

PATRICIA DE QUADROS BORGES

**O ICMS E A QUESTÃO DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS:
UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

Caxias do Sul

2010

APROVAÇÃO

PATRICIA DE QUADROS BORGES

O ICMS E A QUESTÃO DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Banca examinadora:

Presidente/orientador

Prof. Ms. Alex Eckert

Examinadores

Trabalho apresentado e aprovado pela banca examinadora em
____/____/____

DEDICATÓRIA

A todos os meus amigos, familiares e colegas que sempre estiveram ao meu lado em todos os altos e baixos dessa jornada. Em especial ao meu marido Ezequiel por tudo que ele representa, pelo companheirismo e firmeza nas horas difíceis e principalmente pela paciência nos meus momentos de ausência.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelas oportunidades colocadas a minha disposição durante toda a minha vida. Aos meus amigos pela presença constante e apoio sempre. Aos meus pais que me deram a vida e me ensinaram todos os valores que preciso para ter dignidade. Ao meu marido Ezequiel, companheiro de todos os momentos e detentor de uma paciência sem limites. E, finalmente, ao Prof. Ms. Alex Eckert, pela competência e disponibilidade que me conduziram firmemente a conclusão deste trabalho.

PENSAMENTO

Quando as dúvidas param de existir, é porque você parou em sua caminhada.
Paulo Coelho

RESUMO

O ICMS e a questão da guerra fiscal entre os estados. Mesmo sendo o ICMS um dos impostos que mais gera arrecadação no Brasil, são os estados que possuem autonomia para legislar sobre o mesmo. Usando dessa liberdade outorgada pela Carta Magna, os estados têm excedido aos limites da concessão de incentivos fiscais, visando interesses próprios. Essa situação facilitou o surgimento de uma guerra fiscal que tem se tornado um pesadelo para a sociedade. A guerra fiscal é uma relação de conflito entre os estados, que lutam para ver quem consegue atrair mais investimentos privados em seus territórios, através da concessão de favores fiscais às empresas. Em função disso, criou-se uma disparidade econômica com grandes impactos negativos. Sob esse aspecto, esta pesquisa vai responder a seguinte proposta: quais os impactos negativos trazidos pela guerra fiscal entre os estados e de que forma as empresas conseguirão manter-se fortes mesmo estando no meio desse conflito? Para responder essa questão, elaborou-se uma pesquisa bibliográfica de autores que tratam explicitamente desse tema. Inicialmente buscou-se o conceito e atribuições do ICMS e do CONFAZ. Determinou-se identificar a situação atual em que se encontra essa guerra e quais são as conseqüências que ela vem trazendo aos contribuintes. O estudo mostra ainda, alguns dos incentivos concedidos pelos estados e quais as formas de fruição dos mesmos. Complementarmente, elaborou-se um estudo de caso em uma empresa industrial localizada no Rio Grande do Sul e os incentivos que ela tem dentro do estado, juntamente com uma analogia dessa mesma empresa situada em outras unidades federativas, comparando qual destas favorece mais para a prática dessa atividade. Concluiu-se que a disparidade de tributação de ICMS é bastante significativa de uma à outra região, o que ocasionalmente causa uma concorrência desleal e muita insegurança entre os contribuintes. Por conta disso, é imprescindível que as empresas busquem meios eficazes que as tornem sólidas no mercado e diferenciais que as fortaleçam diante da concorrência.

Palavras-chave: ICMS. Incentivos fiscais. Guerra fiscal. Estados. Empresas. Mercado. Concorrência.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1: Fato Gerador do ICMS em operações com mercadorias ou bens | 18 |
| Figura 2: Fato Gerador do ICMS em prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal..... | 19 |
| Figura 3: Alíquotas interestaduais | 22 |
| Figura 4: Operações interestaduais destinadas a não contribuintes | 23 |
| Figura 5: Redução da base de cálculo do ICMS. | 29 |
| Figura 6: Crédito presumido de ICMS. | 30 |
| Figura 7: Prazos referentes a celebração de convênios | 32 |
| Figura 8: Mapa das regiões vinícolas do Rio Grande do Sul | 43 |
| Figura 9: Comparativo entre os estados | 50 |

LISTAS DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1: Alíquotas internas de ICMS no estado do Rio Grande do Sul..... | 21 |
| Quadro 2: Alíquotas internas sobre o vinho | 45 |
| Quadro 3: Resumo das operações..... | 45 |
| Quadro 4: Apuração ICMS - Rio Grande do Sul..... | 46 |
| Quadro 5: Apuração ICMS - Paraná | 47 |
| Quadro 6: Apuração ICMS - Minas Gerais..... | 48 |
| Quadro 7: Apuração ICMS - Pernambuco..... | 49 |

LISTA DE SÍMBOLOS, ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

CTRC – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas

DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

DOU – Diário Oficial da União

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

PIB – Produto Interno Bruto

pp – pontos percentuais

RICMS-RS – Regulamento do ICMS do estado do Rio Grande do Sul

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 12 |
| 1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO | 12 |
| 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA | 13 |
| 1.3 OBJETIVOS | 13 |
| 1.3.1 <i>Objetivo geral</i> | 13 |
| 1.3.2 <i>Objetivos específicos</i> | 14 |
| 1.4 METODOLOGIA | 14 |
| 1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO | 15 |
| | |
| 2 ICMS | 17 |
| 2.1 CONCEITOS | 17 |
| 2.1.1 <i>Fato Gerador</i> | 17 |
| 2.1.2 <i>Base de Cálculo</i> | 19 |
| 2.1.3 <i>Contribuinte</i> | 20 |
| 2.2 OPERAÇÕES INTERNAS..... | 20 |
| 2.3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS | 22 |
| 2.4 AUTONOMIA DOS ESTADOS PARA LEGISLAR..... | 23 |
| 2.5 INCENTIVOS FISCAIS..... | 24 |
| 2.5.1 <i>Imunidade/Não-Incidência</i> | 26 |
| 2.5.2 <i>Isenção</i> | 28 |
| 2.5.3 <i>Redução da Base de Cálculo</i> | 28 |
| 2.5.4 <i>Crédito Presumido</i> | 30 |
| 2.6 CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ | 31 |
| | |
| 3 GUERRA FISCAL..... | 34 |
| 3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS..... | 35 |
| 3.2 CONCESSÕES UNILATERAIS DE INCENTIVOS FISCAIS: AFRONTA À LEGISLAÇÃO | 36 |
| 3.2.1 <i>Impactos negativos do conflito federativo</i> | 38 |
| 3.2.2 <i>Quem mais perde com a guerra fiscal?</i> | 41 |

| | |
|--|-----------|
| 4 ESTUDO DE CASO | 43 |
| 4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA | 44 |
| 4.2 DISPARIDADES DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA MESMA ATIVIDADE OPERACIONAL..... | 44 |
| 4.2.1 <i>Estado do Rio Grande do Sul</i> | 46 |
| 4.2.2 <i>Estado do Paraná</i> | 47 |
| 4.2.3 <i>Estado de Minas Gerais</i> | 47 |
| 4.2.4 <i>Estado de Pernambuco</i> | 48 |
| 4.3 COMPARATIVO ENTRE DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO..... | 49 |
| 4.3.1 <i>Análise dos dados coletados e possíveis vantagens</i> | 50 |
| 4.3.2 <i>Análise dos dados coletados e suas desvantagens</i> | 51 |
| 5 CONCLUSÃO | 54 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

É prática comum entre os estados criar um diferencial em relação aos demais para atrair investimentos privados em seus territórios. São várias as formas utilizadas para alcançar seus objetivos, todas elas formalizadas em seus regulamentos internos.

A expressão “guerra” se explica de formas muito claras, haja vista que, ao criar incentivos para determinados ramos de atividades, os estados estão abrindo mão de parte de sua arrecadação em prol da ampliação do número de empresas situadas em território público sob sua jurisdição, ainda que isso acarrete desarmonia com os demais estados que acabam perdendo contribuintes. Ou seja, mesmo que de certa forma se onere a região que concede benefícios¹ fiscais, ainda assim eles continuam sendo estabelecidos. Essa situação desencadeou um conflito entre os estados-membros que agem desarmonicamente, sem levar em consideração os efeitos que suas decisões podem gerar aos demais.

Em relação a guerra fiscal traçada entre os estados, Brasil Escola (25 Fev. 2010) conclui que:

As desvantagens da guerra fiscal é que isso faz com que o Brasil em geral, deixe de arrecadar volumosos recursos, em virtude da disputa, sendo que de qualquer forma, ela se instalaria no Brasil. Além disso, quem adquire bens ou serviços de outro estado, quando usufrui de incentivos fiscais no seu estado de origem, pode sofrer sanções, como restrições ao crédito do ICMS.

Com a descontrolada prática desta guerra fiscal, algumas empresas, embora consigam benefícios nos estados onde estão situadas, acabam sendo prejudicadas quando querem e/ou precisam negociar com empresas localizadas em outras unidades da federação.

¹ Sempre que se usar tanto a forma benefícios fiscais quanto a forma incentivos fiscais, entenda-se que significa tudo aquilo que é disposto na legislação como forma de favores fiscais aos contribuintes.

A realização do estudo aqui proposto é importante não só para as empresas conhecerem o problema ao qual estão constantemente enfrentando, mas também como forma de encontrar meios para desenvolver algum diferencial em relação aos demais e fortalecer seus vínculos no mercado.

A prática da guerra fiscal tem causado preocupação para as empresas que não conseguem os mesmos benefícios concedidos à concorrência em outros estados e também para determinados governos estaduais que perdem contribuintes para os demais.

Conviver num meio conflituoso como esse tem sido uma árdua missão para muitos estados e empresas. Mesmo como forma de fomentar a economia regional e incrementar empregos diretos e indiretos, causa desequilíbrio para as unidades federativas que perdem seus contribuintes e conseqüentemente desaceleram seu crescimento econômico.

Com o objetivo de mostrar as causas e conseqüências dessa guerra fiscal entre estados, essa monografia se propõe também a direcionar os contribuintes nos caminhos mais sólidos e com vistas ao sucesso mesmo estando sujeitos a esses conflitos regionais.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

A questão de pesquisa que o estudo pretende responder é: Quais são os impactos negativos para as empresas em função da guerra fiscal traçada entre os estados e, de que modo essas empresas podem se manter fortes mesmo estando entre essa guerra?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 *Objetivo geral*

O objetivo geral desse trabalho é demonstrar os impactos negativos para as empresas em virtude da guerra fiscal e identificar quais são os meios para elas se manterem fortes no mercado.

1.3.2 *Objetivos específicos*

Os objetivos específicos definidos para esse trabalho são:

- Identificar quais são os principais benefícios fiscais concedidos pelos estados;
- Mostrar os requisitos exigidos às unidades federativas para poder instituir os incentivos fiscais;
- Analisar que formas de pressão o governo exerce sobre as empresas;
- Identificar diferenças de tributação entre empresas do mesmo ramo localizadas em diversas regiões do país.

1.4 METODOLOGIA

Um dos métodos de pesquisa que será utilizado para o desenvolvimento desse trabalho será a pesquisa bibliográfica. Através da mesma, buscar-se-á identificar os diferentes tipos de incentivos fiscais em diferentes regiões do país, entender com um pouco mais de clareza quais as principais causas que dão origem a guerra fiscal e também, identificar as possíveis formas de sobrevivência em um ambiente conflituoso como esse em que os contribuintes estão inseridos.

Em relação à pesquisa bibliográfica, Köche (2004, p. 122) afirma que:

A pesquisa bibliográfica é a que desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir de teorias publicadas em livros ou obras congêneres. Na pesquisa bibliográfica o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema objeto da investigação.

Levando em consideração o tipo de pesquisa a ser elaborada, entende-se que esse método seja indispensável para a análise e busca de contribuições teóricas, agregando desta forma, mais conteúdo e essência ao trabalho.

Ainda, para complementar o estudo e dar maior consistência aos fatos, será feito um estudo de caso em uma empresa industrial, tentando demonstrar os benefícios fiscais aos quais ela tem direito aqui dentro do estado e, quais os que ela teria estando situada em outra unidade da federação. Além disso, demonstrar-se-á a diferença que existe na tributação do ICMS do Rio Grande do Sul comparado a

outras unidades federativas em relação ao mesmo ramo de atividade. Desta forma, ficarão mais bem entendidas as matérias encontradas na pesquisa bibliográfica e dará uma alavancada no alcance dos objetivos.

O estudo de caso é uma investigação que se faz sobre fatos reais, procurando descobrir o que há de essencial e verdadeiro em comparação com dados coletados através das pesquisas bibliográficas. Além disso, essa metodologia ainda poderá ajudar na criação de novas teorias, para futuramente ser escopo de outras pesquisas.

Em relação a isso, Yin (2005, p. 32) afirma que: “Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.” Ainda, conforme o mesmo autor: “Em outras palavras, o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – tratando da lógica de planejamento, das técnicas de coleta de dados e das abordagens específicas à análise dos mesmos.”

O estudo de caso dará mais segurança às informações contidas neste trabalho retratando a realidade de uma forma mais completa e segura, pois é provido de uma variedade de dados coletados em diferentes situações e com um número expressivo de informantes.

Em conformidade com as definições dadas, entendeu-se serem os métodos mais adequados para a explanação do assunto escolhido.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Esta pesquisa está dividida em cinco capítulos. O primeiro capítulo evidencia o problema de pesquisa, os objetivos que se pretende atingir, a justificativa relacionada à escolha do tema e a metodologia utilizada. Este capítulo tem por objetivo dar aos leitores a apresentação do trabalho que será desenvolvido.

O segundo capítulo apresenta uma abordagem do ICMS, alguns conceitos e uma breve explicação de alguns de seus benefícios. Também explica o conceito e atribuições do CONFAZ. O objetivo desse capítulo é expor aos leitores um dos principais impostos instituídos pela Constituição Federal e dar uma breve explicação de seu funcionamento.

Já o terceiro capítulo apresenta o ponto crucial do trabalho de monografia: a guerra fiscal. Nesse capítulo são apresentados os requisitos mínimos que um estado precisa seguir para poder instituir incentivos fiscais e faz um breve comentário quanto as concessões unilaterais que estão sendo estabelecidas. Ainda, são apresentados alguns dos impactos negativos causados por essa guerra entre as unidades federadas e as possíveis formas existentes para amenizar a situação.

O quarto capítulo apresenta um estudo de caso visando demonstrar a fidelidade dos levantamentos apresentados. Estrutura-se a forma de tributação de ICMS sobre uma empresa industrial em diferentes unidades da federação, e apresenta os incentivos aos quais ela desfruta em cada uma delas. Por fim, é demonstrado um gráfico revelando os resultados encontrados e as vantagens e desvantagens da oferta de incentivos fiscais e ainda, são apresentadas algumas das possíveis soluções para amenizar as desvantagens das empresas. Informações estas que servirão de base para a análise dos reais impactos que a guerra fiscal causa.

Por fim, é apresentada a conclusão, com a qual se elucidam as respostas alcançadas para o problema de pesquisa e ainda, se obtém a confirmação da consecução tanto do objetivo geral quanto dos específicos.

Nesse sentido, no próximo capítulo dar-se-á início aos estudos na busca pela verificação das conclusões encontradas, identificando os dados relacionados na pesquisa bibliográfica, com a apresentação do ICMS.

2 ICMS

2.1 CONCEITOS

ICMS é um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definido no inciso II do Art. 155 da Constituição Federal. É um dos principais tributos instituídos que garante aos estados membros e ao Distrito Federal a obtenção de renda para a manutenção dos mesmos.

Conforme Costa (1999), o ICMS é o imposto que tem mais influência na federação brasileira e por isso, a Constituição Federal de 1988 foi generosa em seu tratamento, sendo o imposto que mais dispositivos contém em seu texto.

O ICMS é um imposto com muitas qualificações, características e restrições constitucionais. Uma das suas características é a não cumulatividade, ou seja, possui um sistema de compensação de créditos e débitos, amenizando desta forma o impacto do imposto na cadeia produtiva.

Mesmo sendo um imposto estadual, o ICMS tem sua arrecadação destinada 75% para os estados e 25% para os municípios.

2.1.1 *Fato Gerador*

O que determina a possibilidade de cobrança do ICMS é a ocorrência do fato gerador. Em relação a isso, Ferreira (2003, p. 49) afirma que:

O momento da ocorrência do fato gerador (aspecto temporal) determina o instante a partir do qual o imposto passa a ser devido. Excetuando as hipóteses de substituição tributária² para frente, o ICMS só pode ser exigido após o momento da ocorrência do fato gerador.

² Substituição tributária é uma das formas de arrecadação do ICMS. Embora esteja ligada ao imposto em questão, o objetivo deste trabalho não inclui detalhar maiores informações sobre este mecanismo, pois não está direcionado ao foco do assunto a ser tratado, neste caso, a guerra fiscal.

O principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias³, o que não extingue outras formas de incidência do imposto. Algumas destas formas estão elencadas no RICMS-RS (2010), tais como:

- operações de importação;
- prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- prestação de serviços de comunicação;
- outras prestações de serviços acompanhadas de mercadorias, desde que não estejam compreendidos na competência dos municípios;
- serviços prestados no exterior;
- entrada de mercadoria importada do exterior;
- entrada no estado de petróleo e seus derivados e energia elétrica provenientes de operações interestaduais, desde que não destinados a comercialização ou industrialização, entre outras.

Cada situação de incidência do ICMS é caracterizada por fatos geradores próprios a cada uma delas.

Segundo Ferreira (2003, p. 39): “Em se tratando de operações com mercadorias, a incidência do ICMS é vinculada à movimentação física dos bens”. Ou seja, o que gera o imposto é a efetiva saída das mercadorias do estabelecimento, como mostra a figura 1.



Figura 1: Fato Gerador do ICMS em operações com mercadorias ou bens

Fonte: Elaborado pela autora

Ainda de acordo com o mesmo autor, nas operações de prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, exceto se iniciada no exterior,

³ Segundo o RICMS-RS (2010), considera-se mercadoria qualquer bem imóvel, novo ou usado, inclusive semoventes e energia elétrica e, ainda, equipara-se a mercadoria o bem importado, destinado a pessoa física ou, se pessoa jurídica, destinado ao uso e consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário.

o fato gerador ocorre no momento do início da prestação de serviços e o ICMS, portanto, será tributado no local de origem do transporte e não no destino, como mostra a figura 2.



Figura 2: Fato Gerador do ICMS em prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

Fonte: Elaborado pela autora

Todas as etapas dos fatos geradores devem ser acompanhadas pela emissão do correspondente documento fiscal, como: nota fiscal, cupom fiscal, DANFE, CTCRC entre outros. Esses documentos serão escriturados nos livros fiscais para que o estado possa ter o controle do cálculo do imposto.

2.1.2 Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS é o valor total das operações ou o preço do serviço prestado, dependendo da situação em que ocorra. Para Peres e Mariano (2009, p. 77) “é a expressão econômica do fato gerador sobre a qual se aplica um percentual (alíquota) cujo resultado é o tributo devido.”

No RICMS-RS (2010), consta que integra a base de cálculo do ICMS: o valor correspondente a juros, seguros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos concedidos sob condição; o frete e o montante do IPI quando se destinar a uso ou consumo ou ativo permanente do destinatário e o valor do próprio imposto nos casos de importação. Ainda, segundo a mesma fonte, o que não integra a base de cálculo do imposto é o valor dos descontos concedidos no ato da emissão do documento fiscal.

2.1.3 Contribuinte

Contribuinte pode ser qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique o fato gerador do imposto. O RICMS-RS (03 mar. 2010) dispõe em seu texto que:

Art. 12 - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de bem ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Conforme a mesma fonte há determinados fatos geradores, como o caso da importação, por exemplo, em que, mesmo sem habitualidade ou caracterização de intuito comercial, tanto pessoa física quanto jurídica passam a serem contribuintes do ICMS. Nesse caso, o estado que receberá o imposto será aquele onde residir o destinatário do bem ou mercadoria.

2.2 OPERAÇÕES INTERNAS

Através de seu regulamento interno, cada estado define como serão as operações ocorridas em seu território. De qualquer forma, todas as unidades da federação deverão seguir os princípios constitucionais e ainda, estarem de acordo com a Lei Complementar 87/1996, também conhecida como Lei Kandir⁴, amparada constitucionalmente, que dispõe sobre assuntos referentes ao ICMS, como: fato gerador, substituição tributária, contribuintes do imposto, regimes de compensação, exclusões de incidência de ICMS, entre outros. Ou seja, quando se tratar de matérias contidas na Lei Kandir, os estados deverão reproduzir em seus regulamentos, sem alterações, todas as disposições incluídas na referida lei.

Uma característica importante do ICMS, estabelecida na Constituição Federal, é a questão da seletividade, ou seja, as alíquotas poderão ser seletivas quanto a essencialidade dos produtos e serviços. Quanto mais essencial for o produto ou serviço, menor a alíquota e quanto menos essencial for o produto ou serviço, maior será a alíquota. Essa situação é facultada a cada estado, podendo haver

⁴ A Lei Kandir foi criada com o objetivo de dar maiores esclarecimentos em relação ao ICMS e facilitar o entendimento da Constituição Federal em relação ao mesmo imposto.

diferenciação de interpretação quanto ao que é mais ou menos essencial, de um estado membro para outro.

O quadro 1 a seguir, demonstra as alíquotas internas no estado do Rio Grande do Sul.

| Alíquota de ICMS | Mercadorias e serviços |
|-------------------------|--|
| 12% | Feijão; arroz; massas alimentícias; biscoitos; pães;ucas; bolos; leite fresco; aves; gado vacum, ovino, bufalino, suíno, caprino, suas carnes e produtos comestíveis resultantes de seu abate; pescado, exceto bacalhau, hadoque, merluza, pirarucu, crustáceos, moluscos e rã; frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas e nozes; verduras; hortaliças; energia elétrica rural; energia elétrica residencial até 50 kw por mês; refeições servidas por bares, lanchonetes, restaurantes. Cozinhas insutrias e similares (não se inclui fornecimento de bebidas); óleo diesel; biodiesel; gás liquefeito de petróleo; gás natural; gás residencial de refinaria; adubos, fertilizantes, corretivos de solo, sementes certificadas, rações balanceadas (seus componentes terão alíquota de 12% apenas quando destinadas a fabricação de rações) e sal mineral, desde que destinadas à produção agropecuária; carvão mineral; ovos frescos, exceto quando destinados á comercialização; cebola; batata; tijolos; telhas vermelhas; cerâmicas vermelhas; alguns produtos de informática; máquinas e implementos agrícolas; aviões; helicópteros de médio e grande porte e suas peças; simuladores de vôo; cabines montadas para proteção de motorista de táxi; serviço de transporte de cargas, passageiros, escolares; silos armazenados, exclusivamente para cereais; trigo e tritcale em grão; farinha de trigo; empilhadeiras; retro escavadeiras; pás carregadoras; máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos industriais, bem como acessórios, sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens; vagões para transporte de mercadorias sobre vias férreas; basalto; elevadores; artefatos de joalheria, de ourivesaria e outras. |
| 17% | Demais operações e prestações de serviços internas e de importação. |
| 18% | Refrigerantes. |
| 20% | Energia elétrica destinada à iluminação pública. |
| 25% | Serviços de comunicação; alguns tipos de bebidas; perfumaria e cosméticos; armas e munições; embarcações e recreações de esporte; artigos de antiquário; cigarros e seus derivados; cigarreiras; aviões de procedência estrangeira para uso comercial; brinquedos na forma de réplicas ou assemelhados de armas e outros artefatos de luta ou guerra, que estimulem violência; energia elétrica, exceto para consumo em iluminação de vias públicas, industrial, rural e, até 50 kw por mês, residencial; gasolina, exceto de aviação, para fins combustíveis; álcool anidro e hidratado, para fins combustíveis. |

Quadro 1: Alíquotas internas de ICMS no estado do Rio Grande do Sul

Fonte: Adaptado de IOB Online Regulatório (17 abr. 2010)

Conforme pôde ser visto, o quadro 1 demonstra a alíquota reduzida de 12% para as mercadorias mais essenciais, a alíquota básica de 17% para as mercadorias e serviços que não possuem alíquota específica e vai até a alíquota majorada de

25% para mercadorias e serviços que são considerados de menor importância e necessidade,

A Constituição Federal em seu inciso VI do Art. 155, dispõe que as alíquotas das operações internas nos estados, salvo deliberação em contrário, por meio da celebração de convênios, não poderão ser inferiores a alíquota aplicada em operações interestaduais. Como existem duas alíquotas interestaduais, de 7% e de 12%, que serão mais bem comentadas a seguir, o STF entende que deverá prevalecer a alíquota de 12%.

2.3 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

As alíquotas interestaduais entre contribuintes de ICMS foram definidas pela Resolução 22 de 1989 do Senado Federal, sendo expressa da seguinte forma: 12% quando destinadas a contribuintes das regiões Sul e Sudeste, exceto para o estado do Espírito Santo e 7% quando destinadas para as demais regiões, incluindo o estado do Espírito Santo.

A figura 3 a seguir demonstra com mais clareza as alíquotas interestaduais quando destinadas às diferentes regiões do Brasil.

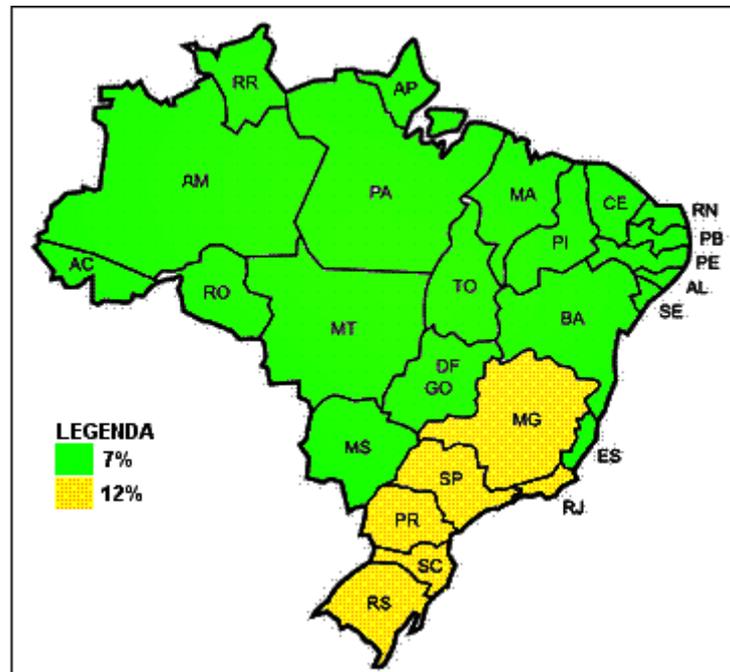


Figura 3: Alíquotas interestaduais

Fonte: Elaborado pela autora

Constitucionalmente definido, quando as operações ou prestações ocorrerem entre diferentes estados e forem destinadas a não contribuintes, a alíquota aplicável na origem será a interna e não a interestadual, independente da localidade do remetente e do destinatário, como mostra a figura 4 a seguir.

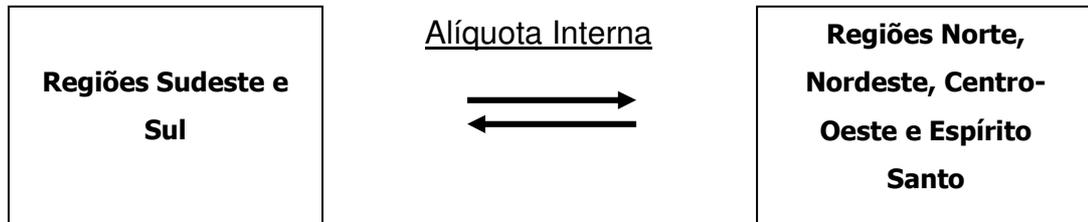


Figura 4: Operações interestaduais destinadas a não contribuintes.

Fonte: Adaptado de Ferreira (2003, p. 18)

Quando houver operações interestaduais com destino a consumidor final⁵ pessoa jurídica, fica delegada a esta, por determinação da Constituição Federal, a responsabilidade pelo recolhimento da diferença de ICMS correspondente a alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino. Segundo Ferreira (2003, p. 19), isto ocorre porque “não haverá operação posterior com o bem sujeita ao ICMS, o momento de sua entrada no estabelecimento destinatário será a última oportunidade para que o Estado de destino tribute o contribuinte adquirente.”

2.4 AUTONOMIA DOS ESTADOS PARA LEGISLAR

A Constituição Federal, em seu Art. 155, inciso II, outorgou aos estados-membros e ao Distrito Federal competência tributária⁶ para criar o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.” Como a competência tributária é indelegável, mesmo que os estados não exerçam tal direito, nenhum outro ente poderá fazê-lo em seu lugar.

⁵ Considera-se consumidor final a pessoa física ou jurídica que irá utilizar a mercadoria ou bem para consumo ou ativo fixo. (FERREIRA, 2003)

⁶ Competência tributária é a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes da federação para instituir tributos.

Apesar da liberdade dada aos estados para atribuir determinadas características individuais ao ICMS, a própria Constituição Federal e a Lei Kandir trataram de especificar alguns aspectos que devem ser considerados a esse imposto, como a não-cumulatividade, a isenção, a seletividade, a fixação das alíquotas máximas pelo Senado Federal, entre outras.

Além da liberdade para legislar sobre o ICMS, os estados podem intervir na economia através da criação de incentivos fiscais para as empresas. Nesse contexto, Tramontin (2002, p. 43) conclui que:

Essa intervenção do Estado pode acontecer através da concessão de incentivos, como consequência da aplicação do princípio da garantia do desenvolvimento nacional (CF, art. 3º, Inc. II), que expressa o sentido de que o Estado deve perseguir o desenvolvimento em conjunto com a iniciativa privada.

Porém, essa liberdade dada aos estados membros para legislar está limitada aos princípios constitucionais pré-estabelecidos. Dessa forma, a Constituição determina que todas as ações governamentais devem estar direcionadas à preservação da dignidade e igualdade humanas. Logo, quando se trata de desenvolvimento econômico, a administração pública deve ater-se aos contribuintes nele envolvidos e nos meios que serão utilizados para o bem estar e crescimento de todos, de forma que, seguindo o Art. 150 da Constituição Federal, não haja tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A seguir, será tratado do conceito e especificações dos incentivos fiscais para melhores esclarecimentos.

2.5 INCENTIVOS FISCAIS

Incentivo fiscal é toda renúncia total ou parcial de arrecadação por parte do estado como forma de auxiliar e estimular o desenvolvimento de determinadas atividades. É uma das maneiras que os estados encontram para fazer valer a sua função na intervenção da economia.

Com a criação dos incentivos fiscais, dá-se um fim à uniformidade do imposto, pois autoriza alguns contribuintes a não mais recolhê-lo.

Cretella Júnior⁷ (1993 *apud* TRAMONTIN, 2002, p. 110), comentando o Art. 174 da Constituição Federal, diz que:

Incentivo é a segunda das funções exercidas pelo Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, aliás, a mais moderna forma da presença do Estado na economia. Os incentivos podem ser de natureza não fiscal, como ocorre nos casos de doações de áreas a empresas para a exploração de atividades econômicas – industriais, comerciais, de exportação e importação – ou de natureza fiscal, como as isenções de tributos a empresas, em pleno funcionamento, quando se trata de atividade que interesse à região ou ao País.

Exatamente pela função do estado como agente normativo e regulador como menciona o citado autor, essa atribuição deve ter como foco a ordem econômica no sentido de geração de emprego, erradicação da pobreza e tudo mais que envolva a sociedade de uma forma ampla, agregando qualidade de vida à população.

Ainda, segundo Tramontin (2002), o Poder Público procura alcançar três objetivos básicos através dos incentivos fiscais. Seriam eles: fortalecer a economia nacional, desenvolver regionalmente a economia e a integração nacional e procurar desenvolver setorialmente, tratando de forma diferenciada algumas atividades específicas da economia.

Alguns incentivos fiscais (de natureza tributária, material e financeira) oferecidos pelos estados são:

- redução na base de cálculo do ICMS;
- créditos presumidos;
- isenção;
- suspensão;
- imunidades / não incidências;
- doação de terrenos e infra estrutura;
- concessão de créditos a baixos juros.

Para que as empresas possam usufruir dos incentivos oferecidos pelo estado, devem estar com sua situação regular perante o fisco e devem também se enquadrar em todos os pré-requisitos estabelecidos em lei. Para IOB Online Regulatório (20 abr. 2010): “Quando o reconhecimento do benefício do imposto

⁷ CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à constituição brasileira de 1988*, v. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

depende de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorrer a operação ou prestação.”

Em se tratando dos esclarecimentos que devem estar contidos nos textos legais quando relacionados aos incentivos fiscais, Tramontin (2002, p. 112) afirma que:

O que deve ficar claro é que sempre deve haver a indicação dos beneficiários, a finalidade da concessão, as condições para a fruição, o prazo da vigência e o montante dos benefícios concedidos. É indispensável que, após a concessão dos benefícios, o Poder Público faça uma adequada fiscalização para aferir a sua efetiva aplicação em prol da recuperação econômica regional ou setorial, bem como do fortalecimento da economia nacional.

Tudo isso para que o objetivo constitucional quanto ao equilíbrio e igualdade econômica seja alcançado. Desta forma, entende-se que, para conceder qualquer benefício fiscal aos contribuintes, haja um detalhado planejamento por parte do estado. Ainda, segundo IOB Online Regulatório (20 abr. 2010): “A concessão de qualquer benefício não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias.” Assim sendo, além do planejamento mencionado anteriormente, deve haver uma qualificada fiscalização por parte do estado para que se verifique o efetivo cumprimento da lei.

A seguir, será feito um breve comentário referente a alguns dos incentivos mais freqüentemente oferecidos pelas unidades da federação.

2.5.1 Imunidade/Não-Incidência

Tanto a imunidade quanto a não incidência têm características semelhantes, pelo fato de nenhuma delas estar no campo de incidência de ICMS.

2.5.1.1 Imunidade

A imunidade é um benefício fiscal concedido pela própria Constituição Federal. Especificando as operações imunes no texto legal, o Art. 150 da Constituição Federal de 1988, disciplina que é vedado à União, estados, Distrito Federal e municípios:

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Ou seja, a Constituição Federal anulou a competência tributária dos entes federativos em relação a alguns tipos de operações. Para Carvalho (2010, p. 135) imunidade é:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contida no texto da constituição, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Para Gasperin (2006), como a imunidade é reconhecida pela própria Constituição Federal, ela só pode ser revogada com uma nova Constituição Federal, não sendo permitido pelos estados legislar sobre a mesma.

2.5.1.2 Não-Incidência

A não-incidência do imposto é estabelecida através de Lei Complementar, e abrange todas as operações e prestações que não caracterizem fato gerador do imposto por falta de elementos que justifiquem a cobrança do mesmo. Segundo Peres e Mariano (2009, p. 133):

Ocorre a não-incidência quando o fato ou ato ocorrido está fora da norma jurídica; por conseguinte, não nasce a obrigação de pagar o tributo, ou seja, o fato ou ato praticado não se enquadra na lei tributária. Trata-se de ato jurídico que não reproduz a hipótese contida na regra jurídica, não surgindo a obrigação tributária.

Ainda segundo os mesmos autores, a não-incidência pode ser pura e simples quando o poder público não tributar determinada operação, ainda que possa fazê-lo.

2.5.2 *Isenção*

Isenção é a dispensa pelo poder executivo do estado, do pagamento do imposto sobre determinada operação ou prestação. Para Gasperin (2006), se houver interesse por parte do estado, este cria uma lei específica para conceder a isenção e, com a sua utilização, não haverá créditos para compensação com o montante devido nas próximas operações.

Segundo o Art. 178 do CTN: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”.

Embora o fato gerador da operação ocorra, não é necessário seu pagamento, pois não nasce a obrigação tributária. Nessa ótica, Peres e Mariano (2009, p. 169) afirmam que: “A isenção corresponderia a uma norma aditiva, que modifica a norma básica, fazendo com que um tributo, em regra devido, não o seja, em algumas circunstâncias.”

De acordo com a Constituição Federal, o estado só poderá criar ou manter o benefício da isenção de ICMS seguindo os preceitos estabelecidos em lei complementar. Como será observado mais adiante, a lei complementar que define sobre essa concessão é a 24/1975 que aprovou a criação do CONFAZ e que determina que os governos não possam instituir isoladamente o incentivo sem que as demais unidades da federação apreciem o assunto através da celebração de convênios.

2.5.3 *Redução da Base de Cálculo*

A redução da base de cálculo é outro incentivo fiscal que só pode ser criado, alterado ou revogado através da celebração de convênios entre os estados, como dispõe a Lei Complementar 24/1975.

A redução é mais uma forma que os estados encontram para alavancar alguma atividade operacional, de forma a diminuir a carga tributária incidente nas suas operações.

Peres e Mariano (2009) afirmam que nos casos de redução da base de cálculo, o que altera é a carga tributária da operação e não as alíquotas. Dessa

forma, reduzindo a base de cálculo de algumas mercadorias, faz com que o cálculo no momento da apuração do imposto não seja tão impactante.

Para Gasperin (2006, p. 20): “Na prática, é uma isenção ou diferimento⁸ parcial, ou seja, o imposto é calculado sobre um valor menor do que seria normalmente utilizado. Reduz-se a base que serve para o cálculo do imposto.”

Em algumas situações, somente é informada a carga tributária do imposto e não o percentual da base de cálculo. Por exemplo, para se chegar a base de cálculo reduzida de uma operação que tem a alíquota de 12% e passa a ter uma carga tributária de 8,8%, deve-se fazer o seguinte cálculo:

$$8,8\%/12\% = 0,7333 = 73,33\%$$

Fonte: Adaptado de Peres e Mariano (2009, p. 121)

Como exemplo está o estado do Rio Grande do Sul que no Art. 23, Inciso VI, Livro I do RICMS-RS, concede redução na base de cálculo de ICMS de 40% no fornecimento de refeições promovido por bares, restaurantes e similares.

A figura 5 a seguir demonstra a forma de redução da base de cálculo do ICMS dada pelo estado citado anteriormente:

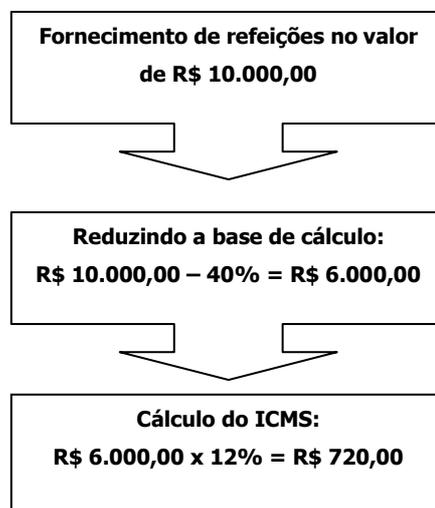


Figura 5: Redução da base de cálculo do ICMS.

Fonte: Elaborado pela autora.

⁸ Para Peres e Mariano (2009, p. 290) diferimento é “uma espécie de substituição tributária onde existe a postergação (adiamento) do pagamento do imposto, e ao mesmo tempo a transferência da responsabilidade do pagamento do imposto a um terceiro.”

2.5.4 *Crédito Presumido*

Como nos casos anteriores, a concessão de crédito presumido é uma forma de incentivar os contribuintes na continuação de suas atividades, servindo como auxílio do governo para favorecer algumas operações que estejam sendo ou passem a ser muito onerosas para determinadas empresas.

Como exemplo demonstrado na figura 6 a seguir, cita-se o Art. 32, Inciso XXI, Livro I do RICMS-RS que concede crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido na prestação de serviço de transporte:

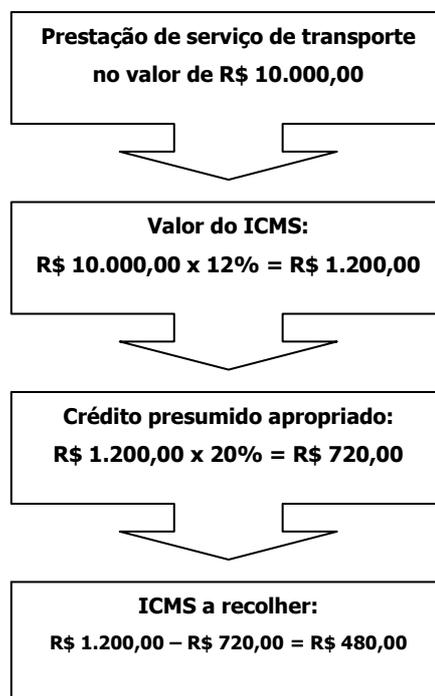


Figura 6: Crédito presumido de ICMS.

Fonte: Elaborado pela autora.

Como referido anteriormente, a Constituição Federal determina que a concessão ou revogação de quaisquer dos incentivos fiscais sejam estabelecidas em uma lei complementar (ratificada pelos estados e pelo Distrito Federal) que fundamente todos os critérios e particularidades a serem seguidos. Nessa ótica e seguindo essa premissa, foi elaborada a Lei Complementar nº 24/1975, aprovando a criação do CONFAZ, o qual delibera exatamente sobre esse tema e que será mais bem especificado a seguir.

2.6 CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ

O CONFAZ é um órgão colegiado⁹ do Ministério da Fazenda, criado através da Lei Complementar 24/1975 para regular sobre decisões de natureza fiscal e tributária entre os estados, sendo constituído pelos representantes de cada estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

Um de seus objetivos é harmonizar a relação entre os estados de forma a igualar a política tributária entre os mesmos, facilitando a troca de operações interestaduais.

A criação do CONFAZ foi realizada em conformidade com o que dispõe a Constituição Federal, para que haja possibilidade da criação de convênios relacionados ao ICMS entre os estados membros, no que tange a criação, ratificação e revogação de incentivos fiscais. Dessa forma, nenhum incentivo fiscal criado ou alterado terá validade se não estiver de acordo com as disposições contidas na Lei Complementar 24/1975. A principal atribuição do CONFAZ está mencionada na referida lei, da seguinte forma:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta lei.

Parágrafo único – O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

A concessão de incentivos só se dará com a aprovação unânime das unidades da federação representadas e a anulação dependerá de quatro quintos dos representantes, sendo que as reuniões somente serão realizadas com a presença da maioria dos estados.

⁹ Órgão colegiado é a reunião de vários representantes do mesmo poder para tomarem decisões em grupo.

Em conformidade com a Lei Complementar 24/1975, todos os convênios celebrados entre as unidades federadas deverão ser publicados no DOU, 10 dias após a data final da reunião do órgão colegiado. Ainda, os estados têm prazo de 15 dias após a publicação no DOU para regulamentar internamente o que foi acordado. Caso isso não ocorra em 100% das unidades federativas (quando da criação de benefício) ou 4/5 das unidades federativas (quando da revogação do benefício), considera-se o convênio rejeitado. Por fim, 10 dias após a ratificação ou rejeição dos convênios, é publicada a decisão novamente no DOU.

Caso não haja data expressa no convênio, ele passa a valer no trigésimo dia após a publicação no DOU.

A figura 7 a seguir demonstra os prazos citados.

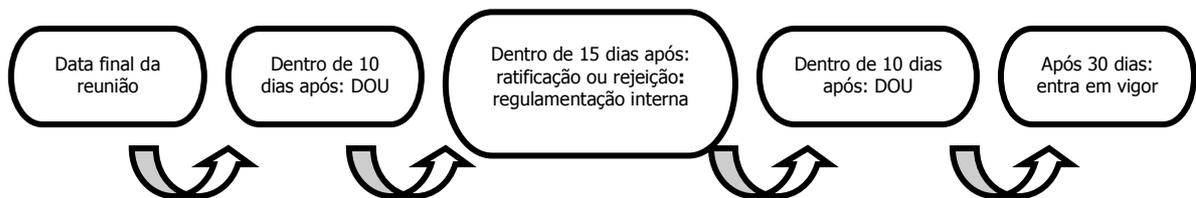


Figura 7: Prazos referentes a celebração de convênios

Fonte: Adaptado de Ferreira (2003, p. 23)

Segundo Peres e Mariano (2009), existem duas modalidades de convênios:

- a) **Modalidade impositiva**: é aquela que obriga todos os estados membros a adotarem o que foi ratificado no convênio, independentemente de alterarem a sua legislação interna. Geralmente vem seguida da expressão: “Ficam isentas as saídas...”
- b) **Modalidade autorizativa**: é aquela que dá aos estados a faculdade de adotar ou não o benefício pré-estabelecido no convênio. Neste caso, quando decidido por adotar o que foi acordado, os estados deverão alterar seus regulamentos internos para que entre em vigor em seu território e seus contribuintes possam passar a gozar de tal benefício. Geralmente vem seguida da expressão: “Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção...”

Em conformidade com a Lei Complementar 24/1975, Ferreira (2003, p. 23) diz que:

Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da federação. Os Estados e o DF podem autorizar, por exemplo, determinado Estado a conceder a isenção para operações com certo produto em seu território.

Outro fator importante é que mesmo que os municípios tenham 25% da parcela da receita do ICMS, não estão autorizados pelo CONFAZ a concederem quaisquer dos benefícios atribuídos aos estados, sob pena de sanções legais.

Mesmo tendo ficado explícito que os favores fiscais admitidos às empresas somente poderão ser instituídos sob forma de acordos unânimes entre todas as unidades da federação representadas nas reuniões do CONFAZ, há aquelas, que oferecem benefícios de forma unilateral, deixando de lado os textos legais e desencadeando a chamada guerra fiscal, que será apresentada no próximo capítulo.

3 GUERRA FISCAL

A competitividade entre contribuintes tem aumentado consideravelmente com o passar dos anos e a redução de custos tem sido a meta principal de grande parte deles para continuarem atuando no mercado. Os governantes estaduais, dando-se conta dessa situação, têm ofertado possibilidades de melhoria econômica às empresas através de benefícios e incentivos fiscais, com o intuito de atraí-los para seus territórios.

Em virtude do uso desordenado da criação destes benefícios, os estados deram início a uma acirrada guerra fiscal entre si, pois passaram a viver de forma conflituosa e individualista. Nessa ótica, Cavalcanti e Prado (1998, p. 7) afirmam que:

[...] a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e incentivos fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.

Além dos benefícios citados no capítulo anterior e que são mais conhecidos, outros são deliberadamente ofertados pelos estados para atrair mais contribuintes, como:

- redução das alíquotas do ICMS;
- venda de áreas para infra-estrutura a preços reduzidos ou, em alguns casos, permuta e até mesmo doação de áreas para o mesmo fim;
- financiamentos para o pagamento do ICMS;
- financiamentos para capital de giro;
- financiamentos para avanço tecnológico;
- ampliação do prazo para pagamento do ICMS;
- financiamentos por meio de bancos estaduais para aquisição de ativos fixos.

No tópico a seguir serão apresentados os princípios constitucionais e as previsões legais para que os incentivos fiscais oferecidos pelos entes federativos possam ser concedidos de forma legal, elucidando melhor essa situação.

3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Como referido no capítulo 2, mesmo com autorização para conceder benefícios fiscais, os estados membros precisam seguir algumas regras e obrigações impostas pela própria Constituição Federal, a mesma que deu a eles autonomia legislativa.

Partindo do ponto mais abrangente trazido pela Constituição, todas as administrações públicas estão sujeitas ao seguimento dos princípios constitucionais. Dessa forma, não existe exceção a nenhum estado, tendo assim, que seguir como qualquer outro o que é determinado constitucionalmente. Consoante, Martins et al. (2007, p. 127) afirmam que:

Disso decorre a necessidade de que o legislador infraconstitucional¹⁰ de cada ente político, ao exercer as competências que lhe foram outorgadas, observe com rigor os requisitos constitucionalmente estabelecidos. É que a Carta Magna, ao conferir ao legislador a aptidão para criar tributos, impõe que ele o faça dentro de certos limites, observando-se os requisitos por ela impostos.

Todos os incentivos fiscais deliberados pelos entes federativos devem estar de acordo com os princípios constitucionais previstos no Art. 37 da Constituição Federal. São eles:

Legalidade: Determina que não exista liberdade total e que todos os atos devem estar em conformidade com a lei.

Impessoalidade: Prevê tratamento sem discriminação nem favoritismo. Decorre praticamente do princípio da igualdade.

Moralidade: Resolve que todos os atos devem ser realizados de forma honesta, dentro de padrões éticos e leais aos interesses públicos.

Publicidade: Indica que todos os atos, dentro dos limites constitucionais, devem se tornar públicos, permitindo, desta forma, que esteja ao alcance do conhecimento de todos.

¹⁰ Segundo DireitoNet (11 mai. 2010), “Infraconstitucional é a norma, lei que está hierarquicamente abaixo da Constituição Federal”.

Eficiência: Impõe que se deve realizar o que for determinado com o mais alto grau de perfeição possível, na busca pelo melhor resultado.

Ainda, complementando a idéia anterior, Martins et al. (2007, p. 127) dispõe que:

A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, exigindo um feixe de princípios constitucionais com o fim de proteger os cidadãos de abusos do Estado na instituição e exigência de tributos. Desse modo, o legislador, ao criar tributos, deve percorrer o caminho determinado pelo Texto Supremo, observando atentamente as diretrizes por ele determinado.

Seguindo o contexto, a Constituição ainda prevê, em seu Art. 155 que os estados regulem conjuntamente sobre a apreciação de favores fiscais aos contribuintes. Por conseguinte, foi sancionada a Lei Complementar 24/1975 aprovando a criação do CONFAZ, conceituado anteriormente, deixando bem claro que é através do mesmo que se disciplinam quaisquer tipos de operações relativas ao ICMS das quais resultem “redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

Ainda, as sanções previstas em relação ao descumprimento das normas do CONFAZ estão estabelecidas na Lei Complementar 24/1975 da seguinte forma:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
 I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
 II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Mesmo passíveis de punições, alguns estados quebram as regras impostas pelas leis e criam suas próprias normas ao concederem incentivos sem o consentimento dos demais. Esta situação será referida a seguir.

3.2 CONCESSÕES UNILATERAIS DE INCENTIVOS FISCAIS: AFRONTA À LEGISLAÇÃO

Alguns estados estão concedendo benefícios de forma unilateral, sem submissão alguma ao CONFAZ. Mesmo conscientes que os convênios celebrados entre os estados têm por objetivo formar acordos unânimes, e é justamente para

isso que todos os estados participam das decisões, ainda assim são oferecidas vantagens a alguns contribuintes sem a aprovação dos demais. Comentando essa situação, a CPI da Assembléia Legislativa de São Paulo (1997) observa que a cláusula de unanimidade objetivava impedir a guerra fiscal, pois o veto de qualquer estado seria suficiente para impedir incentivos que favorecessem a concorrência predatória entre os contribuintes.

Sem a conformidade citada, a concessão de benefícios fiscais já afronta por si só as disposições referidas em lei. Concluindo essa situação, Tramontin (2002, p. 138) diz que:

Assim, bastaria o efetivo cumprimento da Lei Complementar 24/75 para que as guerras fiscais acabassem. Contudo, a lei é descumprida há muito tempo e ninguém pleiteia a aplicação das sanções previstas, possivelmente porque a grande maioria participa da maléfica guerra e não se sente livre para exigir o cumprimento da lei, com o que se afeta a relação de cooperação que deve existir entre as unidades da federação, e a nação como um todo perde.

A extremada diferenciação na tributação de vários setores resulta em carga tributária desigual a contribuintes iguais, o que mais uma vez afronta a Constituição Federal, quando em seu Art. 150 menciona que é proibido instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Ainda, para Martins et al. (2007), são 27 legislações diferentes no país, o que estimula desigualdade na cobrança do ICMS e causa desequilíbrios e insegurança entre os contribuintes no momento de decidir onde deverá investir.

Embora muitos estados já tenham questionado e até mesmo tentado embargar os benefícios concedidos pelas unidades da federação que instituem favores fiscais sem a aprovação de convênios, acabam sobrecarregando ainda mais as pilhas de processos encaminhados ao STF. A demora em julgar os atos faz com que, muitas vezes, cheguem de forma tardia para a análise, e os benefícios citados já tenham tido seu período de vigência expirado, faltando então, o objeto em questão para poder ser julgado.

Essa falta de obediência à lei traz muitos prejuízos para a Nação como um todo, mas principalmente para as empresas. A seguir, será detalhado melhor sobre o tema.

3.2.1 *Impactos negativos do conflito federativo*

Para muitas empresas, transferir-se de um estado a outro já é rotina. Buscar o chamado custo x benefício tem atraído muitos contribuintes que vêem vantagens quando recebem propostas de estados que querem passar a ser sede de suas instalações.

O que muitas empresas não se dão conta é que, muitas vezes, fechar suas instalações em um estado para começar tudo de novo em outro que lhe oferece alguma vantagem, não garante ao mesmo manter a mesma qualidade do produto nem garantia de consumo do que ele oferta no mercado.

Branchieri, (23 mar. 2010) publicando um artigo na revista Exame, demonstra a sua indignação em relação a guerra fiscal, afirmando que:

A guerra fiscal não traz benefícios para o país. É um fator de desequilíbrio econômico. Praticamente, obriga as empresas a procurar os Estados onde os incentivos são concedidos, tamanhas são as diferenças resultantes dessa mudança no custo de seus produtos. O maior prejuízo que a guerra fiscal traz é que os recursos que poderiam ser destinados a investimentos, possibilitando a criação de novos empregos, são gastos na mudança da empresa para outra região. As vagas de emprego são praticamente transferidas de uma região para outra, sem que isso acarrete, a curto prazo, aumento na arrecadação de impostos.

Segundo informações do IBGE (09 mai. 2010), os estados que mais perderam sua participação na indústria de 1995 a 2007 foram São Paulo com queda de 4,3 pp seguido pelo estado do Rio Grande do Sul, com queda de 1,6 pp. O que mais chama a atenção é que grande parte desta participação acabou se distribuindo a outros estados líderes da indústria nacional.

Ainda, segundo a mesma fonte, o que mais favoreceu para essa queda de participação foi a transferência de setores industriais para outras unidades da federação em virtude da busca por mão-de-obra mais barata, ou mesmo pelas razões que impulsionam a guerra fiscal.

A tabela 1 a seguir, mostra a evolução da participação dos estados na indústria entre os anos de 1995 a 2007.

Tabela 1: Participação dos estados brasileiros na indústria nacional

| Unidades da Federação | Participação | | | | | | Participação entre 1995 e 2007 |
|-----------------------|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------------------------|
| | 1995 | 1999 | 2003 | 2005 | 2006 | 2007 | |
| São Paulo | 48,7 | 44,8 | 44,1 | 44,0 | 43,4 | 44,4 | -4,3 |
| Minas Gerais | 8,5 | 8,9 | 9,9 | 9,5 | 9,8 | 10,0 | 1,6 |
| Rio Grande do Sul | 9,3 | 9,2 | 9,1 | 8,5 | 8,0 | 7,7 | -1,6 |
| Paraná | 6,0 | 6,3 | 7,0 | 6,5 | 6,5 | 6,5 | 0,5 |
| Rio de Janeiro | 5,9 | 7,1 | 6,2 | 6,4 | 6,4 | 6,5 | 0,6 |
| Santa Catarina | 5,2 | 5,7 | 5,4 | 5,5 | 5,6 | 5,7 | 0,5 |
| Bahia | 2,6 | 3,4 | 3,5 | 4,0 | 3,7 | 3,4 | 0,9 |
| Amazonas | 2,5 | 2,2 | 3,0 | 3,0 | 3,4 | 2,9 | 0,4 |
| 1º a 8º | 88,7 | 87,7 | 87,1 | 87,3 | 86,8 | 87,2 | -1,6 |
| Goiás | 1,3 | 1,5 | 1,7 | 1,9 | 2,1 | 2,0 | 0,7 |
| Espírito Santo | 1,5 | 1,7 | 1,8 | 1,9 | 1,9 | 1,9 | 0,4 |
| Pernambuco | 1,8 | 1,7 | 1,6 | 1,4 | 1,5 | 1,5 | -0,3 |
| Pará | 1,3 | 1,2 | 1,2 | 1,3 | 1,6 | 1,4 | 0,1 |
| Ceará | 1,5 | 1,6 | 1,4 | 1,3 | 1,4 | 1,4 | -0,1 |
| 9º a 13º | 7,4 | 7,7 | 7,8 | 7,9 | 8,4 | 8,2 | 0,8 |
| Mato Grosso | 0,6 | 0,7 | 0,8 | 1,0 | 0,8 | 0,8 | 0,2 |
| Maranhão | 0,4 | 0,4 | 0,6 | 0,5 | 0,7 | 0,6 | 0,2 |
| Mato Grosso do Sul | 0,5 | 0,5 | 0,6 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,0 |
| Paraíba | 0,4 | 0,5 | 0,6 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,1 |
| Alagoas | 0,4 | 0,6 | 0,6 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,1 |
| Rio Grande do Norte | 0,3 | 0,4 | 0,3 | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,1 |
| Sergipe | 0,4 | 0,5 | 0,5 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | -0,1 |
| Distrito Federal | 0,4 | 0,5 | 0,5 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,0 |
| Rondônia | 0,1 | 0,2 | 0,2 | 0,3 | 0,2 | 0,2 | 0,1 |
| Piauí | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,0 |
| Tocantins | 0,0 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | 0,0 |
| Acre | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,1 | 0,0 |
| Amapá | 0,1 | 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | -0,1 |
| Roraima | 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 14º a 17º | 3,9 | 4,6 | 5,1 | 4,8 | 4,7 | 4,6 | 0,7 |

Fonte: Adaptado de IBGE (09 mai. 2010)

Fica evidente através desse levantamento feito pelo IBGE, que não acrescenta ganho nenhum ao país essas mudanças constantes de contribuintes de um para outro estado. As receitas simplesmente virão de origens diferentes, mas em mesmo volume.

Muitas empresas têm se deparado com inúmeros obstáculos ao realizarem operações interestaduais. A guerra fiscal traçada entre estados tem dificultado muito as transações que precisam ser realizadas entre empresas que se encontram em diferentes regiões do país.

Grande parte dos incentivos concedidos pelos estados vale apenas internamente, o que, na maioria das vezes, aumenta muito o custo quando há a necessidade de realizar uma operação em outra região do país.

Como exemplo dessa complexidade de relações, há a impossibilidade dada pelos estados do Rio Grande do Sul e São Paulo de admissão de créditos provenientes de fornecedores localizados em outras unidades da federação, que tiverem sua operação amparada por benefícios fiscais não autorizados por convênio.

As justificativas utilizadas pelo estado de São Paulo pela proibição de aproveitamento desses créditos fiscais, conforme Martins et al. (2007) são:

- a)** o princípio constitucional da não cumulatividade;
- b)** a norma jurídica que prevê que a concessão de benefícios fiscais só poderá ser aprovada mediante lei complementar;
- c)** o princípio da livre concorrência, que está sendo abolida quando os estados não aprovam em conjunto os benefícios concedidos, tornando desta forma, a concorrência desigual, pois garante vantagens para alguns em detrimento de outros;
- d)** a Lei Complementar 24/1975 a qual é quem pode autorizar favores fiscais concedidos pelas unidades federadas através de convênios aprovados pela unanimidade de estados representados nas reuniões;
- e)** as penalidades dispostas na mesma lei citada anteriormente caso os dispositivos de seu texto não sejam observados;
- f)** a própria Lei Ordinária Estadual nº 6.374/89 de São Paulo que dispõe em seu Art. 36 a obrigatoriedade de observância do texto constitucional.

O simples fato da existência do diferencial de alíquota – diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna – cobrado das empresas comerciais (destino) por alguns estados, já pressiona os contribuintes a operarem apenas internamente.

O governo praticamente obriga as empresas a buscarem estados com menor carga tributária, diante da concorrência cada vez mais acirrada no mercado atual.

Conviver com essa realidade tem sido preocupante para um grande número de contribuintes. Nota-se que, ou as empresas tentam reverter o máximo possível os impactos da guerra fiscal ou nem todas sobreviverão a essa realidade.

A seguir, será demonstrado quem mais perde com essa guerra fiscal traçada entre os diferentes estados membros.

3.2.2 *Quem mais perde com a guerra fiscal?*

A questão de quem mais perde nessas circunstâncias é um pouco complexa, mas no final das contas, bastante evidente.

Muitas empresas não levam em consideração alguns fatores que podem ser de suma importância no momento em que se está mudando de região, como: qualificação e custo da mão-de-obra, consumidor para o produto/mercadoria que ela oferece, retorno do investimento que se fez e que se está deixando para trás, constitucionalidade do benefício ao qual se está aderindo, risco de mercado, entre outras. Também não levam em conta que os consumidores deixados no estado de origem talvez não tenham mais vantagens em continuar negociando com essas empresas, por estarem inseridas em outra unidade da federação e, com isso, aumente a burocratização e o preço final.

Exemplo: A empresa X, deixa sua sede no Rio Grande do Sul e vai para o Paraná com promessas de benefícios aos quais a tornará mais competitiva no mercado. Importante destacar que seus maiores clientes são dos estados do Rio Grande do Sul e São Paulo. Desinformada da situação, a mesma adere a um incentivo ao qual não procede de convênio com os demais estados, porém, além de ser muito atrativo, ainda facilitará suas operações e tornará seu produto mais barato dentro do estado do Paraná. Ao concluir sua mudança e tentar sua primeira operação com seus principais clientes, fica sabendo que não há mais vantagens para eles em adquirir seus produtos porque estão impedidos de creditar impostos provenientes de empresas que aderem a favores fiscais que não foram aprovados pelo CONFAZ. O que fazer?

Casos como esses não podem ser descartados, pois muitas empresas não buscam a legitimidade do que lhes é oferecido. Muitas delas nem ao menos sabem o que são e para que servem os convênios estaduais, nem os riscos aos quais estão sendo expostas ao aceitarem certas “vantagens”.

Outra situação crítica é o fato de algumas empresas estarem sendo envolvidas em alguns processos judiciais por conta desses acordos unilaterais. Segundo BBC Consultoria (2010), alguns contribuintes estão respondendo a ações interpostas conjuntamente pelos estados do Rio Grande do Sul e São Paulo que questionam um incentivo dado aos contribuintes por um terceiro estado. Não só os estados, mas o próprio Ministério Público está questionando certos critérios de

concessão de crédito por parte de alguns estados. Ainda segundo a mesma fonte, alguns contribuintes respondem a processos em que a cobrança gira em torno de R\$ 300 milhões.

Os estados estão praticamente “leiloando” benefícios para tornarem seus territórios mais atrativos. A falta de planejamento e muitas vezes os interesses políticos fazem com que as renúncias sejam cada vez maiores e, muitas vezes, ao invés de aumentarem sua arrecadação os estados acabam tendo prejuízos. Relacionado a isso, Tramontin (2002) afirma que os estados abrem mão de parcelas significativas de ICMS em troca da instalação de empresas em seus territórios, mesmo sendo o imposto que mais gera fonte de recursos aos governos estaduais.

Nessa ótica, chega-se a conclusão que quem mais perde são as empresas. Muitas delas, pelo fato de estarem situadas em estados financeiramente desfavorecidos que, por não conseguirem competir com aqueles que possuem maior capacidade econômica, acabam não ofertando os mesmos benefícios de outras unidades federativas. Com isso, muitos contribuintes perdem demanda por seus produtos e acabam encerrando as suas atividades. Outro dado de suma relevância segundo Tramontin (2002), é que mesmo as empresas beneficiadas com os incentivos estarem lucrando, as empresas que já estão instaladas e disputando o mesmo mercado, perdem. Um prejuízo não só para as empresas diretamente afetadas, mas principalmente para a sociedade como um todo, pois essa situação, quando em demasia, proporciona facilitação da criação de monopólios.

É também prova dessa perda por parte das empresas o fato de alguns contribuintes estarem sendo punidos pelos estados por serem coniventes, mesmo que muitas vezes inocentemente, com incentivos unilaterais. Pois, como diz BBC Consultoria (2010), os entes federativos, ao invés de ingressarem em juízo contra os estados que fazem concessões unilaterais, preferem glosar o crédito dos contribuintes que adquirirem produtos destes estados.

Mais uma sustentação para essa conclusão é a concorrência desleal causada por esta guerra e a insegurança por parte dos contribuintes ao operarem em suas atividades.

4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo foi desenvolvido de acordo com todas as questões e levantamentos expressos na pesquisa bibliográfica anteriormente elaborada.

A atividade escolhida para o estudo de caso foi a indústria de vinhos, por ser uma forte atividade em muitas regiões do Rio Grande do Sul e também em outros estados e por ter uma considerável diferenciação de tributação entre as diferentes regiões do país.

A figura 8 a seguir apresenta o mapa das regiões vinícolas do estado do Rio Grande do Sul.

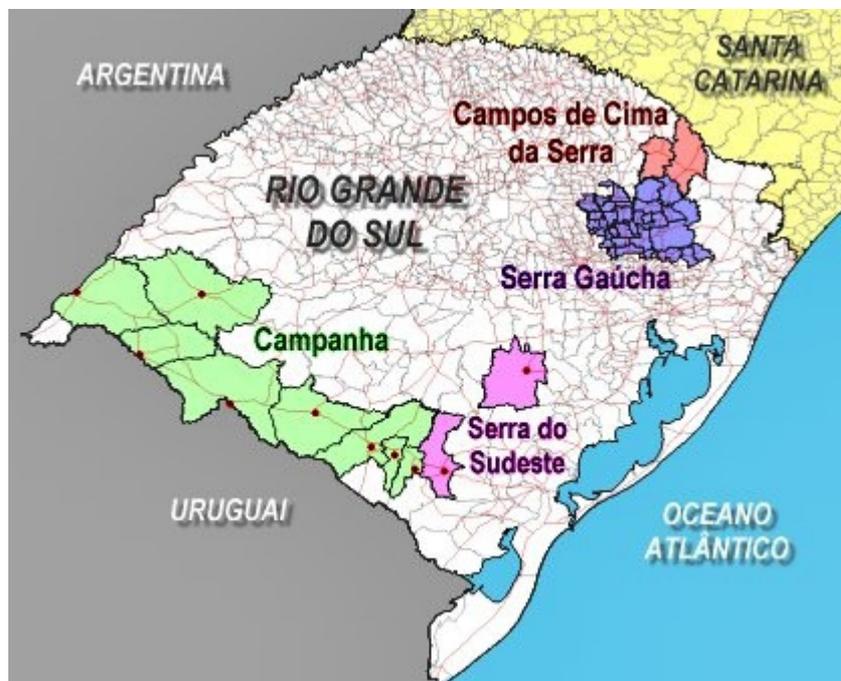


Figura 8: Mapa das regiões vinícolas do Rio Grande do Sul

Fonte: Site do Vinho Brasileiro (15 mai. 2010)

Primeiramente será apresentado um pouco da empresa caso deste estudo e a sua forma de atuação no mercado. Após, serão demonstrados alguns dos favores fiscais ofertados pelos estados às indústrias de vinhos e no que isso resulta sobre o débito de ICMS no período.

Como forma de melhor visualização dos resultados, após todos os levantamentos apresentados, será expresso um gráfico em demonstração da diferenciação do ICMS entre os estados tomados como exemplo deste estudo de caso.

4.1 HISTÓRICO DA EMPRESA

A Indústria de Vinhos Patriarca, localizada na serra gaúcha no estado do Rio Grande do Sul, é uma empresa real, porém de nome fictício, que foi criada em 10 de dezembro de 1984 e que tem exclusivamente como ramo de atividade a indústria vinícola.

A administração da empresa é familiar, e os produtos elaborados trazem consigo o sobrenome da família.

A empresa desenvolve vinhos através da uva produzida na própria região e atende às demandas do Rio Grande do Sul e também fora dele.

Seus principais clientes são pessoas jurídicas de direito privado que trabalham no ramo do comércio, todavia, não deixa de atender outros tipos de atividades e até mesmo um pequeno grupo de consumidores finais.

A última média anual de faturamento da indústria foi de R\$ 47.000,00 sendo R\$ 30.000,00 de saídas internas e R\$ 17.000,00 de saídas interestaduais, representando estas aproximadamente 36,2% de seu faturamento bruto.

Desde 01 de outubro de 2009 o vinho foi uma das muitas mercadorias que entraram para o regime de substituição tributária, tanto no estado do Rio Grande do Sul, como também em outras unidades da federação. Entretanto, o objetivo deste trabalho não engloba destacar o conceito, formas e aplicações deste regime de tributação, mesmo porquê está se tratando aqui de uma atividade industrial, que mesmo sendo responsável pelo recolhimento desse tipo de ICMS, ainda assim, permanece sua obrigação quanto ao ICMS próprio¹¹.

A seguir serão apresentadas algumas diferenciações no momento da tributação de ICMS sobre as operações com vinhos.

4.2 DISPARIDADES DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA MESMA ATIVIDADE OPERACIONAL

Há estados brasileiros que tratam de forma bastante diferenciada a atividade industrial do vinho, independente de ser ou não uma atividade predominante em seus territórios.

¹¹ ICMS próprio é a parcela de ICMS devida pela venda efetuada pelo contribuinte.

Escolheu-se, para desenvolver esse estudo de caso, os estados do Rio Grande do Sul, Paraná, Minas Gerais e Pernambuco, por se tratarem de regiões vinícolas do Brasil e com ampla diferenciação nas formas de tributação do ICMS.

O quadro 2 a seguir demonstra as alíquotas internas aplicadas para o vinho dentro dos estados escolhidos para o estudo de caso.

| Estados | Alíquota interna (vinho) |
|-------------------|---------------------------------|
| Rio Grande do Sul | 17% |
| Paraná | 29% |
| Minas Gerais | 25% |
| Pernambuco | 27% |

Quadro 2: Alíquotas internas sobre o vinho

Fonte: Adaptado de IOB Online Regulatório (17 abr. 2010)

A partir daqui, serão demonstradas em cada unidade federativa escolhida, as formas de tributação de ICMS sobre os vinhos. Cada estado será apresentado de forma individual e, só após a apreciação de cada um deles, é que será feito um demonstrativo onde apresentará todos de uma única vez para melhor visualização dos resultados encontrados.

O quadro 3 abaixo irá demonstrar como serão realizadas as operações nos estados apresentados.

| Saídas | RS, PR, SC e PE | Débito |
|-------------------------------|--|------------------|
| Destino vendas interestaduais | Regiões Sul e Sudeste exceto ES | - |
| Valor vendas internas | R\$ 30.000,00 | Depende estado |
| Valor vendas interestaduais | R\$ 17.000,00 | 12% |
| Entradas | RS, PR, SC e PE | Crédito |
| Compra de uva | Saídas pelos produtores com incentivo fiscal. Não dá direito a crédito para as indústrias. | 0% |
| Açúcar ¹² | Representa 2% das vendas ¹³ | 12% |
| Demais insumos | Representa 4% das vendas ¹⁴ | Depende o estado |

Quadro 3: Resumo das operações

Fonte: Elaborado pela autora

¹² Como a empresa faz compras de açúcar nas usinas de São Paulo, serão mantidas da mesma forma para todas as unidades da federação.

¹³ Informação disponibilizada pela empresa estudo de caso.

¹⁴ Informação disponibilizada pela empresa estudo de caso.

4.2.1 Estado do Rio Grande do Sul

O estado do Rio Grande do Sul oferece aos fabricantes de vinhos um crédito presumido, que corresponde ao montante que resultar da aplicação de 5% sobre o valor da base de cálculo do imposto relativo às saídas internas de vinho de sua produção. Logo, constata-se que este benefício concedido pelo estado vale unicamente nas vendas que ocorrerem dentro de seu território.

Os insumos comprados dentro do estado geram um crédito de 17% para a empresa.

O quadro 4 a seguir demonstra, através das informações coletadas na Indústria de Vinhos Patriarca, a apuração do ICMS após o confronto entre débitos e créditos aos quais ela está disposta.

| Operação por período | Cálculo do ICMS |
|------------------------------------|------------------------------------|
| Débito pelas saídas | |
| Venda interna: R\$ 30.000,00 | $30.000,00 \times 17\% = 5.100,00$ |
| Venda interestadual: R\$ 17.000,00 | $17.000,00 \times 12\% = 2.040,00$ |
| TOTAL ICMS S/ VENDAS | 7.140,00 |
| Crédito pelas entradas | |
| Açúcar: 47.000,00 x 2% = 940,00 | $940,00 \times 12\% = 112,80$ |
| Insumos: 47.000,00 x 4% = 1.880,00 | $1.880,00 \times 17\% = 319,60$ |
| TOTAL | 432,40 |
| Crédito presumido | |
| Crédito presumido de 5% | $30.000,00 \times 5\% = 1.500,00$ |
| Apuração de ICMS | |
| Débito pelas saídas | (7.140,00) |
| Crédito pelas entradas | 432,40 |
| Crédito presumido | 1.500,00 |
| Saldo | (5.207,60) |

Quadro 4: Apuração ICMS - Rio Grande do Sul

Fonte: Elaborado pela autora

Nesse sentido, confrontando os dados encontrados, chega-se a conclusão que o ICMS representa 11,08% do faturamento total da empresa.

Importante destacar que este crédito presumido não foi apreciado pelos demais estados através de convênio, portanto a concessão do mesmo pode estar sujeito à restrições quando ingressarem nos demais estados e ainda poderão sofrer ações judiciais pelas unidades federadas que se sentirem lesadas através da ADIN.

4.2.2 Estado do Paraná

O estado do Paraná oferece aos fabricantes de vinho, um crédito presumido no valor equivalente ao débito do imposto das operações internas e interestaduais com esse produto. Será apropriado em substituição a qualquer outro crédito proveniente das compras efetuadas.

Isso indica claramente, que não haverá em qualquer hipótese, ICMS a pagar no final do período como mostra o quadro 5 a seguir.

| Operação por período | Cálculo do ICMS |
|------------------------------------|----------------------------|
| Débito pelas saídas | |
| Venda interna: R\$ 30.000,00 | 30.000,00 x 29% = 8.700,00 |
| Venda interestadual: R\$ 17.000,00 | 17.000,00 x 12% = 2.040,00 |
| TOTAL ICMS S/ VENDAS | 10.740,00 |
| Crédito presumido | |
| Crédito presumido | 10.740,00 |
| Apuração de ICMS | |
| Débito pelas saídas | (10.740,00) |
| Crédito presumido | 10.740,00 |
| Saldo | 0,00 |

Quadro 5: Apuração ICMS - Paraná

Fonte: Elaborado pela autora

Deve ser destacado também que a norma que estabelece esse crédito presumido dentro do estado do Paraná não foi apreciada por convênio juntamente com os demais estados. Por conseguinte, assim como o benefício dado pelo estado do Rio Grande do Sul, sem a aprovação do CONFAZ, ela pode estar sujeita à ADIN e restrições pelas demais unidades da federação.

4.2.3 Estado de Minas Gerais

O estado de Minas Gerais não oferece qualquer tipo de incentivo fiscal às indústrias de vinhos. Dessa forma, o cálculo do ICMS sobre as vendas é feito aplicando diretamente a alíquota sobre a base de cálculo do referido imposto.

Os insumos comprados dentro do estado geram um crédito de 18% para a empresa.

Caso a Indústria de Vinhos Patriarca fosse contribuinte inscrito neste estado, não gozaria de qualquer incentivo à sua atividade, como mostra o quadro 6 a seguir.

| Operação por período | Cálculo do ICMS |
|------------------------------------|----------------------------|
| Débito pelas saídas | |
| Venda interna: R\$ 30.000,00 | 30.000,00 x 25% = 7.500,00 |
| Venda interestadual: R\$ 17.000,00 | 17.000,00 x 12% = 2.040,00 |
| TOTAL ICMS S/ VENDAS | 9.540,00 |
| Crédito pelas entradas | |
| Açúcar: 47.000,00 x 2% = 940,00 | 940,00 x 12% = 112,80 |
| Insumos: 47.000,00 x 4% = 1.880,00 | 1.880,00 x 18% = 338,40 |
| TOTAL | 451,20 |
| Apuração de ICMS | |
| Débito pelas saídas | (9.540,00) |
| Crédito pelas entradas | 451,20 |
| Saldo | (9.088,80) |

Quadro 6: Apuração ICMS - Minas Gerais

Fonte: Elaborado pela autora

Observando as informações do quadro acima, conclui-se que o ICMS representa aproximadamente 19,34% do faturamento total da empresa.

4.2.4 Estado de Pernambuco

O estado de Pernambuco criou o Programa de Desenvolvimento do Setor Vitivinícola com o intuito de fomentar o desenvolvimento do estado e atrair novos investimentos.

O programa beneficia as indústrias vinícolas, desde que seus produtos sejam elaborados exclusivamente com as uvas produzidas no estado de Pernambuco. Ainda, para poder usufruir dos benefícios, as empresas devem se credenciar junto à Secretaria da Receita Estadual do referido estado, e assim, garantir sua permanência nesse programa durante 12 anos (prazo de fruição).

Uma observação importante em relação a este programa é que todos os contribuintes credenciados nessa sistemática devem pagar uma taxa de administração equivalente a 2% do valor do crédito adquirido, em todos os períodos apurados. Ainda, as entradas de matéria-prima e insumos também são beneficiadas por esse programa, saindo com diferimento total do imposto, logo, não haverá crédito pelas compras desses componentes.

Caso a Indústria de Vinhos Patriarca estivesse inserida no estado de Pernambuco, poderia incluir-se neste programa e apurar seu ICMS nas formas estabelecidas pelo referido estado.

Neste sentido o quadro 7 a seguir irá demonstrar como seria tributado o ICMS em relação as suas vendas.

| Operação por período | Cálculo do ICMS |
|------------------------------------|------------------------------------|
| Débito pelas saídas | |
| Venda interna: R\$ 30.000,00 | $30.000,00 \times 27\% = 8.100,00$ |
| Venda interestadual: R\$ 17.000,00 | $17.000,00 \times 12\% = 2.040,00$ |
| TOTAL ICMS S/ VENDAS | 10.140,00 |
| Crédito presumido | |
| Crédito presumido de 95% | $10.140,00 \times 95\% = 9.633,00$ |
| Apuração de ICMS | |
| Vendas | (10.140,00) |
| Crédito presumido | 9.633,00 |
| Saldo | (507,00) |
| Taxa de administração | $9.633,00 \times 2\% = 192,66$ |
| TOTAL DE DÉBITOS | 507,00 + 192,66 = (699,66) |

Quadro 7: Apuração ICMS - Pernambuco

Fonte: Elaborado pela autora

Examinando o quadro 7, chega-se a conclusão que o ICMS juntamente com a taxa administrativa, representam 1,49% do faturamento total da empresa. Importante deixar claro que, embora a taxa administrativa cobrada do contribuinte não ser ICMS, o simples fato de ela existir em razão do uso do benefício fiscal, considerou-se necessário acrescentá-la ao total de débitos.

Este incentivo, como no caso dos estados do Rio Grande do Sul e Paraná, também não provém de convênio, estando da mesma forma sujeito a possíveis restrições relacionadas aos demais estados e sanções legais.

4.3 COMPARATIVO ENTRE DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO

Como se observou através das apurações de ICMS apresentadas em cada uma das unidades da federação escolhidas são evidentes as disparidades entre empresas do mesmo ramo de atividade, localizadas em diferentes regiões do Brasil.

Para elucidar melhor os resultados, elaborou-se o gráfico apresentado a seguir, demonstrando a fatia de ICMS representada para cada um dos contribuintes em relação as suas vendas.

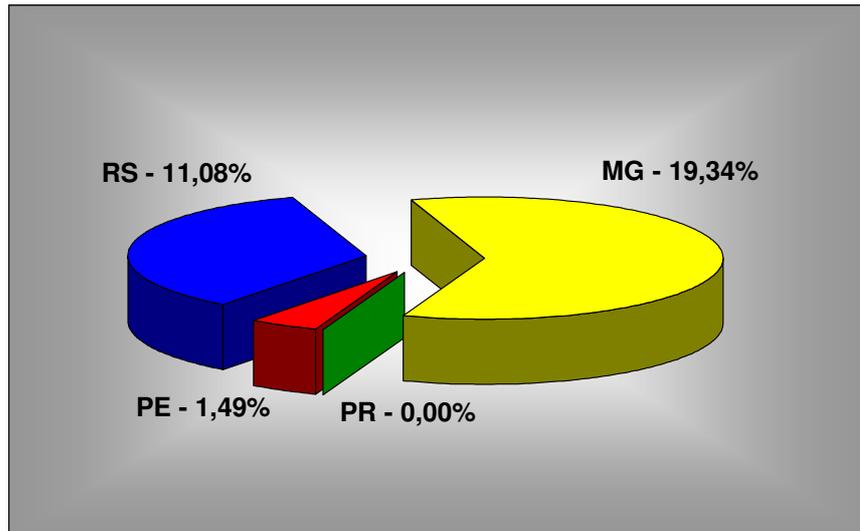


Figura 9: Comparativo entre os estados

Fonte: Elaborado pela autora

4.3.1 *Análise dos dados coletados e possíveis vantagens*

Certamente, se forem observados os impactos imediatos nas empresas, será possível identificar os contribuintes do Paraná como os mais bem amparados pelo estado na atividade de produção de vinho. No gráfico anterior o estado nem apresenta impacto na apuração do ICMS sobre o faturamento dos contribuintes, pois qualquer que seja o valor do débito, o mesmo será compensado com um crédito equivalente. Interessante observar que esse incentivo estimula vendas tanto internas quanto interestaduais.

O estado de Pernambuco também se esmerou em incentivar a atividade em seu território, pois fica em segundo lugar no ranking do ICMS mais baixo, representando apenas 1,49% do faturamento no período.

O estado do RS, mesmo sendo aquele que representa 90% da produção de vinho no Brasil, segundo dados da Federasul (2010), fica em terceiro lugar no quesito incentivo fiscal, pois apenas diminuiu a carga tributária interna de ICMS sobre os vinhos de 17% para 12%, igualando com a carga tributária interestadual.

O estado de Minas Gerais, todavia, em nada estimula essa atividade em suas imediações, pois não oferece nenhum tipo de incentivo para a produção de vinho internamente e ainda trabalha com uma alíquota majorada de 25% dentro do seu território.

De uma forma geral, caso leve-se em consideração apenas a quantidade de incentivos ofertados, certamente todas as indústrias de vinho se concentrariam no estado do Paraná, pois eliminariam o ICMS do seu preço de venda e ainda se tornariam empresas muito mais competitivas que aquelas localizadas em outras regiões.

4.3.2 Análise dos dados coletados e suas desvantagens

Iniciando na conclusão do item anterior, não basta para as empresas mensurarem apenas as vantagens. Deve-se primordialmente, como observado em todo esse estudo, mensurar o grau de risco em uma troca de região e estar muito bem informada quanto aos benefícios que estão sendo oferecidos.

Nenhum dos estados apresentados que ofertam incentivos fiscais às indústrias vinícolas oferece segurança quanto à inserção de empresas desse ramo em seu território. Além de oferecer um incentivo que pode ser passível de inconstitucionalidade, ainda tem seu produto barrado por alguns estados membros que glosam o direito ao crédito pelas empresas na aquisição de produtos provenientes de estados que criam normas internas sem a aprovação dos demais. Aderir a esses estados em busca de redução de preço e melhor concorrência pode gerar uma série de problemas para as empresas, inclusive judiciais.

Nos casos de aceitação desses benefícios, as empresas não estarão seguras nas operações fiscais, pois o risco é grande tanto em relação ao fisco quanto em relação ao impedimento de vendas para algumas unidades da federação. Ainda, mesmo que a curto prazo realmente haja uma redução de custos, a longo prazo pode lhe trazer prejuízos muito maiores do que ela obteve de retorno quando foi beneficiada.

4.3.2.1 Formas de reverter/amenizar as desvantagens

Como observado no estudo de caso, a guerra fiscal é um caso real que demanda atitudes muito bem estruturadas e planejadas por parte dos contribuintes. Embora existam muitos meios legais que podem ser utilizados para acabar com a guerra fiscal de ICMS, todos eles são barrados por algum empecilho que acaba tardando ou eliminando o sucesso das investidas.

Como os contribuintes não podem esperar que as coisas aconteçam com mais facilidade nos meios jurídicos, eles precisam encontrar alguma forma que amenize os impactos que eles acabam sentindo com esse conflito federativo.

Embora muitas empresas sejam beneficiadas, há aquelas que não conseguem o mesmo benefício que seus concorrentes, e precisam correr contra o tempo para poder continuar atuando no mercado.

Em primeiro momento, o que as empresas mais têm buscado é encontrar alguma região que lhe favoreça da mesma forma que favorece os seus concorrentes. Sem dúvida, essa é uma das saídas possíveis. Deve-se reforçar, porém, que quando os contribuintes fizerem essa busca por regiões mais promissoras, devem dar preferência àquelas que oferecem incentivos fiscais autorizados por convênios, o que não é o caso dos estados que concedem incentivos fiscais mencionados neste estudo de caso. Isso lhes dará segurança de que estarão recebendo algo que foi aprovado por todas as unidades federativas e que, dessa forma, não haverá bloqueio por parte das mesmas quanto aos créditos concedidos pelas empresas beneficiadas, nem possíveis autuações por parte do fisco. Outro fator importante nessa situação é verificar se manterá a qualidade tanto na estrutura de sua sede quanto na oferta de seus produtos. Quando tudo isso for confirmado, aí sim ela poderá fazer a migração com segurança.

Há casos em que as empresas não conseguem vencer a disputa de preços com seus concorrentes em função da falta de fornecedor ou mesmo os altos custos na aquisição da matéria-prima dentro do estado onde as mesmas estão inseridas. No momento em que buscam a matéria-prima necessária em outra unidade da federação, encontram preços e burocracia nas operações muito maiores do que seria internamente, o que acaba causando uma elevação no preço final e conseqüentemente desagradando o consumidor. Nessas situações, deve ser levantada a hipótese de verticalização de suas atividades onde, passando a produzir aquilo que é necessário para conclusão do seu produto, os contribuintes poderão melhorar seu preço de venda em relação aos demais e atrair com mais facilidade sua clientela. No caso da atividade mencionada no estudo de caso, ver a possibilidade de passar a produzir a uva, que é a principal matéria-prima do vinho.

Outros meios importantes de se analisar são as possibilidades de agregar valor a seu produto, criando um diferencial em relação aos demais. Ir em busca de outro nicho de mercado, onde a principal importância do produto não seja o preço

em si, mas a qualidade e diferença do que está sendo ofertado. Nesse momento, é de extrema necessidade e importância fazer uma pesquisa de mercado para que se consiga oferecer aquilo de que realmente se tem demanda.

Enfim, a principal preocupação dos contribuintes deve ser com o planejamento e a segurança de seu negócio.

5 CONCLUSÃO

De certa forma se justifica e até mesmo se entende as razões dos administradores públicos ao concederem benefícios fiscais, pois isso gera um maior número de contribuintes e conseqüentemente maior arrecadação de tributos a longo prazo e aumento no número de empregos. Não se discute aqui que, de certa forma, os estados estariam agindo para o cumprimento de suas obrigações quanto ao seu envolvimento no desenvolvimento social e econômico, promovendo e fazendo cumprir a dignidade humana. O que não se justifica são as ações viciadas dos estados, quando deixam de lado os objetivos e obrigações constitucionais e passem a agir em prol de benefícios próprios visando apenas seus interesses particulares. Dessa maneira, passam a atuar de forma desigual, legislando sem responsabilidade e sem medidas, a ponto de inverter o sentido e as limitações de sua autonomia, e em conseqüência, origina-se a guerra fiscal.

A guerra fiscal, além de desencadear uma concorrência predatória entre contribuintes, ainda desequilibra a relação entre os estados que são as pilas de sustentação para os princípios constitucionais e ordem da União, e que, justamente por conta disso deveriam possuir as mesmas metas de desenvolvimento.

Se todos os estados fossem auto-suficientes, não haveria necessidade de disputa, visto que qualquer um deles teria o necessário para operar apenas em seu próprio território. Isso é uma ilusão, pois há regiões do país que não possuem o mínimo de recursos para sustentar suas necessidades. A missão dos estados em razão disso deveria ser a união em prol do fortalecimento das regiões menos favorecidas e facilitação das operações interestaduais.

Os objetivos dessa pesquisa foram plenamente atingidos. O objetivo geral consistia em demonstrar os impactos negativos para as empresas em virtude da guerra fiscal e de que maneira as empresas podem se manter fortes mesmo entre essa guerra. Esse assunto foi amplamente abordado através da pesquisa bibliográfica, identificando durante o desenvolvimento do trabalho os vários fatores que podem desestruturar as empresas. Como exemplo há a pressão dos estados para que os contribuintes busquem aqueles que oferecem mais incentivos fiscais, a concorrência desleal estimulada pelos favores fiscais dados por algumas unidades federadas em detrimento de outras e a insegurança nas operações interestaduais em função das punições quando há operação com empresas que utilizam benefícios

fiscais que não foram autorizados por convênios. O estudo de caso demonstrou ainda, que apesar de algumas empresas ganharem benefícios fiscais, elas estão operacionalizando com muita insegurança em relação ao futuro, pois, como visto trabalhar com incentivos fiscais inconstitucionais pode gerar uma série de problemas com os demais estados e arcar com punições do seu próprio estado de origem. Analisando o estudo de caso puderam ser exemplificadas algumas das possíveis formas existentes para que as empresas se mantenham sólidas no mercado e em relação a seus concorrentes, como a verticalização das atividades e a possibilidade de agregar valor aos produtos. Situações que, de forma planejada e bem estruturada, podem gerar bons resultados e ainda, afastar os contribuintes dos impactos causados pela guerra fiscal.

Os objetivos específicos também foram totalmente satisfeitos, pois, com o levantamento bibliográfico se pôde demonstrar alguns dos principais incentivos fiscais concedidos, como créditos presumidos, redução da base de cálculo e isenção e que o requisito mínimo para a concessão desses benefícios é a obediência aos textos legais, principalmente aos preceitos da Constituição Federal. Também se identificou a pressão que os governos exercem sobre os contribuintes quando praticamente forçam os mesmos a buscarem os estados que possuem maiores benefícios fiscais para as suas atividades. Do mesmo modo, o estudo de caso comprovou as disparidades de tributação entre algumas regiões do Brasil, em que, sobre uma mesma atividade operacional existe uma tributação de ICMS de 0% no estado do Paraná enquanto que em Minas Gerais chega a representar 19,34% do faturamento do período.

Esta pesquisa servirá de ferramenta para as empresas que sentirem necessidade em estudar um pouco do cenário atual ao qual são elementos essenciais, e para desenvolverem técnicas de alavancagem de suas atividades mesmo quando não conseguem incentivo algum do estado. Também irá mostrar para muitos, o quanto estão inertes em relação a assuntos que são de extrema necessidade de conhecimento para a segurança de seu próprio negócio.

Cabe salientar aqui, que este estudo foi realizado em uma indústria de vinho e que, caso seja usado em outra empresa, os resultados poderão ser diferentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BBC Consultoria. *Guerra Fiscal estadual atinge contribuintes*. Disponível em <http://www.bbiconsultoria.com.br/home/impresao.asp?id_secao=280>. Acesso em 01 de abr. de 2010.

BRANCHIERI, Cláudio M. *Guerra fiscal é tolice*. Disponível em <<http://portalexame.abril.com.br/revista/exame/edicoes/0633/m0049472.html>>. Acesso em 23 de mar. de 2010.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. 23 ed. Brasília: Senado Federal. Centro de documentação e Informação Coordenação de Publicações. 2004.

_____. Código Tributário Nacional a Constituição Federal. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em 25 de mar. de 2010.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Resolução nº 22 de 1989. Disponível em <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875>>. Acesso em 07 de abr. de 2010.

BRASIL Escola. *Guerra Fiscal*. Disponível em <<http://www.brasilecola.com/economia/guerra-fiscal.htm>>. Acesso em 25 de fevereiro de 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. e PRADO, Sérgio. *Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo e ICMS Reflexos Tributários*. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

CPI da Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo. *Guerra Fiscal: Com ela todos perdem*. 2. ed. São Paulo: Sinafresp, 1997.

DIREITONET. *Dicionário Jurídico*. Disponível em <<http://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/931/Infraconstitucional>>. Acesso em 11 de mai. de 2010.

FEDERASUL. *Notícias*. Disponível em <<http://www.federasul.com.br/noticias/noticiaDetalhe.asp?idNoticia=8213&CategoriaNome=Juridico>> . Acesso em 01 de abr. de 2010.

FERREIRA, Ricardo J. *Manual do ICMS*. Rio de Janeiro: Ferreira, 2003.

GASPERIN, Ana Marlene. *Emissão de notas fiscais modelo 1 e 1A ICMS – IPI: a caminhada da certeza*. Caxias do Sul: Nordeste, 2006.

IBGE. *IBGE divulga as Contas Regionais 2007*. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1497&id_pagina=1>. Acesso em 09 de mai. de 2010.

IOB Online Regulatório. *ICMS/RS – Tabela – Alíquotas – Operações/Prestações Internas*. Disponível em <<http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/core/coreDocuments.jsf?guid=I61912858E88F1195E040DE0A24AC4DD8&tipodoc=3&esfera=ES&ls=2&&index=2>>. Acesso em 17 de abr. de 2010.

_____. *Quais são os incentivos e benefícios fiscais previstos no Regulamento do ICMS?* Disponível em <<http://www.iobonlineregulatorio.com.br/pages/core/coreDocuments.jsf?guid=I6282ADD69D048EBE040DE0A24AC541F&tipodoc=05&esfera=ES&ls=2&statusdoc=&&index=1#highlight-2>>. Acesso em 17 de abr. de 2010.

KÖCHE, José Carlos. *Fundamentos de Metodologia Científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa*. 22 ed. Petrópolis: Vozes, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.

PERES, Adriana Manni e MARIANO, Paulo Antônio. *ICMS e IPI: Teoria e Prática*. 4 ed. São Paulo: IOB, 2009.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). RICMS-RS. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=3733140>>. Acesso em 03 de mar. de 2010.

SÃO PAULO (Estado). Lei Ordinária 6.374/89. Disponível em <<http://www.fazenda.sp.gov.br/legislacao/>>. Acesso em 01 de abr. de 2010.

Site do Vinho Brasileiro. *Campanha Gaúcha*. Disponível em <http://www.sitedovinhobrasileiro.com.br/folha.php?pag=mostra_regiao.php&num=CAM>. Acesso em 15 de mai. de 2010.

TRAMONTIN, Odair. *Incentivos Públicos a Empresas privadas e Guerra Fiscal*. Curitiba: Juruá, 2002.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: Planejamento e Métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.