona-se com sua evolução e a forma com que os governantes o legislam.

---

**O ICMS se originou do Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC) e recaía exclusivamente sobre as operações de vendas e consignações e não a fatos econômicos propriamente ditos o que não esgotava toda uma série de casos representativos de circulação de riquezas.**

---

Além disso, a forma de tributação do IVC revelava-se em franca obsolescência, pois impactava diretamente no preço final do produto, já que o imposto incidia cumulativamente em todas as operações em que houvesse a circulação das mercadorias, refletindo fortemente sobre os preços de mercado. (BORGES e REIS, 1995)

Assim sendo, tornava-se necessário eliminar a incidência “em cascata” do IVC para que o impacto desse imposto sobre o preço das mercadorias fosse neutralizado.

A fim de que o ICM pudesse ser calculado sobre o valor acrescido, havia necessidade de se reformular o IVC, criando-se outro imposto, através de nova conceituação a ser dada à sua hipótese de incidência. Foi o que a Emenda Constitucional nº 18/65 fez: abandonou a figura do imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes ou produtores, inclusive industriais, e a substituição pela do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. (BORGES e REIS, 1995, p. 21).

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, incorporada à constituição de 1967, proporcionou ao Brasil um sistema tributário livre de incidências “em cascata”. Conforme PIANCASTELLI & PEROBELLI (1996, p.7) “A base deste sistema tributário [passou a ser] a combinação do Imposto de Renda (IR) com Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM)”.

A transformação do IVC no ICM procurou aproximar o modelo brasileiro de um modelo de tributação sobre o valor agregado nas operações e foi (1995) foi inspirada no modelo francês, adotado pela comunidade européia, denominado TVA (Taxe Sur La Valeur Ajoutée) BORGES e REIS (1995). Porém, o modelo adotado pelo Brasil não seguiu fielmente o modelo francês, ou seja, não chegou a ser um imposto sobre o valor acrescido em cada operação referente a circulação de mercadorias.

GIAMBIAGI e ALÉM (2000) consideram que o Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) se constitua na forma mais eficiente de tributação sobre vendas, principalmente por se tratar de um tributo neutro e argumentam que foi justamente a necessidade de combinar harmonia fiscal com a eficiência econômica do imposto sobre o valor adicionado, que justificou a substituição do imposto de vendas em cascata pelo IVA na maioria dos países que enveredaram por esse caminho.

Quando o ICM foi criado tinha duas características principais: a de ser um imposto nacional com alíquotas interestaduais e intra-estaduais determinadas pelo Senado Federal e de ser um imposto sobre produtos com neutralidade fiscal. Contudo, em sua evolução, o ICM torceu essas características de neutralidade e, devido aos seus métodos de cobrança - ao isentar bens de capital, por exemplo - o imposto passou a incidir sobre o consumo que passou a ter um tratamento ad hoc e a base de incidência se deteriorou. (PIANCASTELLI & PEROBELLI, 1996)

A grande autonomia dos Estados em relação à legislação do ICM fez com que a briga entre os esses por atrair novas empresas para seus territórios, conhecida comumente por “guerra fiscal”, desse seu primeiro passo. Conforme VASCONCELOS E CASTRO (1999, p. 26), “Com a Emenda Constitucional nº 18, a extinção do IVC e a criação do ICM, num primeiro momento, não houve maiores restrições à concessão de benefícios fiscais, (...). Cada esfera impositiva, respeitando as limitações constitucionais ao poder de tributar, tornava-se competente para adotar a política fiscal que lhe aprovesse”.

Em 1º de outubro de 1969 foi publicada a Emenda Constitucional número 1, originando a Constituição de 1969. Conforme BORGES e REIS (1995, p. 22):

As características básicas do ICM não foram alteradas durante o regime vigente sob a Constituição de 1969. A uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias foi mantida em relação às operações internas. As operações interestaduais de circulação de mercadorias, entretanto, passaram a ter alíquotas diferenciadas, em função da procedência das mercadorias e da região geográfica a que se destinavam as operações sujeitas à incidência do imposto. O poder para fixar alíquotas máximas, nas operações internas, interestaduais e de exportação, competia ao Senado Federal.

Conforme PRADO (1999), a Emenda constitucional 1/69 previa que os incentivos fiscais estaduais fossem concebidos através da celebração de convênios entre os estados. No período entre 1966 e 1969, diversos convênios regionais foram celebrados, a fim de estabelecer sistemas harmonizados de incentivos fiscais. A partir da década de 1970, o Governo Federal passou a coordenar reuniões entre os secretários de fazenda estaduais a fim de evitar o processo de competição entre as unidades federadas. A restrição à guerra fiscal veio com a Lei complementar número 24 de 1975, que deliberou que a concessão de benefícios fiscais só poderia ser feita através de convênios celebrados pelos estados em reunião com a participação da maioria das unidades e por decisão unânime. A lei criou ainda o Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), composto pelos secretários de fazenda cuja finalidade era regulamentar os benefícios fiscais estaduais. A lei ao mesmo tempo em que delegou aos estados todo o poder de legislar sobre o ICM, instalou severas regras para a concessão de benefícios.

Nos primórdios de sua criação, a regulamentação exercida pelo CONFAZ era eficiente. Contudo, foi se enfraquecendo durante o decorrer do tempo. Conforme PRADO (1999, p. 6), “a partir da Nova República, este papel foi progressivamente se fragilizando, e os governos estaduais progressivamente ampliando o uso de benefícios sem considerar as restrições legais existentes, levando à situação de absoluto descrédito do CONFAZ como órgão eventualmente inibidor destas práticas.”

Com as distorções de seus princípios básicos acarretadas por sua evolução, fez-se necessária uma nova reformulação do sistema de incidência e cobrança do ICM, criando assim o ICMS. Segundo PIANCASTELLI & PEROBELLI (1996, p. 8):

No advento da reforma constitucional de 1988, as alterações no sistema tributário tiveram o objetivo de buscar a descentralização do sistema como um todo, proporcionando maior autonomia aos governos locais. No caso do ICM, a sua base de incidência foi ampliada com a incorporação dos impostos únicos preexistentes e dos tributos sobre serviços, passando o imposto a se denominar ICMS. Ao Senado Federal, foi conservada a atribuição de determinar o teto e o piso das alíquotas interestaduais.

As reformas instauradas pela constituição de 1988 foram os principais passos para a disseminação da Guerra Fiscal. As unidades da federação tiveram sua participação na arrecadação tributária da União aumentada por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) o que levou a uma redução no esforço fiscal saneador por parte dessas unidades e acelerou a guerra por mais receitas. (PIANCASTELLI & PEROBELLI, 1996)

A Lei Complementar número 87 de 13 de setembro de 1996, denominada Lei Kandir, delegou aos Estados brasileiros e ao Distrito Federal (DF) o poder de legislar acerca do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e, de acordo com VARSANO (1997, p. 5):

Além de preencher uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição de 1988, introduziu importantes alterações nas características econômicas deste tributo, que é a principal fonte de receita dos estados brasileiros. Primeiro, aproximou-o do conceito teórico de imposto sobre o valor adicionado, ao estabelecer que todos os insumos produtivos geram crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente. Segundo, assemelhou o ICMS — que era um IVA tipo produto bruto — a um IVA tipo consumo, ao permitir que os contribuintes se creditem do imposto pago sobre bens que incorporarem a seus ativos permanentes. E, terceiro, adotou, enfim, o princípio de destino no comércio exterior, ao desonerar as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados — que ainda eram tributadas — e assegurar o aproveitamento dos créditos de imposto que o exportador vier a acumular.

Para VARSANO (1997), um dos principais objetivos da Lei Complementar nº 87 de 96 era mais uma tentativa de extinguir a guerra fiscal entre os estados. Contudo, o descontentamento dos governadores estaduais em perder uma de suas principais ferramentas para atrair novas empresas para seus respectivos estados fez com que o Presidente da República vetasse a matéria que tratava da concessão de benefícios fiscais por parte do ICMS, permanecendo em vigor a Lei complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975.

É por esse motivo que PRADO (1999, p. 3) conclui que “a forma como evoluiu a estrutura tributária criada na reforma de 1967 acabou propiciando aos governos estaduais um poderoso instrumento autônomo de ativismo desenvolvimentista. Se somamos a isto a progressiva fragilização da capacidade de controle do governo central, temos os ingredientes necessários para a explosão da guerra fiscal”. A evolução do ICMS é um dos principais fatores para a sustentação da guerra tributária entre os estados.

## 1.1 OS BENEFÍCIOS FISCAIS ESTADUAIS NA DÉCADA DE 1990

A briga entre os estados brasileiros para atrair novas empresas para seu território é uma prática comum desde os anos 1960. Os governadores se utilizaram de várias ferramentas para que isso ocorresse principalmente os impostos, resultando numa verdadeira guerra fiscal. Para PRADO (1999, p. 1):

Depois de um período de acirramento entre final dos anos 60 e início dos anos 70, quando se tornou notícia pela primeira vez a chamada “guerra fiscal”, o fenômeno perdeu evidência até o final dos anos 80. No começo dos anos 90, ele retorna de forma inicialmente tímida para depois explodir, a partir de 1993/94, numa grande polêmica nacional.

O benefício fiscal, objeto da guerra entre os Estados, é aquele subsídio fiscal que é permitido aos Estados e ao Distrito Federal no qual estes renunciavam totalmente ou em parte as receitas que seriam provenientes da atividade econômica objeto dessa concessão.

O problema reside no fato observado por PIANCASTELLI & PEROBELLI (1996) de que os estados brasileiros têm concentrado muito mais esforços nas políticas voltadas à atração de investimentos e à geração de empregos, baseadas em concessões fiscais derivadas do ICMS, do que em programar políticas fiscais estáveis e duradouras. Essas práticas foram ainda agravadas paulatinamente com a concessão de incentivos creditícios vinculados ao pagamento do ICMS.

Durante a década de 1990, o alvo principal dos Estados brasileiros foram as montadoras de automóveis, contudo esses não foram os únicos segmentos que tiveram benefícios fiscais. Na metade da década de 1990, os benefícios fiscais concedidos pelos Estados brasileiros, no âmbito do ICMS, foram diversos, conforme demonstrado no QUADRO 1.

QUADRO 1. BENEFÍCIOS FISCAIS E ESTADOS QUE OS CONCEDIAM EM MEADOS À DÉCADA DE 1990

Benefícios Fiscais	Isenção do ICMS para as novas empresas, sem produto similar no estado e durante determinado período	Isenção do ICMS para as micro e pequenas empresas	Redução de alíquota de ICMS (para situações e produtos específicos)	Prorrogação dos prazos de recolhimento do ICMS	Utilização de mecanismos de "diferimento" (recolhimento postergado do ICMS)	Utilização do crédito presumido (por estimativa do ICMS)
AC	*	*				
AL					*	
AM			*			
AP		*	*			
BA	*	*	*		*	*
CE		*				
DF				*		
ES		*	*	*		
GO			*	*		
MA						

MT						
MS			*			*
MG		*				
PA		*	*			
PB		*	*		*	*
PR				*	*	*
PE		*			*	*
PI	*	*				
RJ		*		*		
RN						
RS						
RO					*	
RR		*	*		*	*
SC						
SP				*		
SE				*	*	
TO			*		*	

Fonte: CNI (1995)

Nota: Extraído de BRITO e BONELLI (1997, p. 17)

Discriminando alguns dos benefícios fiscais apontados no quadro 1.1, de acordo com BRITO e BONELLI (1997), tem-se que na Bahia existiam três programas principais, o Programa de Apoio à Agroindústria, o Programa de Desenvolvimento Regional do Pólo Pesqueiro e o Programa de Apoio à Transformação Industrial. O primeiro programa possibilitou o diferimento do ICMS em saídas de insumos e produtos agroindustriais, a isenção do ICMS para a polpa do cacau e crédito fiscal do ICMS nas saídas interestaduais de carnes resultantes do abate de gado. O segundo programa concedeu redução da Base de Cálculo (BC) nas exportações pelos portos baianos de crustáceos. O último possibilitou o diferimento do ICMS nas entradas, para o momento em que ocorrer a saída, de concentrado de chumbo e outros metais, petróleo bruto, gás natural, argila e matérias-primas industriais.

O Ceará, de acordo com BRITO e BONELLI (1997), concedia isenção do ICMS para micro e pequenas empresas. O Distrito Federal fortaleceu sua atividade industrial, dilatou o prazo para cinco anos para o pagamento do ICMS de indústrias ou agroindústrias com projetos de inovação tecnológica, e para um ano para as empresas com projetos de ampliação e implantação. O Espírito Santo concedia dedução de 5% sobre o saldo devedor de ICMS para subscrição de ações e debêntures, a postergação do recolhimento do ICMS por prazos determinados, a postergação do pagamento do imposto sobre bens de capital importados ou adquiridos de outros estados brasileiros e a apuração por estimativa do ICMS para as micro e pequenas empresas. Minas Gerais, por sua vez, oferecia estímulos apenas para as micro e pequenas empresas, através da isenção do imposto.

O Estado do Paraná, por sua vez, concedeu incentivos fiscais visando a implantação de novas indústrias, projetos de expansão, reativação de indústrias paralisadas, e modernização tecnológica

através do Programa de Apoio ao Investimento Produtivo. Esse programa concedeu o diferimento de uma parcela do ICMS, dependendo da localização do estabelecimento, em até 48 vezes além de dedução por um ano das despesas com Pesquisas e Desenvolvimento (P&D), apropriação de até 10% do saldo devedor mensal do ICMS cuja duração se estendia até se que extinguissem os créditos do imposto de aquisição de máquinas e equipamentos. Já o Estado de Pernambuco concedeu aos seus contribuintes o diferimento do ICMS às empresas na aquisição de máquinas e equipamentos além de um tratamento diferenciado para as microempresas.

O Rio de Janeiro concedia prazos especiais, para o pagamento do ICMS, para indústrias ou agroindústrias que utilizassem tecnologia inovadora em projetos de implantação ou realocização nas regiões norte, noroeste, nordeste e centro-oeste do Estado, incrementando no mínimo 50% da capacidade produtiva. Concedia redução do imposto em aquisições de máquinas e equipamentos para a disseminação de novas tecnologias, e tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas. (BRITO e BONELLI, 1997)

## 1.2 O ACIRRAMENTO DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Nesta última década os Estados brasileiros empenharam-se cada vez mais em atrair novas empresas para seus Estados. O fenômeno da guerra fiscal veio se acentuando e os Estados - que já concediam incentivos fiscais na década de 1990 - reforçaram os benefícios já existentes e ainda criam novos atrativos afim de aumentar a competitividade de seu mercado local perante o cenário nacional. Os Estados que até meados da década passada não haviam aderido à briga através de renúncias tributárias veem-se obrigados a fazer parte da guerra fiscal. Para DULCI (2002), a guerra fiscal ganhou intensidade ao longo dos anos 1990, principalmente após a segunda metade da década.

Conforme listado pela Secretaria de Estado da Indústria do Comércio e Assuntos do Mercosul (SEIM), a partir de 2003, o Estado do Paraná concedeu diversos benefícios fiscais para as indústrias locais e para aquelas que desejassem se instalar em seu território. Em março de 2003 o Estado, através do Decreto nº 949 de 31 de março de 2003 concedeu diferimento parcial do ICMS para as operações internas entre contribuintes do imposto. As Operações sujeitas à alíquota de ICMS de 18% ficaram com o pagamento diferido em 33,33% e as mercadorias sujeitas a alíquota de 25% ficaram com o pagamento diferido em 55,56% resultando em uma carga tributária de 12% para essas operações.

O Decreto nº 950, de 31 de março de 2003, conforme a SEIM, dispensou o pagamento do ICMS incidente sobre a importação de bens de capital e de insumos, componentes, peças e partes importadas no momento do desembarço aduaneiro. O Decreto nº 1.102/2003 possibilitou aos contribuintes transferirem o saldo credor de ICMS acumulado a terceiros, favorecendo as empresas exportadoras. O Decreto nº 1.465 regulamentou o Programa Bom Emprego, aumentando o prazo para o recolhimento do ICMS de acordo com o município onde está localizado a companhia tanto o que fora gerado por implantação como também reativação ou expansão de estabelecimento industrial. O Decreto paranaense 6.144/2006 regulamentou o incentivo oferecido às importações efetuadas por portos e aeroportos paranaenses. Nessa ocasião, o ICMS incidente sobre a importação de matéria-prima, materiais intermediários e bens do ativo fixo exigível no ato do desembarço aduaneiro foi reduzido para 3%, diferindo o restante do imposto para o momento em que ocorrer a saída da mercadoria.

Existem ainda mais três benefícios fiscais paranaenses listados pela SEIM: o diferimento do pagamento do ICMS devido nas faturas de energia elétrica, o diferimento do imposto, a critério do fornecedor em aquisições de máquinas e equipamentos de fabricantes paranaenses, destinados ao ativo permanente do adquirente e, por último, a isenção e/ou redução do ICMS devido pelas micro e pequenas empresas enquadradas no Simples Nacional.

---

## Com a ampliação de benefícios fiscais e criação de novos incentivos por parte de alguns Estados, a guerra fiscal ganhou forças a partir do final da década de 1990.

---

Estados que até meados da década passada não haviam aderido ao conflito tributário passaram a criar mecanismos para atrair novas empresas para seus territórios, como o Estado de Santa Catarina, por exemplo.

Em Santa Catarina, a Lei 10.169 de 12 de julho de 1996 instituiu a Zona de Processamento de Produtos Florestais (ZPF). Conforme esta Lei, as etapas pertinentes à industrialização da madeira de empresas localizadas na ZPF teriam alíquota diferenciada para o ICMS. De acordo com a Lei 10.789 de 03 de julho de 1998, o Estado concedia prazos adicionais para o recolhimento do ICMS para empresas que mantivessem a regularidade no pagamento do imposto. De acordo com a Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC), o Estado concedia e ainda concede diversos outros benefícios para os contribuintes do ICMS, dentre os quais, os principais atrativos para a instalação, expansão, e geração de empregos e renda são o Pró-emprego e o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC).

Assim sendo, fica constatado que o processo de guerra fiscal passou a se intensificar ao longo dos anos e merece atenção por parte dos legisladores que parecem não tomar a exata consciência da magnitude dos impactos que as medidas adotadas nesse contexto causam sobre a eficiência econômica e o legado que deixam para gerações vindouras.

## 2. ESTUDO DE CASO

Até meados da década de 1990, o Distrito Federal oferecia aos seus contribuintes apenas a prorrogação de prazos para o recolhimento do ICMS como forma de incentivo fiscal. Com o acirramento da guerra fiscal entre os Estados brasileiros, o Distrito Federal instituiu diversos tratamentos diferenciados no âmbito do ICMS para empresas locais e para as que pretendessem se instalar em seu território. A fim de demonstrar os efeitos da guerra fiscal entre os Estados brasileiros, apresentar-se-á um estudo de caso acerca do benefício fiscal denominado **Termo de Acordo de Regime Especial do Distrito Federal (TARE)**, oferecido pelo Distrito Federal e o impacto tributário causado por esse mecanismo sobre outras Unidades da Federação.

Através do Decreto 25.372 de 23/11/2004, denominado regulamento do TARE que substituiu o regime normal de apuração do ICMS, o governo do Distrito Federal instituiu um Termo de Acordo de Regime Especial do Distrito Federal que possibilitou aos contribuintes inscritos nas atividades do comércio atacadista, aos distribuidores, aos produtores ou industriais utilizar percentuais de abatimento sobre as saídas, substituindo os créditos de entrada.

Conforme o Decreto 25.372 de 23/11/2004, o benefício fiscal em estudo concedia crédito presumido de ICMS calculado sobre o valor das saídas que o contribuinte realizasse em detrimento do crédito das entradas. O crédito do imposto das entradas de produtos enquadrados no TARE deveria ser integralmente estornado da escrita fiscal da empresa e sempre que o beneficiário efetuasse as saídas dessas mercadorias, calcular-se-ia um percentual de crédito presumido do imposto, nos termos da Portaria da Secretaria da Fazenda do DF n.º 384/2001, abatendo o saldo encontrado total de ICMS apurado na operação.

Essa sistemática de apuração do ICMS, de acordo com o regulamento do TARE seria concedida através de Termo de Acordo de Regime Especial entre a empresa solicitante e o Distrito Federal com prazo limitado a 31 de dezembro de 2014.

Segundo o Decreto 25.372 de 23/11/2004, para obter a concessão do benefício, o contribuinte deveria atender a um número mínimo de funcionários por mês, em relação ao faturamento anual da empresa, ou o capital subscrito, dependendo do tempo de permanência no Distrito Federal. As

empresas com um ano ou mais de funcionamento no DF, na data de celebração do Termo de Acordo de Regime Especial, deveriam atender aos números mínimos de funcionários em relação ao faturamento anual da empresa, destacados na Tabela 1.

TABELA 1. RELAÇÃO FUNCIONÁRIOS/FATURAMENTO

FATURAMENTO ANUAL	N.º DE EMPREGADOS
R\$ 0,00 até R\$ 199.348,49	3
R\$ 199.348,50 até R\$ 478.845,00	5
R\$ 478.845,01 até R\$ 957.690,00	10
R\$ 957.690,01 até R\$ 1.915.380,00	15
R\$ 1.915.380,01 até R\$ 4.788.450,00	23
R\$ 4.788.450,01 em diante	35

Fonte: Decreto do DF 25.372 de 23/11/2004. Nota: Elaboração própria

As empresas com **menos de um ano funcionamento no DF**, por sua vez, na data de celebração do Termo de Acordo de Regime Especial, deveriam atender aos números mínimos de funcionários em relação ao capital subscrito na companhia, destacados na Tabela 2.

TABELA 2. RELAÇÃO FUNCIONÁRIOS/CAPITAL SUBSCRITO

FATURAMENTO ANUAL	N.º DE EMPREGADOS
R\$ 0,00 até R\$ 58.631,91	2
R\$ 58.631,92 até R\$ 117.263,82	5
R\$ 117.263,83 até R\$ 293.159,55	10
R\$ 293.159,56 até R\$ 410.423,37	15
R\$ 410.423,38 em diante	20

Fonte: Decreto do DF 25.372 de 23/11/2004. Nota: Elaboração própria

Conforme o regulamento do TARE, o contribuinte instalado a mais de um ano no DF que não cumprisse a relação mensal número de empregados/faturamento, bem como o contribuinte instalado a menos de um ano no DF, desde que a relação requerida fosse superior ou igual a 0,1 (um décimo) do exigido, observado o mínimo de dois funcionários, poderia optar pela contribuição mensal ao Fundo para Geração de Emprego e Renda do Distrito Federal (FUNGER/DF).

As empresas que aderissem ao TARE, de acordo com o Decreto 25.372/2004 deveriam destinar 0,5% do seu faturamento mensal para o Programa de Incentivo à Arrecadação e Educação Tributária (PINAT). O recolhimento seria efetuado através de Documento de Arrecadação (DAR), observando o artigo 10º do Decreto do Distrito Federal nº 25.372 de 2004.

Para aderir ao TARE, a empresa solicitante deveria obter declaração da Diretoria de Informática da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal atestando a aptidão para a disponibilização das informações constantes dos documentos fiscais por ela emitidos.

Após obter a declaração de que estaria apta a prestar as informações em meio magnético nos termos exigidos pelo fisco, o contribuinte interessado em ingressar no TARE deveria ainda preencher o “Modelo de Requerimento para Adesão ao Tare Atacadistas”, disponível no site da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal.

O último passo para a obtenção do regime especial de apuração do ICMS, de acordo com o regulamento do tratamento especial, seria a convocação do contribuinte para assinar o Termo de Acordo entre a empresa solicitante e a Secretaria da Receita Estadual do distrito Federal.

## 2.2 EFEITOS FISCAIS DO TARE

Para ilustrar os efeitos fiscais do TARE, considera-se uma empresa de biscoitos denominada Biscoitos LTDA, localizada no Estado do Paraná, que auferiu um rendimento bruto anual de R\$ 495.000.000. Ao longo do ano essa empresa efetuou vendas para dez redes de supermercados, localizadas em estados brasileiros distintos: Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo. As vendas anuais **para cada rede** de supermercados totalizam R\$ 49.500.000.

O custo de produção da empresa considerando matéria-prima, material primário e material secundário é de R\$ 300.000.00; sendo que todos os fornecedores da Biscoitos LTDA situam-se no Estado do Paraná. Como base para representação do efeito fiscal do TARE tem-se então uma empresa com R\$ 495.000.000<sup>3</sup> de rendimento bruto, sendo que R\$ 300.000.000 é o custo de produção; R\$ 150.000.000 são destinados a outros custos e despesas empresariais e R\$ 45.000.000 de lucro, ou seja, 10% de margem de valor agregado.

### 2.2.1 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO NORMAL AO QUAL A EMPRESA ESTARIA SUJEITA

A Lei número 11.580 de 14/11/1996 do Estado do Paraná que dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é a Lei orgânica do ICMS no Estado do Paraná. Esta Lei é regulamentada pelo Decreto do Estado do Paraná nº 1.980 de 21 de dezembro de 2007 denominado Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS-PR).

O artigo 15º do RICMS-PR prevê que a alíquota do ICMS seja de 12% para prestações e operações interestaduais destinadas aos clientes localizados nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo e de 7% em prestações e operações interestaduais destinadas aos clientes localizados nos Estados brasileiros não citados acima, excluído o Paraná.

O artigo 14º, inciso VI, da norma legal supracitada prevê ainda que a alíquota de ICMS utilizada para as operações internas ao Estado do Paraná com biscoitos seja de 18%. Contudo, o artigo 96, inciso I, do RICMS-PR dispõe que as operações internas entre contribuintes do ICMS, sujeitas a alíquota de 18%, gozarão de um diferimento parcial de 33,33% do pagamento do imposto para o momento em que ocorrer uma saída a consumidor final dos produtos - benefício fiscal concedido pelo Decreto nº 949 - de 31 de março de 2003, citado no capítulo anterior.

Tendo em vista o princípio da não-cumulatividade, o artigo 22 do RICMS-PR dispõe que:

Art. 22. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios:

I - por período;

II - por mercadoria ou serviço à vista de cada operação ou prestação;

III - por estimativa, para um determinado período estabelecido na legislação, em função do porte ou da atividade do estabelecimento.

No ano fiscal, a Biscoitos LTDA adquire R\$ 300.000.000 em matéria-prima, material primário e material secundário, sendo que todos os seus fornecedores encontram-se no Estado do Paraná.

<sup>3</sup> Tanto os dados financeiros como o ramo da empresa e demais dados espelham a realidade da empresa; apenas a razão social será mantida sob sigilo em respeito à legislação fiscal. Todavia, os dados servem para ilustrar o impacto financeiro sobre todo o conjunto de empresas do mesmo ramo se levarmos em conta a proporcionalidade dos efeitos tributários em seu conjunto.

Conforme o que fora destacado quanto ao regime da não-cumulatividade, o ICMS recolhido pelos fornecedores da Biscoitos poderá ser aproveitado como crédito do ICMS pela companhia. A Tabela 3 demonstra a tributação na aquisição de insumos pela Biscoitos LTDA e o montante de crédito de ICMS a ser aproveitado anualmente.

TABELA 3. CRÉDITO DE ICMS A SER APROPRIADO (VALORES EM R\$)

AQUISIÇÃO	VALOR	ALÍQUOTA ICMS	VALOR ICMS	DIFERIMENTO	ICMS APROVEITADO
Matéria-prima	150.000.000	18%	27.000.000	33,33%	18.000.000
Insumos	100.000.000	18%	18.000.000	33,33%	12.000.000
Material de Embalagem	50.000.000	18%	9.000.000	33,33%	6.000.000
<b>TOTAL</b>	<b>300.000.000</b>		<b>54.000.000</b>		<b>36.000.000</b>

Fonte: Elaboração própria com base nos dados fiscais da “Biscoitos Ltda”

O total de crédito de ICMS a ser apropriado pela Biscoitos LTDA resulta da aplicação da alíquota de 18%, alíquota interna ao Estado do Paraná, sobre o valor de aquisição das mercadorias menos os 33,33% de diferimento do imposto, em operações internas ao Estado, previsto no artigo 96 do regulamento do ICMS. Como a sistemática de apuração do ICMS é não cumulativa, o ICMS pago pelos fornecedores torna-se um ativo para a Biscoitos que pode ser compensado com futuras operações. Assim, nas aquisições de insumos, matéria-prima e material de embalagem, a companhia registra o ICMS recolhido por seus fornecedores como um ativo, ou seja, crédito de ICMS resultando em R\$ 36 milhões por ano.

Neste primeiro momento, a Biscoitos LTDA efetua vendas diretas para seus clientes. O total de vendas anuais da companhia para seus clientes resulta em um montante de R\$ 495.000.000 destinados para os Estados da Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e o próprio Paraná - sendo de R\$ 49.500.000 para cada Estado. O débito do ICMS resulta da aplicação das alíquotas intra e interestaduais sobre o valor de venda ou transferência das mercadorias. A Tabela 4 demonstra o cálculo do ICMS devido nas operações de vendas da empresa, conforme a legislação em vigor.

TABELA 4. DÉBITO ICMS OPERAÇÃO NORMAL (VALORES EM R\$)

DESTINO	VALOR DA OPERAÇÃO	ALÍQUOTA ICMS	VALOR ICMS	DIFERIMENTO	ICMS APROVEITADO
Bahia	49.500.000	7%	3.465.000	0%	3.465.000
Distrito Federal	49.500.000	7%	3.465.000	0%	3.465.000
Espírito Santo	49.500.000	7%	3.465.000	0%	3.465.000
Goiás	49.500.000	7%	3.465.000	0%	3.465.000
Minas Gerais	49.500.000	12%	5.940.000	0%	5.940.000
Paraná	49.500.000	18%	8.910.000	33,33%	8.910.000
Rio de Janeiro	49.500.000	12%	5.940.000	0%	5.940.000
Rio G. do Sul	49.500.000	7%	3.465.000	0%	3.465.000
Santa Catarina	49.500.000	12%	5.940.000	0%	5.940.000
São Paulo	49.500.000	12%	5.940.000	0%	5.940.000
<b>TOTAL</b>	<b>495.000.000</b>				<b>47.025.000</b>

Fonte: Elaboração própria com base nos dados fiscais da “Biscoitos Ltda”

A apuração do ICMS é mensal e não cumulativa, os débitos são compensados com os créditos calculados mensalmente pela companhia, resultando em um montante anual de ICMS a recolher de R\$ 11.025.000, ou seja, o total do saldo devedor de ICMS, R\$ 47.025.000, diminuído do total do saldo credor do imposto, R\$ 36.000.000.

### **2.2.2 TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DO TARE**

Para aproveitar os benefícios concedidos pelo TARE, a proposta é que a Biscoitos LTDA abra um Centro de Distribuição (CD) localizado no Distrito Federal. A operação de venda consistirá em três etapas, iniciando pela produção, transferência de toda a produção para a nova filial da companhia no Distrito Federal e venda para as redes de supermercados.

O processo de industrialização inicia-se com a aquisição de matéria-prima, material primário e material secundário utilizado no processo produtivo por parte da Biscoitos LTDA, totalizando um custo bruto anual de R\$ 300.000.000. Esta primeira etapa permanece idêntica ao regime ao regime normal de tributação de ICMS, demonstrado no item anterior, resultando em R\$ 36.000.000 de crédito de ICMS, a ser compensado em operações posteriores.

Na segunda etapa desta forma de tributação, a companhia cria uma nova logística de venda onde toda a produção da companhia paranaense é transferida para o centro de distribuição localizado no DF. Conforme descrito anteriormente, todas as operações originadas no Paraná, destinadas ao Distrito Federal têm o ICMS calculado com alíquota de 7% previsto no artigo 14, inciso II, do RICMS-PR. Assim sendo, o débito de ICMS gerado nesta fase da operação (cujo valor seria de R\$ 450.000.000,00) chegaria a R\$ 31.500.000,00 (a transferência é feita pelo valor de custo dos produtos sem o percentual de lucro da companhia). Assim, a Biscoitos gera um saldo credor anual de ICMS em seu ativo de R\$ 4.500.000 (R\$ 36.000.000 de crédito do imposto diminuído do débito anual do mesmo de R\$ 31.500.000) e esse ativo, conforme o benefício concedido pelo Decreto nº 1.102/2003, listado pela SEIM, poderá ser comercializado (vendido) para outros contribuintes do ICMS no Paraná ou utilizado para pagamento de fornecedores.

O ICMS do DF é regulamentado pelo Decreto do Distrito Federal 18.955 de 22 de dezembro de 1997 (RICMS-DF). Como o regime de apuração do ICMS é não cumulativo, o artigo 51 do RICMS-DF prevê que os R\$ 31.500,00 recolhidos ao estado do Paraná, podem ser apropriados como crédito na entrada dos produtos no centro de distribuição (CD) da empresa, localizado no Distrito Federal. Contudo, a alínea a do parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto do Distrito Federal 25.372 de 2004 prevê que as empresas enquadradas no TARE não gozarão de crédito do imposto na entrada das mercadorias. Isto é, que elas devem renunciar ao crédito fiscal para poder aproveitar o benefício.

Todas as vendas da Biscoitos LTDA serão centralizadas no Centro de Distribuição localizado no Distrito Federal, ou seja, toda a produção dessa indústria paranaense será transferida para o DF e revendida para os clientes nos diversos Estados brasileiros.

Na última etapa do processo logístico envolvendo o centro de distribuição da Biscoitos LTDA, que se caracteriza pela revenda dos produtos anteriormente transferidos, a companhia aplicará sobre o valor do produto sua margem de lucro. A alíquota de ICMS para operações interestaduais originadas no Distrito Federal, com biscoitos, será então de 12 % conforme o artigo 46, inciso I, alínea a do RICMS-DF, e de 17% para operações internas, previstas no inciso II, alínea c do mesmo artigo. A Tabela 5 demonstra o cálculo do débito de ICMS anual nas operações de vendas a serem originadas no DF.

TABELA 5. DÉBITO DE ICMS NO DISTRITO FEDERAL

DESTINO	VALOR DA OPERAÇÃO (R\$)	ALÍQUOTA ICMS	VALOR ICMS (R\$)
Bahia	49.500.000	12%	5.940.000
Distrito Federal	49.500.000	17%	8.415.000
Espírito Santo	49.500.000	12%	5.940.000
Goiás	49.500.000	12%	5.940.000
Minas Gerais	49.500.000	12%	5.940.000
Paraná	49.500.000	12%	5.940.000
Rio de Janeiro	49.500.000	12%	5.940.000
Rio Grande do Sul	49.500.000	12%	5.940.000
Santa Catarina	49.500.000	12%	5.940.000
São Paulo	49.500.000	12%	5.940.000
TOTAL	495.000.000		61.875.000

Fonte: Elaboração própria com base nos dados fiscais da “Biscoitos Ltda”

Conforme descrito anteriormente, em substituição ao regime normal de tributação, o TARE concederá crédito presumido de ICMS nas saídas de mercadorias.

O item 1 da Portaria da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Distrito Federal nº 384, de 03 de agosto de 2001, prevê que o crédito presumido de ICMS em operações internas, sujeitas a alíquota de 17%, seja de 16%, e o crédito presumido do ICMS em operações interestaduais, sujeitas a alíquota de 12%, seja de 11%. A Tabela 6 demonstra o cálculo do crédito presumido anual do ICMS nas operações de vendas da Biscoitos LTDA.

TABELA 6. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS - CONTINUA

DESTINO	VALOR DA OPERAÇÃO (R\$)	ALÍQUOTA ICMS	ALÍQUOTA CRÉDITO PRESUMIDO ICMS	CRÉDITO PRESUMIDO
Bahia	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Distrito Federal	49.500.000	17%	16%	7.920.000
Espírito Santo	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Goiás	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Minas Gerais	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Paraná	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Rio de Janeiro	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Rio Grande do Sul	49.500.000	12%	11%	5.445.000
Santa Catarina	49.500.000	12%	11%	5.445.000
São Paulo	49.500.000	12%	11%	5.445.000
TOTAL	495.000.000			56.925.000

Fonte: Elaboração própria com base nos dados fiscais da “Biscoitos Ltda”

A carga tributária anual do Centro de Distribuição da Biscoitos LTDA será de R\$ 4.950.000,00 resultante do total de ICMS a pagar, R\$ 61.875.000,00 diminuído do total de crédito presumido R\$ 56.925.000,00. Levando em consideração o ICMS que deveria ser pago no regime normal de apuração, a companhia deixaria de desembolsar R\$ 6.075.000,00 de ICMS através do TARE. Considerando ainda o saldo credor de ICMS no Paraná, R\$ 4.500.000, a carga tributária anual final da Biscoitos LTDA seria de R\$ 1.575.000, uma economia de 85,71% de ICMS em relação ao regime normal de apuração do ICMS.

### 3. EFEITOS DA GUERRA FISCAL COMO UM TODO

As razões que justificam a atuação do Estado na economia que menos oferecem resistências oriundas dos diversos ramos de pensamento que caracterizam esse de estudos que chamamos de Economia são bem conhecidas: a existência de atividades que só se justificam sob o arranjo de monopólio, a necessidade de fornecer bens públicos e de se evitar externalidades negativas oriundas da atividade privada.

Para atender a essas necessidades rotuladas como *falhas de mercado* e também para cumprir suas ações na esfera social provendo saúde, educação e segurança, o Estado (entendido como pessoa jurídica no âmbito mais amplo) precisa de recursos oriundos da tributação coercitiva sobre fatos econômicos geradores de renda e de outras fontes. Quanto maior for a base econômica criadora de fatos geradores de tributação dentro de um território, maior será o montante de recursos que estarão disponíveis aos governos para atender a todos os seus fins.

A busca dos governantes estaduais por novos investimentos em seus respectivos territórios teve como intuito inicial o aumento da base de arrecadação dentro de seus respectivos territórios. Todavia, isso não se deu sem que houvesse unidades que auferissem resultados fiscais negativos em função do deslocamento de empresas entre os Estados brasileiros. A realocação de empresas através do território brasileiro agravou o déficit fiscal dos Estados e influenciou a política alocativa dos recursos financeiros dessas unidades federativas.

A fim de evitar a fuga de empresas de seus territórios, os governos das unidades federativas que estavam perdendo investimentos tiveram que programar políticas setoriais específicas para continuarem atraentes aos setores que outrora haviam se instalado em seus territórios em busca da exploração de vantagens comparativas naturais. Esses programas, via-de-regra desviaram recursos ou renunciaram parte de arrecadação que seria destinada a outros fins não fora a necessidade de responder ao ímpeto de Estados que não apresentavam as mesmas vantagens comparativas, mas que artificialmente se tornavam mais atraentes.

Com a evolução da guerra fiscal, de acordo com DULCI (2002), devido a diversidade econômica e política entre os Estados brasileiros, os Estados mais industrializados e de maior peso perante a federação têm competido pelas maiores companhias - geralmente multinacionais - e os demais Estados têm disputado basicamente as companhias de capital nacional, em setores produtivos diferentes. Graças a essa competição, nota-se nas últimas décadas uma maior mobilidade setorial pelo território brasileiro atrás de benefícios fiscais.

O primeiro exemplo a ser lembrado no processo de realocação das empresas através do território brasileiro, devido à guerra fiscal, é o caso das montadoras de automóveis. Conforme ARBIX (2000), as empresas mais cobiçadas por governadores e prefeitos são as corporações pertencentes ao setor automotivo. A estabilidade econômica e a liberalização de fluxos de capitais, somadas ao alto grau de proteção e aos benefícios fiscais concedidos a esse setor, tornaram muito atrativos os Investimentos Diretos Estrangeiros (IDE).

Em 1994, junto com o Plano Real, nasceu um Novo Regime Automotivo, em resposta à

internacionalização da economia brasileira e ao tratamento privilegiado dado ao setor. O novo regime visava a atração e construção de novas companhias, manter em funcionamento as empresas do segmento já existentes, reestruturação das empresas brasileiras do segmento e consolidar o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), reforçando o Brasil como sua peça-chave. Para BRITO e BONELLI (1997, p. 14):

(...) os principais beneficiários da redução do ICMS (logo, da guerra fiscal travada pelos estados) são empresas multinacionais montadoras de automóveis. Não é uma especulação descabida supor que essas empresas viriam instalar suas fábricas no país mesmo se os incentivos fiscais estaduais não existissem. Com a disputa, essas empresas estão tendo a oportunidade de instalar suas fábricas-filiais muitas vezes com custo próximo de zero. Assim, os maiores ganhadores com a guerra fiscal são, possivelmente, as empresas multinacionais montadoras de automóveis. Os estados poderiam até serem, ironicamente, os perdedores: não conhecemos nenhum estudo ou estimativa em nível estadual de custo-benefício que coteje o aumento do nível de atividade (isto é, criação de renda e de emprego) nas regiões em que as fábricas se instalam com a renúncia fiscal e os custos (em infra-estrutura na porta da fábrica, energia elétrica, água e saneamento básico, doação de terrenos etc.) necessários para atraí-las.

Segundo ARBIX (2000), em 1996 aderiram ao Novo Regime Automotivo 16 grandes montadoras, 150 fábricas de autopeças e 29 empresas de outros setores automotivos. O Novo Regime Automotivo ampliou o poder de barganha das montadoras perante as políticas fiscais e tributárias do setor, repercutiu nas políticas de desenvolvimento regional, nas relações de trabalho e na guerra fiscal. Com o fortalecimento da indústria automotiva, vários Estados foram beneficiados.

A descentralização das empresas do segmento automotivo ocorreu por vários fatores como, por exemplo, os custos trabalhistas e o nível de organização sindical; contudo, dentre os principais motivos foram os incentivos fiscais propostos pelos Estados e Municípios brasileiros os que mais se destacaram. As empresas do segmento automotivo difundiram-se entre os Estados brasileiros, principalmente no Paraná, Minas Gerais, Goiás, Rio Grande do sul, Bahia e Rio de Janeiro, com uma ênfase maior nos estados do Sul e sudeste brasileiro.

No curto prazo, os Estados com maior poder econômico ganham com a guerra fiscal. No longo prazo, contudo, a guerra significa apenas uma renúncia aos impostos.

Com o tempo, os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infraestrutura necessários às empresas para produzir e escoar a produção devido à renúncia fiscal. As batalhas da “guerra fiscal” são vencidas, naturalmente, pelos estados de maior poder financeiro. De outro lado, com a generalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes — estes perdem seu poder de incentivo, pois dependem de diferenças na tributação. Assim, a guerra fiscal transforma os incentivos em simples renúncias de arrecadação. No entanto, no curto prazo há ganhos para os estados mais ágeis na captação de empresas. BONELLI (2001, p. 9)

Conforme ARBIX (2000), a disputa fiscal compromete a tentativa de se chegar a um equilíbrio fiscal, distorcendo a competição entre as empresas e diminuindo o investimento privado, diminuição que passa a ser compensada através dos gastos públicos. A guerra fiscal além de acirrar a deterioração de uma região em função do desenvolvimento de outra, gera desperdícios de recursos públicos.

Para VARSANO (1997), o déficit fiscal existente no Brasil é em grande parte resultado do desequilíbrio das contas públicas estaduais, resultante da guerra fiscal entre os Estados e o governo central deveria adotar uma posição contrária a ela. Conclui-se, portanto, que no âmbito do governo central, o país perde com a disputa entre os Estados.

### 3.1 O PROTECIONISMO DOS ESTADOS

A guerra fiscal também prejudica o princípio do cálculo do ICMS do Estado de origem, pois, o

princípio da não cumulatividade prevê que o imposto devido no Estado de origem da mercadoria será crédito no Estado de destino. Porém, o imposto devido nem sempre é o imposto efetivamente recolhido. Na seção anterior demonstrou-se um caso onde o crédito presumido do ICMS concedido pelo Distrito Federal seria escriturado em conta gráfica do contribuinte. Naquele caso, o adquirente da mercadoria tomaria o crédito do imposto pelo valor total, destacado em nota fiscal, mas o remetente da mercadoria seria beneficiado pagando menos imposto que o devido torcendo a competição naquele mercado de biscoitos.

Tentando amenizar essa distorção da competitividade e proteger seus mercados internos, diversos Estados brasileiros publicaram normas inibindo a aquisição interestadual de mercadorias beneficiárias de incentivos fiscais. O Estado de São Paulo foi o pioneiro nesta ferramenta, publicando o Comunicado CAT n° 36 de 29 de julho de 2004.

O comunicado limitou o crédito de ICMS em São Paulo ao montante efetivamente pago no Estado de origem da mercadoria, ou seja, os adquirentes de mercadorias provenientes de outros Estados da Federação, beneficiárias de incentivos fiscais, só poderiam apropriar créditos de impostos em relação ao valor do ICMS pago no Estado de origem e não em relação ao valor devido.

1 - o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;

2 - o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II. (Comunicado CAT n° 36 de 29 de julho de 2004)

O comunicado citava diversos benefícios fiscais em seu anexo I que já teriam sido objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) do Estado de São Paulo contra alguns benefícios fiscais e exemplificava em seu anexo II diversos outros benefícios que não seriam aceitos por São Paulo. Além disso, o item 2 do Comunicado previa que todos os outros benefícios não listados em seus anexos não seriam aceitos.

### **3.2 NECESSIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

As distorções causadas pela guerra fiscal entre os estados frente à função alocativa do imposto e o sistema de preços torna inevitável uma reforma tributária quanto ao ICMS. Segundo VARSANO (1997, p. 15):

Do ponto de vista nacional, o ICMS é hoje um imposto sobre o consumo; mas, na ótica de cada estado, é um híbrido — parte imposto sobre a produção do estado, e parte sobre o seu consumo. Como a mobilidade dos fatores de produção, especialmente a do capital, é muito maior que a dos consumidores, o imposto sobre a produção é arma muito mais poderosa na guerra fiscal que o de consumo. A minimização do estímulo para dela participar requer que se transforme o ICMS em um imposto sobre consumo também do ponto de vista do governo estadual. Para tanto, basta adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos interestaduais, a exemplo do que já se faz no comércio exterior.

Em fevereiro de 2008, o ministro da fazenda Guido Mantega apresentou a Proposta de Emenda à Constituição para a reforma tributária (PEC 233/2008). A interpretação da Reforma tributária proposta em 2008 foi realizada na Cartilha da Reforma Tributária divulgada pelo Ministério da Fazenda. A reforma proposta visa simplificar o sistema tributário nacional, acabar com a guerra fiscal entre os Estados, desonerar a cadeia tributária, eliminar as distorções causadas pelos tributos,

aprimorar a política de desenvolvimento regional e melhorar a qualidade de relação entre os entes federados.

A leitura da proposta indica que o sistema tributário brasileiro é muito complexo, principalmente no caso dos tributos indiretos e que o modelo tributário em vigor no Brasil implica um alto custo burocrático para as empresas apurarem e recolherem seus tributos.

A incidência cumulativa de ISS e da CIDE-combustíveis, meio de incidência onde o tributo pago não gera crédito para as etapas seguintes gera ineficiência da estrutura produtiva, custo para novos investimentos e exportações e favorecimento às importações. No âmbito dos impostos indiretos, o custo dos investimentos é elevado por causa do tempo para a recuperação dos créditos dos impostos, podendo alterar de acordo com a situação financeira da empresa.

A guerra fiscal gera ainda uma série de inseguranças para os investidores, pois as empresas não sabem se seus concorrentes receberão um benefício fiscal comprometendo sua competitividade perante o mercado, repercutindo sobre o nível de investimentos e prejudicando os consumidores. Outros prejuízos da guerra fiscal são os benefícios favorecendo as importações, deteriorando a produção nacional, a guerra fiscal gera ineficiência econômica.

Na ótica federal a proposta da fazenda visa substituir a Cofins, o PIS, a CIDE-combustíveis, e a Contribuição sobre folha para o Salário Educação por um novo Imposto Sobre o Valor Adicionado (IVA-F) e incorporar a CSLL ao imposto de renda. O IPI seria simplificado, com uma tributação seletiva, utilização como instrumento de política industrial e uma utilização como instrumento de política regional.

No âmbito estadual a PEC visa unificar as 27 legislações estaduais, criando um novo ICMS com a mesma abrangência atual. As alíquotas do imposto previstas ali serão definidas pelo Senado, sendo que o CONFAZ proporá o enquadramento dos bens e serviços nas alíquotas determinadas e o Senado aprovará ou não esse enquadramento, contudo, os Estados terão um número limitado de produtos sobre os quais poderão legislar.

A proposta de Reforma tributária visa eliminar a guerra fiscal entre os Estados, alterando a forma de cobrança do ICMS para o estado de destino. Levando em consideração os fortes impactos causados pela mudança na forma de cobrança do imposto e a dificuldade na eliminação de benefícios existentes, propõe-se uma transição gradual para o novo ICMS. Ao que parece, a PEC da reforma tributária proposta pela fazenda pública toca nos principais pontos da questão.

## CONCLUSÃO

**A** origem do ICMS é o Imposto Sobre Vendas e Consignações. O IVC era um imposto com incidência cumulativa sobre as operações de vendas e consignação mercantil. Com a intenção de neutralizar o impacto deste imposto sobre o preço final das mercadorias, a constituição de 1967 transformou o IVC em um Imposto sobre Circulação de Mercadorias que procurava instituir um modelo de tributação sobre o valor agregado nas operações.

Com a evolução das legislações estaduais dos ICMSs verifica-se uma série de interpretações torcidas sobre a autonomia dos estados para legislar. Os problemas advindos dessas interpretações acarretaram na criação do Conselho de Política Fazendária, a fim de amenizar as contendas fiscais entre os Estados. Contudo, no decorrer do tempo o papel do CONFAZ no que dizia respeito ao combate à guerra fiscal foi se enfraquecendo. A reforma fiscal ocasionada pela constituição de 1988 permitiu a disseminação da utilização de benefícios fiscais como forma de atração de novos empreendimentos para os territórios

estaduais. A forma como evoluiu o ICMS propiciou aos governos estaduais um poderoso instrumento para desenvolvimento de seus territórios, sustentando a guerra fiscal.

Ao contrário do que pensam alguns governantes, os maiores beneficiados com a guerra fiscal estão sendo as empresas multinacionais, principal alvo de políticas de incentivo em relação ao ICMS e as grandes empresas nacionais que também estão recebendo benefícios fiscais, pois economizam em relação às outras empresas do mesmo setor que não possuem tratamento diferenciado em relação ao pagamento do imposto. No curto prazo, os Estados com maior poder econômico ganham com esta prática de incentivos, mas no longo prazo a guerra fiscal significa apenas uma renúncia aos impostos.

A competição estadual torce a competitividade entre as empresas e diminui o investimento privado (diminuição que passa a ser compensada através dos gastos públicos). Historicamente o déficit fiscal existente no Brasil é em grande parte resultado do desequilíbrio das contas públicas estaduais, causado entre outras razões, pela guerra fiscal, fazendo com que a nação perca com a competição entre os Estados. Assim, a guerra fiscal torce a alocação de recursos entre os Estados brasileiros, pois além da compensação da diminuição dos investimentos privados, outros gastos públicos deixam de ser realizados em função do déficit fiscal.

Os Estados tentam eliminar a distorção causada pela guerra fiscal em relação à competitividade das empresas através de leis contrárias à guerra fiscal, protegendo assim seus mercados locais e intensificando cada vez mais as brigas entre as unidades da Federação. Para essa tarefa de defesa, são necessários recursos humanos e muitas vezes concessões dispendiosas de benefícios como armas de contra-ataque.

Diante dos problemas causados pela guerra fiscal, a única alternativa para neutralizar os efeitos dessa prática entre os Estados brasileiros é a reforma tributária proposta pelo Ministro da Fazenda Guido Mantega PEC 233/2008. A reforma visa alterar a forma de cobrança do ICMS para o Estado de destino da mercadoria, e visa ainda, simplificar o sistema tributário nacional, acabar com a guerra fiscal entre os Estados, desonerar a cadeia tributária e eliminar as distorções causadas pelos tributos

---

## REFERÊNCIAS

- ARBIX, G. **Guerra fiscal e competição intermunicipal por novos investimentos no setor automotivo brasileiro.** Revista de Ciências Sociais, vol. 43 n.1. Rio de Janeiro, IUPERJ, julho de 2000.
- BONELLI, R. **Políticas de competitividade industrial no Brasil.** IPEA. Texto de Discussão n. 810, jul. de 2001.
- BORGES, J. C.; REIS, M.A. **ICMS ao alcance de todos.** Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BRITO, F. e BONELLI, R. **Políticas industriais descentralizadas:** as experiências europeias e as iniciativas subnacionais no Brasil. Brasília. IPEA, Planejamento e Políticas Públicas nº. 15. p. 1-46, jun. de 1997.
- DISTRITO FEDERAL. **Decreto n. 18.955**, de 22 de dezembro de 1997. Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação RICMS - DF. **DO-DF**. de 24.12.1997.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto n. 25.372**, de 23 de novembro de 2004. Dispõe sobre o tratamento tributário para o segmento atacadista/distribuidor e dá outras providências. **DO-DF** de 24.11.2004.

DISTRITO FEDERAL. Portaria SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO DO DISTRITO FEDERAL n. 384, de agosto de 2001. Revoga a Portaria 293 de 22/06/99. Fixa percentuais a título de crédito a que se refere o Decreto nº 20.322, de 17 de junho de 1999. **DO-DF** de 06.08.2001.

DULCI, O.S. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Revista de Sociologia e Política. Curitiba. v.18 p. 98. Jun. 2002.

GIAMBIAGI, F. e ALÉM, A. C. **Finanças públicas**. Rio de Janeiro. Campus, 2000.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Cartilha da reforma tributária**. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)> Acesso em: 02 out. 2008.

PIANCASTELLI, M.; PEROBELLI, F. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. **Brasília: IPEA**. Texto de Discussão n. 402, fev. de 1996.

PARANÁ. Decreto n. 1.980, de 21 de dezembro de 2007. Aprova o novo regulamento do ICMS - RICMS/2007. **D.O.E.** de 21.12.2007.

PRADO, S. **Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil**, 1999. Disponível em: <<http://www.eco.unicamp.br:8888/seer/ojs/include/getdoc.php?id=210&article=160&mode=pdf>> Acesso em: 05 maio 2008

RODRÍGUEZ-POSE, A. e ARBIX, G. **Estratégias do desperdício** – a guerra entre Estados e Municípios por novos investimentos e as incertezas do desenvolvimento. São Paulo. Novos Estudos CEBRAP. nº. 54, 1999

SANTA CATARINA. Lei n. 10.169, de 12 de julho de 1996. Autoriza o Governo do Estado de Santa Catarina a criar a Zona de Processamento de Produtos Florestais - ZPF e dá outras providências. **D.O.E.** de 12.07.96.

SANTA CATARINA. Lei n. 10.789, de 03 de julho de 1998. Dispõe sobre normas de administração tributária para estimular o cumprimento voluntário de obrigações fiscais e estabelece outras providências. **D.O.E.** de 03.07.98.

SÃO PAULO. Comunicado COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - CAT. 36, de 29 de julho de 2004. Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975. **D.O.E.-SP**: 30.07.2004

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DE SANTA CATARINA. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html)> Acesso em: 5 set. 2008.

SECRETARIA DE ESTADO DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E ASSUNTOS DO MERCOSUL. Disponível em: <<http://www.seim.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=3>> Acesso em: 5 set. 2008.

