

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	7
2.1.1 A Constituição	7
2.1.2 Os tributos	7
2.1.3 A competência tributária	8
2.1.4 A repartição das receitas tributárias	8
2.2 AS FUNÇÕES FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL DOS TRIBUTOS	9
2.3 OS INCENTIVOS FISCAIS	10
2.4 ICMS.....	12
2.4.1 Histórico	13
2.4.1.1 Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).....	13
2.4.1.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).....	13
2.4.1.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	13
2.4.2 Regra Matriz da Incidência Tributária - ICMS	14
2.4.2.1 Realização de Operações relativas à circulações de mercadorias	15
2.4.2.2 Prestação de Serviços de Comunicação	15
2.4.2.3 Prestação de Serviços de Transporte	16
3 INCENTIVOS FISCAIS PARA O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS – QUESTÕES JURÍDICAS SOBRE O ASSUNTO.....	16
3.1 INCENTIVO FISCAL – ICMS – SP X GO – PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	17
3.1.1 Princípio da Segurança Jurídica	17
3.1.1.2 Incentivo fiscal concedido unilateralmente por Unidade de Federação – ICMS .	17
3.1.1.3 Algumas decisões do STF relacionadas à guerra fiscal entre as federações	19
3.2 GUERRA FISCAL VIA ICMS – FUNDAP (FUNDO DE DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES PORTUÁRIAS)	21
3.2.1 Histórico do FUNDAP	21
3.2.2 ICMS na operação do FUNDAP	23
3.2.3 Resumo da operacionalização do FUNDAP	23
3.2.4 Algumas Discussões sobre a Concessão do Incentivo Fiscal Capixaba.....	24
3.2.4.1 Barreiras Impostas por Demais Estados	26
4 CONCLUSÃO.....	27

1 INTRODUÇÃO

Há tempos uma das questões constantemente polêmicas no cenário político-econômico brasileiro é a chamada Guerra Fiscal. Trata-se da disputa fiscal entre governos estaduais ou municipais com intuito de atrair investimentos de empresas para seus territórios.

A complexidade do sistema tributário brasileiro somada a vultosa carga tributária foram fatos que impulsionaram às empresas então a participarem dessa guerra fiscal travada principalmente pelos Estados, levando para o campo do planejamento tributário, também a escolha do local de seu estabelecimento, como uma alternativa a diminuir esse custo que tanto pesa na determinação do tempo de sua sobrevivência.

Conforme a descrição de Ricardo Varsano (1997, p.6):

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando de fato existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades do governo é abalado. Também a Federação – cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétreia que impede sua abolição – perde.

A segunda metade da década de 90 foi marcada por essas disputas fiscais travadas entre os Estados brasileiros. Na realidade, esse tipo de conflito já existia há muito mais tempo, ocorrendo inclusive em outros países, cujo sistema tributário também se assemelhe tão complexo quanto o brasileiro. Mas foi nesse período, que acabou se intensificando aqui no Brasil, devido ao momento histórico pelo qual o país passava.

O Brasil conhecia a abertura econômica iniciada pelo governo Collor. Várias medidas foram tomadas no sentido de aumentar a eficiência da economia por meio da concorrência estrangeira e a entrada de investimentos externos. Foi neste cenário que a política de incentivos fiscais, já então existente, sofreu o grande impulso.

Este trabalho tem como tema a análise do comportamento e decisões sobre a questão de incentivos fiscais nas esferas federal, estadual e municipal. Como o assunto é extenso e polêmico, sendo que em muitos casos ainda transitam na justiça, delimitaremos esta discussão para o tributo ICMS, onde percebemos algumas batalhas entre os Estados, sejam na glosa de créditos de ICMS provenientes de benefícios fiscais de outras origens, forçando o contribuinte a recolher o diferencial de alíquota, bem como abordaremos incentivos fiscais específicos, tais como o FUNDAP, Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias, incentivo este concedido exclusivamente pelo Estado do Espírito Santo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Sistema tributário brasileiro

2.1.1 A Constituição

O Brasil, composto por 26 Estados da Federação além do Distrito Federal, possui normas tributárias estabelecidas pela Constituição Federal (CF).

A Constituição, [...] é a base de todo nosso Direito Público, notadamente de nosso Direito Tributário. De fato, no Brasil, por força de uma série de particularidades, as normas tributárias são, por assim dizer, o corolário dos princípios fundamentais consagrados na Lei Maior. (CARRAZA, 1999, p.41).

Elali (2007, p.43) ressalta que:

A Constituição de 1988 [...] define a base do sistema jurídico, englobando e concretizando valores que marcam as diferenças próprias de um Estado dotado de desigualdades, objetivando mudanças que venham beneficiar a sociedade. Ela também estabelece que o Estado brasileiro é uma Federação, já que coexistem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, personalidades jurídicas que exercem o poder político.

2.1.2 Os tributos

O Estado para atingir seu objetivo que é o bem comum, necessita de recursos. A carga tributária representa parcelas desses recursos que o Estado retira compulsoriamente, dos indivíduos e empresas, como forma principal de financiar o conjunto das atividades do governo.

A fim de atender às despesas concernentes às suas atividades essenciais, ligadas aos aspectos político, econômico, social, administrativo, financeiro, educacional e de segurança pública, destinadas a regular a vida humana em sociedade e determinadas pela Constituição da República, o Estado necessita de recursos, cuja principal fonte se concentra nos tributos. (PIRES, 2007, p.15).

Uma das formas de adquirir recursos patrimoniais, portanto, é através da arrecadação de tributos.

A tributação, mais do que nunca, é a base financeira do Estado [...]. Chega-se a afirmar que a tributação pode constituir o maior óbice para o crescimento econômico. É a demonstração de que a tributação é também uma forma de intervenção estatal no fenômeno econômico. (ELALI, 2007, p. 38).

O Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN), em seu art. 3º reza que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Quanto às espécies, os tributos podem ser classificados em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

2.1.3 A competência tributária

A Lei Maior, assim como também é chamada a Constituição Federal, instituiu um sistema constitucional de distribuição de competências entre os entes da federação.

Conforme explica Bercovici (2008, p. 7):

As unidades federadas recebem diretamente da Constituição Federal as suas competências, isto é, o reconhecimento de seus poderes conjugado com a atribuição de encargos. Não se trata de mera descentralização administrativa, mas da existência conjunta de múltiplos centros de decisão política, cada qual com a exclusividade em relação a determinados assuntos.

Como competência tributária, compreende-se, portanto, o poder de criar, fiscalizar, arrecadar e administrar os tributos. Destarte, existem competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

2.1.4 A repartição das receitas tributárias

Além desse aspecto da competência tributária, outro ponto que também é importante ressaltar é a questão da distribuição da receita obtida com a arrecadação dos tributos. O que é arrecadado pelo Estado, por exemplo, não fica totalmente com o governo estadual. O CTN apresenta sob o Título VI do Livro Primeiro, as normas sobre as Distribuições de Receitas Tributárias.

Sob o critério estabelecido por esta norma, Estados e Municípios menores e desprovidos de potencial sócio-econômico capaz de prover de uma melhor arrecadação, podem se beneficiar de uma parcela de arrecadação de entes maiores, auxiliando em sua situação financeira.

Essa forma de redistribuição de receitas estabelecida pela legislação busca o desenvolvimento nacional e a redução dos problemas sociais existentes advindas pelas grandes diferenças entre as regiões do país colocando em prática a questão do federalismo.

Discorrendo sobre o termo, Elali (2007, p. 44) enfatiza que:

Com a descentralização do exercício do poder político, torna ainda mais fácil a implementação de políticas diferenciadas para cada uma das regiões do país. Sem essa diferenciação, vários dos objetivos traçados na Constituição seriam inviabilizados, haja vista que o ideal de desenvolvimento econômico deve abranger todo o território nacional. Em outras palavras, fosse o Brasil um Estado unitário, muitas outras dificuldades existiriam para a promoção da ordem econômica proposta na Constituição.

A repartição das receitas tributárias é feita sempre do ente maior para o menor. Portanto, os tributos municipais não são objeto de repartição. Vale ressaltar que nem todos os tributos serão repartidos. Apenas os impostos e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Combustíveis (CIDE-Combustíveis).

2.2 As funções fiscal, extrafiscal e parafiscal dos tributos

Os tributos que integram o Sistema Tributário Nacional (STN) também podem ser classificados quanto à sua função ou natureza. Sob este aspecto, distinguem-se segundo a natureza fiscal, extrafiscal ou parafiscal.

No primeiro caso, encontram-se os chamados tributos de caráter financeiro, cuja principal característica consiste no fato de que o produto de sua arrecadação tem por objetivo prover as necessidades de gastos públicos. No segundo caso, encontram-se os tributos extrafiscais, que visam atender as situações sociais, políticas e econômicas relevantes dentro do panorama nacional. (PIRES, 2007, p.17-18).

A cobrança dessa última espécie de tributo objetiva outros interesses além da arrecadação de receitas tais como o de correção de situações sociais ou econômicas anormais, desta forma:

Considerando a natureza extrafiscal, o poder tributante utiliza o mecanismo de renúncia fiscal, abrindo mão de parte da arrecadação de tributos de sua competência, em favor de área e atividades que necessitem de apoio para o desenvolvimento. A renúncia fiscal ou extrafiscalidade é a forma pela qual o Estado utiliza os tributos para alcançar outros fins que não o de arrecadação, como por exemplo, para incentivar certas atividades ou regiões. Ressalte-se que a renúncia fiscal de alguns tributos, referentes a determinadas atividades, acaba tornando necessária a criação de outros para cobrir o déficit das finanças públicas. (ELALI, 2007, p.53; FABRETTI, 2000, p. 301-02; MONTEIRO, 2007, p. 359. apud FORMIGONI, 2008, p. 21)

“Já no caso dos tributos parafiscais, destaca-se o objetivo de atender situações particulares de certo grupo social” (PIRES, 2007, p.17-18).

Diante tais conceitos verifica-se que embora a função primordial dos tributos seja a de prover recursos para o Estado, adicionalmente, os tributos servem a outros objetivos de natureza social, política e econômica, situação em que se adquire uma configuração extrafiscal, na qual são criados os incentivos fiscais.

Os tributos com a função extrafiscal evidenciam-se com maior frequência na esfera Federal. [...] Quanto aos tributos estaduais e municipais, por natureza, não apresentam características de extrafiscalidade. Como exemplo cita-se o ICMS, que se transformou num mecanismo de atração de investimentos mediante a concessão de investimentos mediante a concessão de incentivos fiscais, gerando a chamada “guerra fiscal” (PIRES, 2007, p.28-29).

A CF de 1988 reza que além de assegurar o custeio das despesas do Estado Social, a arrecadação e a administração das finanças públicas servem de instrumento de regulamentação da economia, de desenvolvimento econômico e de justiça social.

Como visto, a concessão de incentivos e benefícios fiscais representa a forma de o Poder Público desonerar a carga tributária ajustando as diferenças sociais e econômicas que existem entre os entes da federação.

Sobre os diversos tipos de incentivos e benefícios, Ataliba e Gonçalves (1991, p. 167) comentam:

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

2.3 Os incentivos fiscais

Além dos poderes concedidos pela competência tributária anteriormente citados, destaca Melo F.S. (2007, p. 139) que:

[...] em consonância com o sistema constitucional tributário, as pessoas políticas podem, ainda, estabelecer isenções, reduções de base de cálculo, alíquotas minoradas, anistias, créditos presumidos, parcelamentos, etc., afastando determinados fatos jurídicos (total ou parcialmente) da incidência tributária.

Nesse sentido é que se pode citar o exemplo do ICMS que é de competência tributária dos Estados. O art.155, § 2º, XII, g da CF, faculta à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções e incentivos fiscais serão concedidos e revogados.

Embora as concessões de benefícios fiscais, por regra constitucional, dependam sempre de uma decisão unânime dos Estados representados no órgão colegiado das unidades federadas, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), isso não vem ocorrendo na prática. Como consequência, Estados que se sentem prejudicados por alguma concessão não corretamente acordada, pode acabar prejudicando as empresas que foram atraídas por tal incentivo. (CALCIOLARI, 2006; LIMA, 2008). As possíveis consequências serão citadas no decorrer deste trabalho.

Como visto, cada Estado e o Distrito Federal possuem o direito de criar formas de atração utilizando o ICMS como forma de trazer empresas para sua região e,

conseqüentemente, a entrada de investimentos. É certo que há uma grande diferença em termos econômicos entre as regiões brasileiras. Sendo assim, conforme menciona Lima (2008), Estados cuja economia é menos expressiva, dotados dessa capacidade, criaram os incentivos fiscais como forma de impulso para o desenvolvimento de seu território.

Pires (2007, p.31) comenta que:

A implementação de uma política de incentivos fiscais passa a ter destaque nos anos 1960, quando grande número de trabalhadores rurais migra para os centros urbanos em busca de melhores condições de vida. O processo de industrialização com vistas ao processo de substituição de importações em curso, todavia, não foi capaz de absorver o afluxo de mão-de-obra. O contingente não aproveitado, sem opções, acabava marginalizado em comunidades pobres.

Identificando a base legal para a instituição dos incentivos fiscais como meio de diminuir as desigualdades entre as regiões do país, cita-se a seguir permissão da própria Constituição Federal de 1988 em seu artigo 151:

Art. 151 – É vedado à União:

I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.** (grifo nosso)

Com relação ao conceito, Melo F.S (2007, p. 140) acentua que:

Os incentivos fiscais consistem, basicamente, em espécie de renúncia de receitas públicas para o administrador público e benefício aos administrados (contribuintes), objetivando o desenvolvimento econômico regional, o aumento do saldo da balança comercial, o desenvolvimento do parque industrial nacional, a geração de empregos, a colocação de produtos de fabricação nacional no mercado externo, dentre outros.

Com freqüência, em diversos artigos e trabalhos científicos verifica-se o uso dos termos incentivo, incentivo fiscal, benefício fiscal e isenção. Importante, no entanto, ressaltar que os conceitos não se confundem.

Sobre essa diferenciação, Diniz e Fortes (2007, p. 296) definem que:

Incentivo é o meio pelo qual o Estado busca concretizar as finalidades da ordem econômica, dispostas no art. 170 da CF, sempre em prol do bem comum mediante a vinculação do administrado a deveres e obrigações legalmente estabelecidas;

Incentivo fiscal é espécie do gênero “incentivo”, o qual alcança obrigações tributárias, ao alterar ou mutilar a regra-matriz de incidência, acarretando redução da prestação tributária, visando ao fomento geral, regional ou setorial, em busca do bem comum;

Benefício fiscal é vantagem atribuída a certos contribuintes, sem vinculação a obrigações contraprestacionais; e por fim,

Isenção é o meio pelo qual o Estado exonera o contribuinte, total ou parcialmente, de determinada obrigação tributária, atacando a regra-matriz do tributo, sem, todavia, vinculá-lo diretamente a certa contrapartida.

Uma outra forma de classificar os incentivos é identificando-o como financeiro ou fiscal.

Os incentivos financeiros são diferimentos tributários, pelos quais as empresas têm parte ou totalidade dos tributos financiados pelo Estado. Dessa forma, não há isenção ou redução de impostos, mas sim um prazo maior para o recolhimento, que é feito em parcelas. Já os incentivos fiscais representam uma forma de desoneração tributária, ou seja, é uma parcela da arrecadação que o governo não vê. (ANDRADE, 2008).

Conforme definição da própria Secretaria da Receita Federal (SRF, 2009), são consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária.

De acordo com a SFR, os benefícios tributários têm caráter compensatório ou incentivador – este quando há intenção de desenvolver um setor ou região e aquele quando compensa determinados serviços que o governo deveria oferecer com qualidade, mas não o faz de maneira adequada.

Conforme descreve Melo J.E.S. (2003, p. 233-234) as unidades federativas têm expedido leis, decretos e atos administrativos, outorgando vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, que afetam a carga impositiva, a saber:

- a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) estímulo para infra-estrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para localização de empresas; doação de áreas de lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio á formação de capacitação pessoal.

2.4 ICMS

O imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação trata-se do imposto de maior interesse neste trabalho. Isto decorre pelo fato de ser um tributo que apresenta alíquotas

diferentes, conforme definido por cada Estado, sendo historicamente usado como objeto de disputa na Guerra Fiscal como forma de atrair os investimentos para seu território.

2.4.1 Histórico

2.4.1.1 Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC)

O atual ICMS originou-se do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), inserido no cenário jurídico do País através da Constituição Federal de 1934. O IVC possuía natureza mercantil, onde cada venda era considerada como um fato gerador distinto, provocando a incidência em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Tratava-se, portanto, de um imposto multifásico com incidência em cascata.

Destarte, em cada uma das sucessivas vendas de uma mesma mercadoria, a começar do produtor até o consumidor final, o IVC era exigido, repetidamente sobre a base de cálculo integral (preço da mercadoria).

2.4.1.2 Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM)

Através da Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 01/12/1965, substituindo o IVC, surgiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Assim como seu antecessor, também era um imposto multifásico, contudo, sem apresentar as características de cumulatividade, próprias dos impostos em cascata, uma vez que seu pagamento era feito sobre o valor agregado, ou seja, a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior.

2.4.1.3 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS surgiu da CF de 1988, pela qual foi instituído o atual sistema tributário nacional e que entrou em vigor em 01/03/1989. Foram suprimidos os três impostos especiais, de incidência única, de competência federal:

- a) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos;
- b) energia elétrica; e
- c) minerais do País

Incorporando-os ao campo de incidência do ICMS, uma vez que se trata de mercadorias suscetíveis de circulação.

Vigora atualmente o seguinte texto da CF de 1988 (na redação alterada pela EC nº 3/93):

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

[...] II – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, **ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior**. (Grifo nosso).

Conforme este artigo, verifica-se que houve a ampliação da hipótese de incidência do ICM, que passou a incidir também sobre alguns serviços (o “s” em ICMS). A competência estadual se manteve, ficando a cargo do Senado Federal fixar as alíquotas aplicáveis às operações e às prestações interestaduais e de exportação, bem como estabelecer as alíquotas máximas e mínimas nas operações intra-estaduais com o fulcro de combater conflitos específicos. Manteve-se também a necessidade de deliberação Estadual para a adoção de isenções, incentivos e benefícios.

Verifica-se também por esse artigo a hipótese de incidência acerca da realização de operações de importações de mercadorias, ou, comumente chamada de ICMS-importação conforme prescreve o § 2º do mesmo artigo:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

[...]

IX- incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio **ou** o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; [...]. (Grifo nosso).

Conforme este trecho, evidencia-se a regra sobre a quem se deve arrecadar o ICMS (sujeito ativo na regra matriz). O fato de mostrar-se dúbia tem sido atualmente o maior ponto de discordância entre os Estados do Espírito Santo e São Paulo, conforme será revelado no decorrer deste trabalho.

2.4.2 Regra Matriz da Incidência Tributária - ICMS

Antes de iniciarmos a construção da regra-matriz da incidência do ICMS, devemos ressaltar a lição de Maria Rita Ferragut (2005, pg. 31):

Norma jurídica é a significação organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implacacional), construída pelo intérprete a partir do direito

positivo, seu suporte físico, e dotada de bilateralidade e coercitividade. Tem por objetivo a regulação das condutas intersubjetivas.

Após a descrição da ilustre Professora, concluímos que as normas após sua inserção no sistema tributário devem-se analisá-la friamente para que não se dispersem no mundo das leis, pois temos que identificar todo seu processo, mais precisamente seu antecedente e conseqüente, para que possamos de uma forma simples e direta atender as exigências do introdutor de tal norma.

A partir deste fato, fomos agraciados pela contribuição do Professor Paulo de Barros Carvalho, que ofereceu-nos sua contribuição, construindo um modelo teórico, para melhor identificarmos as exigências da norma. Com isso, construiremos a regra-matriz do imposto em questão neste trabalho acadêmico, para uma melhor compreensão dos fatos e ocorrências, que originarão os embates entre as entidades.

No caso do ICMS, de acordo com o próprio Professor Paulo (2008, pg. 645), temos três regras-matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três conseqüências:

2.4.2.1 Realização de Operações relativas à circulações de mercadorias

Neste caso dado à hipótese da circulação da mercadoria, conseqüentemente teremos a incidência de tal imposto, apresentando os seguintes critérios:

Critério Material: Circulação da Mercadoria;

Critério Espacial: Estados e Distrito Federal, onde ocorra tal circulação;

Critério Temporal: Data da emissão do suporte físico, ou seja, nota fiscal e legaliza a operação;

Critério Pessoal: Estados e Distrito Federal (Sujeito Ativo) e estabelecimento que promove a saída da mercadoria (Sujeito Passivo);

Critério Quantitativo: Valor da Mercadoria.

2.4.2.2 Prestação de Serviços de Comunicação

Dado o fato da prestação de serviço de comunicação, em conseqüência incidirá a cobrança do ICMS.

Critério Material: Prestação do serviço, mesmo que se iniciem fora do território nacional;

Critério Espacial: Estados e Distrito Federal, onde ocorra tal prestação de serviço;

Critério Temporal: Início da prestação do serviço, ou seja, quando houver os três elementos em consonância, o prestador, o tomador e o preço do serviço;

Critério Pessoal: Estados e Distrito Federal (Sujeito Ativo) e prestador do serviço (Sujeito Passivo);

Critério Quantitativo: Valor da Prestação do Serviço.

2.4.2.3 Prestação de Serviços de Transporte

Dado o fato da prestação de serviço de transporte entre municípios e/ou entre estados, conseqüentemente incidirá a cobrança do ICMS.

Critério Material: Prestação do serviço, mesmo que se iniciem fora do território nacional;

Critério Espacial: Município, Estados e Distrito Federal, onde ocorra tal prestação de serviço de transporte, desde que o serviço ultrapasse os limites demarcados (intermunicipal ou interestadual);

Critério Temporal: Entrega do serviço executado;

Critério Pessoal: Estados e Distrito Federal (Sujeito Ativo) e transportador do serviço (Sujeito Passivo);

Critério Quantitativo: Valor da atribuído à Prestação do Serviço.

3 INCENTIVOS FISCAIS PARA O ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS – QUESTÕES JURÍDICAS SOBRE O ASSUNTO

Após uma introdução e conceitos sobre o sistema tributário brasileiro, passando por algumas definições sobre os incentivos fiscais, bem como um breve relato das mudanças sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, pontuaremos as diversas matérias nas esferas judiciais sobre estes assuntos, daí a importância das páginas anteriores deste trabalho acadêmico.

3.1 Incentivo Fiscal – ICMS – SP X GO – Princípio da Segurança Jurídica

Abordaremos a aplicabilidade do princípio da segurança jurídica em matéria tributária aos diversos incentivos fiscais, enfocando o ICMS, concedidos pelos entes tributantes nas esferas federal, estadual e municipal.

Este assunto se faz necessário, pois mesmo com a administração pública emanando dispositivos legais e normativos, tem sido prática corriqueira e reiterada sua desconsideração e, até mesmo a sua revogação em momento posterior pelos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

3.1.1 Princípio da Segurança Jurídica

Em pesquisa ao artigo do Professor Fábio Soares de Melo (2007, pg 140), a Constituição Federal de 1988, os princípios e as garantias eu direcionam as relações jurídicas intersubjetivas de uma forma geral, dentre os quais o princípio da legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, direito adquirido, contraditório, vedação de confisco, capacidade contributiva, tipicidade, proporcionalidade, etc., objetivando assegurar aos contribuintes a certeza e a segurança jurídica das relações estabelecidas com o Estado.

Os princípios constitucionais têm por objetivo estabelecer o campo de atuação do Estado, criando limites à sua atuação, ou melhor, impedindo que o Estado, por intermédio de seus representantes (federal, estadual e municipal), viole as normas jurídicas eu asseguram a segurança jurídica dos administradores.

Portanto se faz necessário conceituar segurança jurídica, de acordo com José Eduardo Soares de Melo:

“adstrito aos conceitos filosóficos (existencialismo, estruturalismo, individualismo, liberalismo, etc), colhidos pelos políticos, e dispostos no ordenamento jurídico de cada país, sofrendo a consideração dos operadores do direito, segundo uma visão jusnaralista, ou positivista”.

O conteúdo significativo da “segurança jurídica” apresenta-se como a forma de regulamentação funcional e estrutural do ordenamento jurídico nacional, por meio da eficácia das normas jurídicas válidas.

3.1.1.2 Incentivo fiscal concedido unilateralmente por Unidade de Federação – ICMS

A SEFAZ-SP tem exigido dos contribuintes paulistas parcela do ICMS decorrente da diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais de transferência de mercadorias

remetidas por outra pessoa jurídica com sede no Estado de Goiás e o efetivamente pago pelo mencionado remetente, considerado indevido na medida em que teria decorrido de incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás, sem a devida aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Neste benefício fiscal concedido pela estado da região centro-oeste, pode-se identificar dois problemas. O primeiro refere-se a colisão entre o benefício goiano e a Constituição Federal, pois o Estado concede aos contribuintes o crédito presumido¹ do ICMS sem a autorização do CONFAZ e classificado com unilateral. Conforme norma da Carta Magna, no art. 10, § 6º:

Art. 150

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, **concessão de crédito presumido**, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

O segundo problema refere-se à glosa do estado paulista, pois não há condão de promover este procedimento, isto porque se percebe que o incentivo fiscal em referência contempla duas relações jurídicas distintas a saber, conforme o artigo do Professor Fábio Soares de Mello:

(i) aquela estabelecida entre o Estado de Goiás e o estabelecimento da pessoa jurídica estabelecida em seu território, tendo por objetivo o Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), no qual é concedido ao contribuinte um crédito presumido ao estabelecimento goiano para as operações de saídas interestaduais, com alíquota (geralmente) de 12%, devidamente destacada no documento fiscal e nos termos da Resolução Nº 22 do Senado;

(ii) aquele objeto de exigências fiscais paulistas, onde de um lado encontra-se o Estado de São Paulo e do, outro, a pessoa jurídica adquirente das mercadorias, tendo por objeto o aproveitamento dos créditos do gravame estadual de 12%, destacado na nota fiscal de recebimento de mercadoria proveniente do Estado de Goiás.

No que tange a relação jurídica descrita no item (ii) supra, o direito e a legitimidade ao aproveitamento do crédito de 12% compreende a efetiva existência de operação interestadual de circulação de mercadorias, cujo crédito é assegurado ao contribuinte em consonância com o princípio da não-cumulatividade tributária, inserido no art. 155, § 2º, I, CF, segundo o qual o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado da Federação ou pelo Distrito Federal.

Sob este aspecto é patente que o imposto cobrado na guarda relação com o imposto pago, orbitando na esfera do imposto devido.

¹ Crédito Presumido – trata-se de uma técnica de apuração do imposto devido que consiste em substituir todos os créditos, passíveis de serem apropriados em razão da entrada de mercadorias ou bem, por um determinado percentual relativo ao imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestações de serviço. As hipóteses de aplicação do crédito presumido estão contidas no art. 75 do RICMS/02. (SEF-MG, 2009).

Portanto analisando o trecho do citado jurista, percebe-se que o principal motivo para o estado goiano obter êxito contra o estado paulistano, refere-se ao art. 155 da CF, que prevê que o ICMS é não-cumulativo, compensando-se que for devido em cada prestação de serviços ou circulação de mercadorias. Com isso, assim que a mercadoria saiu de Goiás em direção à São Paulo, gerou assim um crédito de 12% a ser creditado pelo contribuinte paulista, em prestígio e respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Nestes casos, quando as entidades sentirem prejudicadas ou lesadas com tais dispositivos, devem buscar na justiça, seus respectivos pleitos para invalidar estes procedimentos.

3.1.1.3 Algumas decisões do STF relacionadas à guerra fiscal entre as federações

Neste capítulo veremos algumas decisões sobre o assunto mencionado.

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSIVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE.

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não esta sujeito a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula 360. Precedentes do STF.

DIREITO DE PETIÇÃO E ACÇÃO DIRETA: O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explicita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da Republica o ajuizamento de ação direta perante o STF. Provocatio ad agendum. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. Legitimidade desse comportamento.

ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da Republica, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-

membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFICIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS.

Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS.

MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributaria só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO. (ADIN 1247-9/PA, pleno, julgado em 17/08/95, DJ de 08.09.95, rel. Min. Celso de Melo, unânime) a Federação ou pelo Distrito Federal.

Outra decisão que mostra o prisma da questão quanto as esferas judiciais, é a ADIN 930-3, conforme texto abaixo:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ALINEAS “A”, “B”, E “C” DO INCISO III DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 7508, DE 22 DE SETEMBRO DE 1999, ARTIGO 008, INCISOS I, II, E III E §§ 1º E 2º DO DECRETO Nº 7699, DE 09 DE NOVEMBRO DE 1999 E ARTIGO 9, INCISOS I E II DO MESMO DECRETO TODOS DO ESTADO DA BAHIA, PEDIDO DE MEDIDA LIMINAR – INEXISTENCIA DE ILEGITIMIDADE ATUVA POR FALTA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA.

Não-ocorrência de inépcia da inicial por não indicar esta, no pedido, inclusive de liminar, o artigo impugnado da Lei estadual Nº 7508/99, mas apenas aludir às alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III. No mérito é relevante a arguição de inconstitucionalidade em causa com base no dispositivo do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, que exige lei complementar – que evidentemente é federal – para em se tratando de ICMS, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. – No caso não há sequer necessidade de confronto entre as normas da Lei ora impugnada e a Lei Complementar nº 24/75 mas apenas entre aquelas e o disposto no art. 155, § 2º, XII “g” da Constituição que pressupõe a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para concessão e a revogação de benefícios fiscais concernentes ao ICMS – Conveniência da concessão da liminar.

Liminar deferida para suspender, ex nunc, a eficácia das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III do art. 3º da Lei Nº 7.508 de 22.09.1999 e por via de consequência, dos arts. 8º I, II e III e §§ 1º, 2º e 9º, I e II, do Decreto Nº 7.699, de 09.11.1999, todos do Estado da Bahia. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Alínea “a”, “b” e “c” do inciso III do art. 3º da Lei 7.508, de 22.09.1999, art. 8º incisos I, II e III e §§ 1º e 2º do Decreto Nº 7.699 de 09.11.1999 e art. 9º, incisos I e II, do mesmo decreto, todos do Estado da Bahia – tendo a Lei estadual nº 7.981 de 12.02.2001, revogado expressamente a Lei Estadual Nº 7.508 de 22.09.1999, da qual foi atacado o art. 3º, III, “a”, “b” e “c” e não mais subsistindo pela natureza acessória do Decreto estadual nº 7.699/99 os dispositivos dele também impugnados, ficou prejudicada a presente ação direta por perda superveniente de seu objeto, porquanto já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que o interesse de agir, em ação dessa natureza só existe enquanto estiver em vigor a norma jurídica impugnada, independentemente de essa norma ter, ou não, produzido efeitos concretos (assim a título exemplificativo, nas ADIs 420-QO, 747-QO e 1952). Ação Direta que se julga prejudicada (ADIn Nº 2.157-SP, rel. Moreira Alves).

A concessão mediante ato do poder público local, de isenções, incentivos e benefícios fiscais em tema de ICMS, depende para efeito de sua válida outorga da prévia e necessária deliberação consensual adotada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, observada quanto a celebração desse convênio intergovernamental, a forma estipulada em lei complementar nacional editada com fundamento no art. 155, § 2º, XII, g da Carta Política. Esse preceito constitucional, que permite à União Federal fixar padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculado a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a “guerra tributária” ente os Estados-membros e o Distrito Federal...(ADIn Nº 930-3 AM, rel. Min. Celso de Mello).

Através destas duas decisões, é possível observar que o STF considera a possibilidade de concessões de incentivos fiscais relativos ao ICMS somente por intermediação de deliberação dos Estados da Federação, ou ainda, por convênio ICMS, em conformidade com o que determina a LC Nº 24/75.

Portanto até o momento, o Estado de Goiás está em vantagem sobre o Estado de São Paulo, pois estes julgamentos favorecem os benefícios goianos.

3.2 Guerra Fiscal via ICMS – FUNDAP (Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias)

3.2.1 Histórico do FUNDAP

O Estado do Espírito Santo conta com características valiosas para um ambiente que permita o desenvolvimento econômico: uma privilegiada localização geográfica, riquíssimas reservas de minerais radioativos no litoral, um grande complexo portuário e reservas de gás natural. Além disso, possui uma rica e diversificada agricultura.

Devido ao programa de erradicação dos cafezais menos produtivos, implantado pelo governo federal, iniciou-se então um processo de diversificação da produção pela via industrial. (Espírito Santo, 2006).

Essa trajetória de expansão industrial se deu em duas etapas. A primeira foi determinada predominantemente com capital local, contando com a instalação e operação das duas primeiras usinas de pelotização de minério de ferro da Companhia Vale do Rio Doce (CVRD). A segunda etapa foi mais significativa do ponto de vista da diversificação, sendo capitalizada por investimento estatal e estrangeiro. Essa etapa foi marcada pela instalação e expansão dos chamados Grandes Projetos – grandes unidades focadas na produção de bens intermediários (commodities). (Espírito Santo, 2006).

Posteriormente (1980-2003), o Estado continuou sua trajetória de crescimento impulsionado pelos incentivos às exportações que beneficiaram grandes empresas produtoras de semi-elaborados que, a partir de meados nos anos 70, localizaram-se em seu território atraídas pelas boas condições de infra-estrutura e de logística derivadas da atuação da então estatal CVRD. A última década foi marcada pela abertura comercial, que transformou Espírito Santo em uma das principais entradas das importações brasileiras, em decorrência de incentivo fiscal, com base na renúncia do ICMS, para que importadores operassem pelo porto de Vitória. (MACEDO, 2007).

O que contribuiu significativamente para o crescimento das importações no Estado foi a criação do Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), instrumento de renúncia fiscal criado em 1970 para incentivar as importações pelo Porto de Vitória e investimentos em atividades industriais. Na década de noventa, com a abertura comercial e a guerra fiscal desenfreadas, o Estado beneficiou-se muito desse instrumento para ampliar sua participação no total das importações brasileiras atraindo uma série de tradings companies que se instalaram na Região Metropolitana da Grande Vitória. (MACEDO, 2007).

O FUNDAP foi criado pela Lei n.º 2.508, de 22.05.1970, alterada pela Lei n.º 2.592, de 22.06.1971 e regulamentada pelo Decreto n.º 163, de 15.07.1971, seguindo-se a partir desta data com várias outras alterações, editadas ora sob a forma de decretos, ora sob a forma de normas administrativas, tais como a Lei n.º 2.696/72, Lei n.º 4.202/88, Lei n.º 4.972/94 e Decretos n.º 557-E/72, 316/72, 449/73, 456/78, 114/78, 2.012/80, 2.085/85 e 2.449/87, além de Portarias, Decisões e outras tantas normas de cunho administrativo que alteram prazo de recolhimento do ICMS, garantias e aprovação de projetos.

Foi através deste fundo que o Estado do Espírito Santo, buscou incrementar suas receitas visto que sua arrecadação havia caído por consequência da crise cafeeira, e ainda assim, havia de arcar com o custeio da máquina orçamentária, e com as necessidades crescentes da sociedade local.

Ressalta-se que alguns produtos não são enquadráveis para este benefício fiscal, tais como trigo, café e madeira, não faria sentido, portanto, haver incentivo para importação desses produtos, o que prejudicaria a balança comercial e os produtores nacionais.

3.2.2 ICMS na operação do FUNDAP

Conforme mencionado anteriormente, o ICMS nas importações e exportações realizadas ao abrigo da Lei nº 2.508/70 e, suas alterações posteriores fica diferido para o momento em que ocorrer a saída das mercadorias.

O recolhimento será efetuado até o 26º (vigésimo sexto) dia subsequente àquele em que ocorrerem as operações realizadas por contribuintes vinculados ao FUNDAP.

Conforme a Lei nº 7.000/01, a qual regulamenta o ICMS nas operações realizadas no Estado do Espírito Santo, define, como regra geral, a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações interestaduais, e de 17% (dezessete por cento) nas operações dentro do próprio Estado.

3.2.3 Resumo da operacionalização do FUNDAP

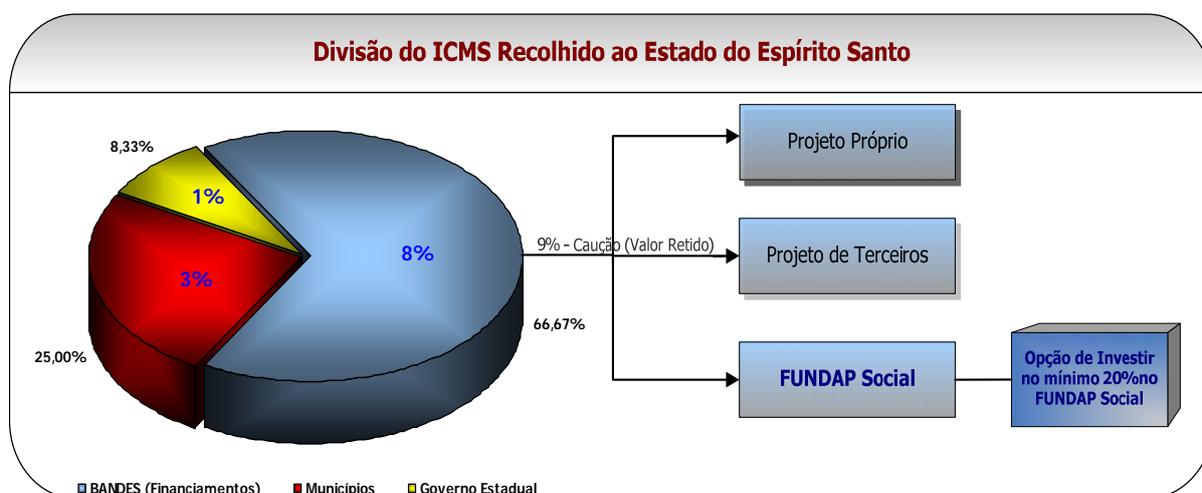


FIGURA 1 - Divisão do ICMS Recolhido ao Estado do Espírito Santo

Fonte: Adaptado de BANDES (2009).

Com o incentivo fiscal FUNDAP, a empresa tem o direito de realizar um financiamento correspondente até 8% do valor da operação. Isso proporcionalmente significa que o Estado financiará 66,66% do ICMS recolhido.

Ao realizar uma operação pelo sistema FUNDAP, a empresa obtém maior prazo para pagamento do ICMS, pode conseguir um capital de giro para auxiliar no seu desempenho financeiro, contribui para o desenvolvimento do Estado e, principalmente, obtém uma receita líquida maior do se realizasse a operação sem o incentivo.

Esse benefício pode ser visto explicitamente no leilão FUNDAP que o BANDES realiza periodicamente, onde os contratos de financiamento são objeto de oferta pública e podem ser recomprados por cerca de 10% do saldo devedor. Isso significa que, se a própria empresa que tomou o financiamento, conseguir 10% do valor que emprestou para quitar sua dívida, obtêm-se um desconto (receita financeira) de 90%.

3.2.4 Algumas Discussões sobre a Concessão do Incentivo Fiscal Capixaba

O tema sobre os efeitos da Guerra Fiscal provocados pela forma displicente com que os incentivos fiscais estavam sendo concedidos fez com que inclusive o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), órgão do ministério da Justiça, respondesse à consulta sobre à sua nocividade, adotando os seguintes entendimentos:

1. Incentivos financeiros-fiscais possuem o mesmo efeito que incentivos fiscais tanto para a empresa beneficiada quanto para o mercado.
2. Tais incentivos importam na redução do montante do imposto a pagar, resultando, dada a estrutura tributária brasileira, em aumento de lucro para as empresas beneficiadas de até centenas de pontos percentuais em comparação com aquelas não favorecidas, como demonstrado numericamente.
3. Incentivos concedidos no âmbito da 'guerra fiscal' podem, portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam 'predatoriamente' eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem de que dispõem; prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo ao investimento, à melhoria de eficiência e inovação; gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo; desestimula a realização de investimentos tanto novos quanto na expansão de atividades em andamento, gerando perda de eficiência alocativa na economia. Com conseqüente redução de bem-estar.

4. Princípios constitucionais da livre concorrência e da promoção do bem-estar devem ser compatibilizados com outros princípios, como o da redução das desigualdades regionais, de forma que um deles possa ser relativizado, em um caso concreto, para assegurar a realização do outro.

5. Incentivos fiscais e financeiro-fiscais podem ser concedidos, na forma prevista na Constituição Federal, pela União ou pela unanimidade dos Estados, o que, ao menos formalmente, assegura o balanceamento dos diferentes objetivos e princípios envolvidos.

6. O simples cumprimento da legislação sobre a concessão de incentivos fiscais realizaria a necessária compatibilização entre os princípios constitucionais mencionados, permitindo relativização pontual do princípio da livre concorrência apenas naqueles casos em que se avança o princípio da redução das desigualdades, na medida adequada, de maneira a trazer benefícios líquidos para a coletividade.

7. Propostas que reduzam a possibilidade de ‘guerra fiscal’ ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes), podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para a eficiência da economia e para o bem-estar e merecem pelas autoridades responsáveis uma cuidadosa atenção.

8. Dada a patente relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro evidentemente da sua esfera legal.

(Consulta nº 38/99 – Rel. Conselheiro Marcelo Calliari – j. 22/03/2000 – DOU² 1-E de 28/04/2000, p. 1) apud MELO J.E.S. (2003, p. 277-279).

Verifica se, portanto, que no caso de um Estado da Federação ou o Distrito Federal sentir-se prejudicado em razão da fuga de empresas para outras regiões do país, possuem fundamentos legais para pleitear a invalidação dos incentivos outorgados unilateralmente.

Porém, conforme lembra Melo J.E.S (2003, p. 279) essa discordância não pode prejudicar terceiros estranhos aos benefícios, como é o caso dos adquirentes das mercadorias, ou tomadores de serviços (transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), especialmente quando estão localizados em outra unidade da federação. Não podem sofrer a glosa de crédito fiscal, ou qualquer outra medida constritiva, por parte do fisco estadual (ou distrital) de sua jurisdição, sob a assertiva de que o Estado (ou o DF) da localidade do fornecedor da mercadoria, ou do serviço, concedera indevido incentivo fiscal.

‘Glosa de créditos’, segundo o jargão fiscal, é a invalidação dos créditos relativos às operações anteriores (entradas), não mais podendo ser abatidos nas operações subseqüentes (saídas) – abatimentos estes que deveriam ocorrer em condições normais, em decorrência do preceito constitucional da não cumulatividade. (PEIXOTO, 2007, p. 85).

Ainda conforme Peixoto (2007) embora sob a visão do Fisco paulista este procedimento não implique em ônus ao adquirente da mercadoria, pois quem realiza a compra em estabelecimento que usufrua de benefício fiscal terá o preço de custo reduzido, o raciocínio é equivocado. Na realidade a glosa do crédito cria sim ônus adicional ao

² Diário Oficial da União (DOU)

contribuinte-adquirente, pois anteriormente, para obter tais benefícios a empresa já contribuiu com seu capital de alguma forma para investimento do Estado, seja por custos de instalação, logística entre outras.

3.2.4.1 Barreiras Impostas por Demais Estados

O incentivo FUNDAP já foi objeto de vários entraves entre políticos e especialistas no assunto quando se cogitava a reforma tributária. No entanto, em virtude da crise financeira que abalou a economia mundial chegando a trazer impactos no Brasil, as discussões acerca da reforma foram cessadas por um tempo.

Como forma de defesa, alguns Estados que se sentiam prejudicados pela queda da arrecadação do ICMS frente ao incentivo concedido pelo Estado do Espírito Santo passaram a colocar barreiras que prejudicam de alguma forma os envolvidos no sistema.

O Estado de São Paulo, por exemplo, decidiu glosar as mercadorias importadas pelo estado capixaba, alegando que sob a operação de importação por conta e ordem de terceiros, o ICMS deveria ser recolhido no real Estado do adquirente e não do simples importador.

Por esta razão, o Estado de São Paulo, decidiu criar a CAT nº 3/2009 que originou o Protocolo ICMS 23.

Por este ato fica estabelecido a quem deverá ser recolhido o ICMS:

- a) Importação por Conta Própria – ES
- b) Importação por Encomenda – ES
- c) Importação por Conta e Ordem de Terceiros - SP

Na prática, esta decisão implica que operações de importação realizadas pelos portos capixabas com destino à empresas paulistas, feitas sob conta e ordem de terceiros, deixam de ser atrativas para serem feitas no sistema FUNDAP. Não mais interessará a empresa *trading* do Estado do Espírito Santo operar na modalidade por conta e ordem.

Para aquelas *tradings* que só utilizavam o benefício do FUNDAP através da operação por conta e ordem de terceiros, o futuro não é promissor, se analisadas as condições atuais. Deixarão de existir ou então serão obrigadas a desenvolver novas atividades comerciais, como operações por encomenda ou operações de compra e venda, o que em ambos os casos requer *expertise* comercial e capital de giro. Além disso, vale lembrar que

uma operação por encomenda não possibilita nenhum tipo de adiantamento, o que implica em risco comercial para as empresas fundapeanas.

Sob este possível cenário pessimista para o futuro do comércio exterior capixaba, podem incorrer queda na arrecadação do ICMS no Espírito Santo, dificuldade de sobrevivência de empresas ligadas ao sistema e possíveis demissões. Adicional a isto, muitos Municípios podem ser afetados, uma vez que 25% do valor recolhido pelo ICMS do FUNDAP são repassados a eles.

Barroso (2009), Cunha (2009) e Zardo (2009), citam que a alternativa para o caso das empresas paulistas, que até o momento figuravam como adquirentes, para que consigam ainda participar dos benefícios do FUNDAP, seria abrir uma unidade (filial) no próprio Estado do Espírito Santo e a partir dela, contratar a empresa fundapeana. Dessa forma o ICMS continuaria sendo recolhido ao Estado do Espírito Santo e as operações por conta e ordem pelo sistema FUNDAP não deixariam de ser atraentes aos importadores que possuem sede em outro Estado.

4 CONCLUSÃO

A carga tributária tem grande peso nos custos de uma empresa. No Brasil, uma parcela relevante do faturamento e/ou lucro da empresa é destinada ao pagamento de tributos. Por esse motivo, o planejamento tributário torna-se cada vez mais importante, sendo uma oportunidade de otimização dos recursos da empresa.

É imperativo também mencionar que, se por um lado o uso do planejamento tributário cresce, cada vez mais complexa também se torna a legislação brasileira, sendo mais trabalhosa a obediência de tantas normas que regem o sistema.

A forma como foi organizada a tributação, pelo regime federalista, imprime aos Estados a competência tributária sobre o ICMS. Na busca por novas receitas essa estrutura acabou por permitir uma concorrência acirrada entre esses entes da federação, passando por cima inclusive de normas estabelecidas pela própria Constituição Federal.

A guerra fiscal chegou a esse ponto por falta de uma punição por parte do Governo Federal quanto a essas concessões de incentivos fiscais sem aprovação prévia do CONFAZ, ou seja, liberadas por uma decisão unilateral.

Meio a isso, depois de tantos anos de discussões entre aqueles que concedem incentivos e aqueles que se sentem prejudicados por essa situação, surgiu a proposta pela reforma tributária, a qual hoje ainda se encontra em fase de aprovação.

Em que pese essa aclamada reforma seja classificada como a solução deste problema em pauta, deve-se ressaltar que a simplicidade buscada está muita além de que se pensa, pois a Carta Magna de 1988 é extensa e complexa, fazendo com que quaisquer tipos de propostas de alteração impactaria na principal norma brasileira. Com isso, pede-se muita cautela no tocante da reforma tributária.

Enquanto este impasse não se soluciona, as federações continuarão sendo prejudicadas, pois a queda vertiginosa de suas receitas, aumenta a pressão junto à União, pois a desigualdade ocorrida nas arrecadações entre os Estados, força-os a apresentar estas propostas aos contribuintes, que em busca de diminuição em suas cargas tributárias, muitas vezes ultrapassam as barreiras comerciais, para obter estes incentivos, acirrando a cada dia este embate entre as federações, sendo acompanhada de forma até “pacífica” pela União.

Portanto o ideal seria uma participação mais ativa de todos os envolvidos: União, Estados e contribuintes, para amenizar os prejuízos das federações prejudicadas, bem como, dirimir os riscos das concessionárias de tais benefícios, para que estas não se prejudiquem, caso haja alguma decisão desfavorável, pois a insegurança deste sistema é muito grande para todas as partes. Avaliando as possíveis conseqüências diante uma decisão por extinção dos incentivos fiscais ou até mesmo uma alteração quanto à forma de arrecadação do ICMS (da origem para o destino), é possível verificar, pelos diversos artigos relacionados ao assunto, um certo clima de apreensão.

No caso do FUNDAP, diante quaisquer alterações neste sistema, verifica-se a possibilidade de que muitas empresas fundapeanas e suas clientes, as quais saíram de outros Estados para ali se instalarem, não vejam mais razão para ali continuarem.

Por esse motivo é essencial que todos os envolvidos avaliem esse risco iminente. Além de ponderar o custo com logística, empresas que pretendem se beneficiar do incentivo FUNDAP no Espírito Santo, precisam antes de tudo verificar se essa vantagem supera as conseqüências numa possível mudança de cenário.

Sob este panorama considera-se que este incentivo, embora tenha contribuído durante muitos anos para o desenvolvimento do Estado do Espírito Santo, dependendo das

decisões que acercam hoje os acordos entre os Estados e a reforma tributária, pode conferir reflexos não positivos no futuro.

Sendo o benefício do FUNDAP proporcionado a apenas àquelas empresas que realizam importações pelos portos do Espírito Santo através das tradings devidamente registradas, as demais instaladas no mesmo território que não realizam operações por este sistema e as instaladas em outros Estados que não gozam dos benefícios possibilitados por este incentivo, apresentam custos diferenciados. Por infringir desta forma o princípio da isonomia, incita conseqüentemente a guerra fiscal.

Que este trabalho possa estimular outros estudos no sentido de busca por sugestões viáveis para o desenvolvimento e solução da guerra fiscal entre os Estados, e uma participação mais ativa da União para apaziguar este contratempo fiscal.