



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LAURA LIMA TOMAZ

A PROBLEMÁTICA DO ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

**CAMPINA GRANDE
2018**

LAURA LIMA TOMAZ

A PROBLEMÁTICA DO ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à academia do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis

Área de concentração: Planejamento Tributário.

Orientador: Prof. Ms. João Dantas

**CAMPINA GRANDE
2018**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

T655p Tomaz, Laura Lima.
A problemática do ICMS e a guerra fiscal entre os estados.
[manuscrito] : / Laura Lima Tomaz. - 2018.
25 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2018.

Orientação : Prof. Me. João Dantas, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA.

1. Contabilidade tributária . 2. Benefícios fiscais . 3. ICMS.

21. ed. CDD 657.46

LAURA LIMA TOMAZ

A PROBLEMÁTICA DO ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
academia do Curso de Ciências Contábeis, da
Universidade Estadual da Paraíba, como
requisito parcial à obtenção do título de
bacharel em Ciências Contábeis

Área de concentração: Planejamento
Tributário

Orientador: Prof. Ms. João Dantas

Aprovada em 06/06/2015

BANCA EXAMINADORA



Prof. Ms. João Dantas
(Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Prof. Ms. Claudio de Oliveira Leôncio Pinheiro
(Membro)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Ms. João Flávio Matias
(Membro)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A minha mãe, pela dedicação, companheirismo,
compreensão, amor e amizade. DEDICO.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que é o grande responsável por tudo que sou e que serei, que é a minha força e minha fortaleza.

A minha mãe que sempre foi meu grande apoio e que me encorajou todas as vezes que pensei em desistir, que vivenciou todas as batalhas durante esses quatro anos e meio de curso, me ajudando e me incentivando com muita paciência e amor.

A minha família, por todo apoio e incentivo durante a minha vida acadêmica. Em especial a minha irmã Iara que tanto me ajudou durante toda a minha vida e a minha tia Ana Maria que participou do meu processo de formação como minha professora durante alguns anos e que sempre acreditou no meu potencial e sempre me incentiva a ir além.

Ao meu professor e orientador Ms. João Dantas a quem dedico uma grande admiração e respeito, pela atenção, presteza e dedicação no auxílio às atividades e discussões para finalização do presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis da UEPB que contribuíram ao longo de todos esses anos, por meio das disciplinas e debates, para o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos funcionários da UEPB pela presteza e atendimento quando nos foi necessário.

Aos colegas de classe pelos momentos de descontração, amizade e apoio.

“Não é preciso ser muito inteligente nem muito estudioso para se perceber que onde há mais protecionismo, regulações, controles, impostos e licenças há maior pobreza.”

Carlos Ball (1964)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 O ICMS	9
2.1.1 Do direito do contribuinte ao crédito de ICMS	10
2.1.2 Lei complementar 24/75	12
2.2 GUERRA FISCAL.....	13
2.2.1 Inconstitucionalidade da concessão dos benefícios fiscais à revelia do CONFAZ	14
2.2.2 Prejuízos e benefícios da guerra fiscal	15
2.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017	16
2.4 O FIM DOS INCENTIVOS FISCAIS E AS QUESTÕES MACROECONÔMICAS.....	18
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	19
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	20
REFERÊNCIAS.....	23

A PROBLEMÁTICA DO ICMS E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Laura Lima Tomaz¹

RESUMO

O fato de a Lei Complementar nº 160/2017 proporcionar isonomia entre as unidades da federação no que se refere a benefícios fiscais, e, considerando as desarmonias entre estas mesmas unidades federativas no que se refere a questões macroeconômicas, onde umas são, em termos de produção e consumo, mais e menos desenvolvido, acentuará a desigualdade destas regiões. Este trabalho utilizou a metodologia descritiva e qualitativa ao descrever as causas e efeitos provocados pelo descumprimento por parte dos estados da Lei Complementar nº 24/1975 e os efeitos/consequências da inserção da Lei Complementar nº 160/17. O presente trabalho tem o objetivo de analisar os benefícios e ou prejuízos provenientes da guerra fiscal. Verificou-se, através da literatura, que os benefícios fiscais expedido com anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ traz pouco ou irrisório efeitos econômicos para os estados considerados mais pobres, como é o caso dos estados circunscritos nas regiões do Norte e Nordeste do Brasil. Constatou-se também a generalidade de concessão de benefícios tributários, por partes das unidades federativas, sem a devida observância da Lei Complementar nº 24/1975 onde, tal fato é, por si, caracterizador da chamada “guerra fiscal” entre os estados e o governo, por meio da Lei Complementar nº 160/2017, pretende cessar esta desarmonia tributária. A pesquisa vai auxiliar na compreensão de como os estados considerados menos desenvolvidos vão atrair empreendimentos para seus territórios e mais ainda, como os estes mesmos estados vão manter as empresas em seus territórios sem a manutenção, no prazo que a Lei estabeleceu como fim dos benefícios motivadores para atrair estas empresas para suas regiões.

Palavras chaves: Guerra Fiscal. ICMS. Benefícios Fiscais.

1 INTRODUÇÃO

O ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, é um imposto de competência do estado, regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir. Segundo Ricardo (2009, p. 565) “O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III)”.

Segundo Rodrigues (2014), para os estados menos desenvolvidos a arrecadação de tributos é bem menos em relação a outros mais desenvolvidos, onde, o ICMS constitui uma parte importante do orçamento financeiro desses estados mais pobres. A partir desse cenário, muitos estados, acabam concedendo benefícios fiscais para as empresas a revelia do CONFAZ- Conselho Nacional de Política Fazendária, com o intuito de atrair as empresas para

¹Aluna de Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba – Campus I

o seu território, como uma tentativa de geração de empregos e desenvolvimento dessas regiões.

Assim os Estados, frente à necessidade de fomentar o desenvolvimento da indústria e do comércio de seus territórios, concedem benefícios fiscais e, muitas vezes, sem obter a devida aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, conforme estabelece a Lei Complementar 24/75, que dispõem sobre a concessão de benefícios fiscais, e acabam por criar uma situação muito mais atrativa às empresas contribuintes, que se deslocam para os estados em busca de tais benefícios, a fim de terem uma carga tributária diminuída. Esses Estados oferecem tais benefícios justamente com o intuito de atrair os empreendimentos para o seu território, de forma a arrecadarem para si o que a empresa normalmente arrecadaria para outro Estado.

Nesta lógica da vantagem do “ganha ganha” outros estados, por sua vez, acabam concedendo outros benefícios, na tentativa de recuperar a sua arrecadação, e o problema se torna cada vez maior, pois gera uma disputa entre os Estados, que é chamada de guerra fiscal. Nesse contexto Rodrigues (2014, p.8) afirma:

O excesso de concessão de benefícios culminou em uma política exacerbada, chamada “Guerra Fiscal”, verdadeiro leilão de incentivos fiscais para o estabelecimento de empreendimentos empresariais no solo estatal, em que os atrativos aumentam à medida que a guerra acirra-se.

Levando em consideração a possibilidade dos estados concederem benefícios fiscais às empresas, com o propósito de atraí-las para o seu território, formulou-se, para incitar o debate, a seguinte questão problema: **Qual a problemática do ICMS e a guerra fiscal entre os estados?** Sob essa perspectiva este trabalho tem como objetivo analisar a problemática dos benefícios e os prejuízos provenientes da guerra fiscal. Para atingir o objetivo deste trabalho foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar através de pesquisas bibliográficas, quais os benefícios concedidos pelo Estado da Paraíba;
- Destacar as exigências da Lei Complementar 24/75;
- Analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160/2017;

Deve-se a escolha deste tema, principalmente, pela polêmica que o assunto tem gerado após a sanção da Lei Complementar nº 160/2017, sabendo que esta teve o propósito de

exaurir os conflitos entre os estados no que se refere à concessão de benefícios fiscais. Ainda, considerando que o tema tem sido motivo de ampla discussão fora das academias e, sobretudo, reclamar por um aprofundamento didático, principalmente, por estar intrinsecamente vinculado a questões que diz respeito ao estudo de temas Contábeis e de Planejamento Tributário.

O estudo foi dividido da seguinte forma: Introdução, Referencial Teórico, destacando-se os estudos sobre a Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Complementar nº 24/75 e a Lei Complementar nº 160/2017; a bibliografia que versa sobre Guerra Fiscal e os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa; considerações finais e para concluir a pesquisa, as referências utilizadas como base para o desenvolvimento do mesmo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Na busca por investimentos para os seus territórios os estados procuram encontrar meios eficazes de atrair empreendedores e, na ampla maioria das vezes, o faz com a concessão de benefícios fiscais que, ao utilizar da competência constitucional que dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS atrai as empresas para seus territórios dispensado, direto ou indiretamente, o pagamento do referido imposto. Esse agraciamento (concessão) se decorrer de aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ não geram conflitos entre os estados, porém, quando ocorre fora do CONFAZ fica caracterizado o conflito entre o Estado concesso e o Estado não concesso. Para esta anomalia jurídica deu-se o nome de Guerra Fiscal.

2.1 O ICMS

O ICMS tem como previsão legal a Constituição Federal de 1988 (CF - 88), a qual determina em seu artigo 155, inciso II, a competência do imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I – [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), instituiu normas gerais sobre o “imposto de operações relativas à circulação de mercadorias e de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS” para os Estados e o Distrito Federal, a referida Lei tratou além da incidência de outras questões conforme se pode observar abaixo:

Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. (BRASIL, 1987, p.1).

Além disso, a referida Lei Complementar estabeleceu ainda que o contribuinte fosse qualquer pessoa física ou jurídica, que acabe realizando com habitualmente ou em quantidade em compatibilidade ao comércio, operações circulatorias de mercadoria ou prestações de serviços, mesmo que tais operações e prestações de serviços iniciem-se no exterior, de acordo encontra-se ressaltado no artigo 4º da referida lei.

Dessa maneira, salienta-se que, o parágrafo único do presente artigo também faz definição como contribuinte, o indivíduo que faz a importação de mercadorias ou bens do exterior, independentemente do intuito (REZENDE, 2014, p. 13). Através deste cenário, pode-se verificar que, “mesmo passando-se cem anos da análise perante o tema, o ICMS está em constante alteração, estas visando sempre a mais justa e correta aplicação do tributo com base na ordem tributária nacional” (REZENDE, 2014, p.13).

2.1.1 Do direito do contribuinte ao crédito de ICMS

Conforme estabelecido na Lei Kandir, são vetados os creditamentos de ICMS referentes às atividades produzidas no estabelecimento do contribuinte (art. 20, § 1º - sendo veículos, transporte, alimentação de funcionários, entre outros):

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o

recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Ou ainda aos bens de uso e consumo do estabelecimento, definido no art. 33, I, que diz respeito suporte da estrutura física do estabelecimento:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

Neste sentido, ao interpretar o capítulo do artigo 20 da LC 87/96, pode-se observar que o direito ao crédito do ICMS se encontra associado aos produtos integrados ao processo produtivo do contribuinte, sendo estes insumos e matérias-primas. Deste modo Cruvinel (2015) diz que o referido artigo impõe como exigência ao crédito de ICMS que os insumos estejam vinculados à atividade principal do estabelecimento, contudo, não exige que estes insumos façam parte do produto final ou ainda sejam completamente consumidos no processo fabril.

Assim, chega-se à conclusão de que o artigo 20 preconiza a ampla concessão de direito ao crédito no que diz respeito às operações que impliquem em entrada de mercadorias na empresa, não impondo qualquer distinção ou limitação o ao referido creditamento, conforme havia na legislação anterior. Entretanto, cabe mencionar que o artigo 33, inciso I da LC 87/96, traz à hipótese que excepciona a regra geral descrita no referido artigo da Lei Kandir, restringindo assim o direito ao crédito de mercadorias destinadas ao uso ou consumo da empresa às entradas a partir da data de 1º de janeiro de 2020 (CRUVINEL, 2015). Cruvinel (2015, p.1) completa afirmando:

Ocorre que, em se tratando de produtos essenciais ao processo produtivo do contribuinte, não há que se enquadrá-los como bens de uso e consumo do estabelecimento, e tampouco que se falar na limitação imposta pelo artigo 33, inciso I, da LC 87/96. Ao contrário, tal procedimento é plenamente autorizado pelo art. 20 da Lei Kandir.

Vale aqui, destacar a diferença entre mercadorias de uso e consumo e bens de integração ou consumo no processo de industrialização. As mercadorias de uso e consumo são aquelas definidas no art. 33, inciso I da LC 87/96, utilizadas e consumidas pela empresa para integrar sua estrutura física e, desse modo, estruturalmente oferecer suporte à atividade econômica do contribuinte (CRUVINEL, 2015).

No que tange aos bens de integração e consumo, estes se encontram descritos no art. 32, II da LC 87/96, são todos aqueles indispensáveis à existência do produto e ao desempenho da atividade (objeto social do contribuinte). Portanto, são bens integrados e fundamentais ao processo produtivo do estabelecimento, sem os quais não se obtêm o produto final desejado, cujo creditamento de ICMS é possível através da LC 87/96 (CRUVINEL, 2015). Logo, conclui-se que não há de se exigir como condição, para o crédito de ICMS, que as mercadorias usadas no processo de industrialização do produto integrem sua composição final. Por certo, conforme salienta Cruvinel (2015), para que seja verificado o direito para o creditamento de ICMS, é preciso somente que as mercadorias usadas sejam fundamentais para o processo de industrialização, e que sem elas não é chegado ao produto final.

Para finalizar, ressalta-se que o contribuinte terá direito a crédito de ICMS dependentemente da destinação da mercadoria ou dos bens. Portanto, a destinação é considerada um fato relevante para fins do direito a creditamento do contribuinte.

2.1.2 Lei complementar 24/75

A Lei Complementar nº 24 de 1975, tem por finalidade harmonizar e formalizar os processos de concessões de benefícios fiscais por parte dos estados e do Distrito Federal no que se refere a ICMS. Logo em seu artigo 1º a referida Lei traz as hipóteses de benefícios fiscais. Conforme destacamos abaixo:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de 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.

Cabe salientar que a LC nº 24/75, prevê de maneira clara e expressiva, em seu art. 2º e §2º, que os contratos serão celebrados em reuniões que estejam presentes todos os representantes dos Estados e do Distrito Federal e, para que a concessão de benefícios seja devidamente aprovada, o mesmo terá que ser aceito por unanimidade dos Estados presentes (SILVA, 2015).

Segundo Rodrigues (2014, p.8): “Pelo exposto percebe-se que a exigência de aprovação por todos os membros do CONFAZ acaba por chocha-se com os princípios da democracia, em que se assentam as estruturas do Estado Brasileiro. Pautar-se na democracia é obedecer à vontade da maioria e não a vontade de todos”.

De forma clara a LC acima citada tem o intuito de acabar ou minimizar a competição entre os estados, na forma de concessão de benefícios a cerca do ICMS, para evitar a chamada guerra fiscal. Nesse contexto Rodrigues (2014, p. 10) conclui:

Na prática o que se vê é que tal convênio serve apenas para imprimir um caráter mais burocrático ao sistema tributário, não tendo tanta influência no combate a guerra fiscal, tendo em vista que acaba por se verificar na prática a desobediência do aludido regramento pela maioria dos Estados, o que, inversamente do que se planejava, acarreta o aumento da guerra fiscal, contexto que só prejudica a harmonia e o uniforme desenvolvimento da nação.

Enfatiza-se que foi através da LC nº 24/75, que foi constituído o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), composto por um representante de cada Estado e do Distrito Federal, órgão esse onde são celebrados e logo depois aprovados os convênios que tratam de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, (MATTOS, 2002).

2.2 GUERRA FISCAL

Podemos entender guerra fiscal como a disputa velada e silenciosa entre os estados para atrair empreendimentos para seus territórios por meio de oferta de benefícios fiscais sem observar as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 24/75 que é a concordância dos representantes dos Estados e do Distrito Federal, a unanimidade, quando da concessão desses favores tributários. Nessa linha de pensamento Tramontin (2002), define guerra fiscal como:

Denomina-se guerra fiscal porque existe inequívoca situação de conflito entre os Estados federados. Fala-se em guerra, porque se trata de ações não harmônicas entre os Estados, pois cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar em outros.

Para melhor entendimento do surgimento da guerra fiscal Rodrigues (2012, p. 10) faz uma breve evolução histórica da mesma:

Na década de 1990, a guerra fiscal começou aparecer de forma mais nítida no cenário brasileiro, quando a política do Estado Liberal ganhou maior evidência nacional, sobretudo com a maior autonomia dos estados em matéria tributária. A

política do Estado Liberal acarretou na chegada de multinacionais e no fluxo crescente de investimentos internacionais. Com isso, os estados passaram a concorrer entre si para atrair tais investimentos, sobretudo no que diz respeito à indústria automobilística.

Portanto, podemos entender que a guerra fiscal se deu a partir da autonomia tributária dos estados que buscaram atrair investimentos para sua região através da concessão de incentivos fiscais, com o intuito de desenvolvimento da sua região.

2.2.1 Inconstitucionalidade da concessão dos benefícios fiscais à revelia do CONFAZ

O problema que envolve a guerra fiscal travada por determinados Estados reflete na verdade, em muitos casos, a ausência de políticas de industrialização desses estados e, desta forma, utiliza da sua competência tributária, sem observar as regras da LC 24/75, para trocar imposto por empreendimentos em seus territórios. Na concepção de Valentim (2003, p.3):

A concessão indiscriminada de isenções fiscais, combinada com as linhas de créditos subsidiados, impediu o crescimento da arrecadação do ICMS e tornou extremamente complexas quaisquer estimativas de seus custos reais.

A competição que visa atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de benefícios fiscais e financeiros, estendendo-se a maiores comprometimentos em obras de infraestrutura básica e social. O benefício fiscal generalizado deixa de ser benefício e passa a ser somente renúncia fiscal. Em suma, conforme bem ensina Costa e Tavares (2014), obriga-se ao Estado de destino das mercadorias concederem um crédito cujo montante seja correspondente ao imposto devido no Estado de origem para a operação interestadual, cabendo a este último receber a diferença entre a posterior operação de saída da mercadoria e o crédito admitido da origem.

Contudo, ocorre que, com a finalidade de fortalecer certas regiões, distintos benefícios fiscais, em esfera estadual à revelia do CONFAZ, foram concedidos aos contribuintes, podendo-se mencionar como exemplo o Estado da Paraíba, onde a criação de Regimes Especiais concedidos por meio da Lei Estadual nº 6.000/1994 – que disciplina benefício para empresas industriais e o Decreto nº 23.210/2002 que disciplina benefício para empresas atacadistas e distribuidoras, além de outros instrumentos jurídicos estaduais que concedem outros tipos de benefícios, nem sempre sob a proteção da Lei Complementar nº 24/75. Nesta mesma linha, a unanimidade dos estados, dentro da lógica da guerra fiscal, para manter as empresas em seus territórios pratica da mesma política concessora. Conforme ADI 1.247/PA abaixo descrito.

Diversos casos relacionados a benefícios concedidos à revelia do CONFAZ já foram questionados nos tribunais, possuindo-se inclusive jurisprudência vasta no sentido de que deve ser considerado inválido todo e qualquer benefício concedido, sem que haja prévia reunião do CONFAZ e aprovação unânime dos estados, onde destaca-se a ADI 1.247/ PA (VAGETTI; SILVA, 2014, P. 7-8).

Diante deste cenário, várias teorias foram apresentadas como solução para resolver a questão da guerra fiscal sem que com isto traga maiores prejuízos aos estados. Entre as soluções podemos citar o Projeto de Lei do Senado nº 130/2014; a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 e, por último, a Lei Complementar nº 160/2017 que analisaremos em capítulo específico adiante.

2.2.2 Prejuízos e benefícios da guerra fiscal

A guerra fiscal tem caráter negativo quando analisada na ótica macro econômica conforme indicam vários apontamentos bibliográficos. De acordo com apontamentos do estudo de Rezende (2014, p. 20) “os benefícios oferecidos pelos estados membros são individualizados e não para todos, de forma que não se enquadram macroscopicamente à forma como deve ser realizada a política de Estado”. Nesta mesma linha de pensamento, se faz importante mencionar o entendimento de Dulci sobre o assunto:

Para o país como um todo, contudo, as conseqüências são negativas. Ao lado das tensões políticas entre os estados, cabe ponderar qual o impacto social das renúncias fiscais, promovidas por governos estaduais que nem sempre estão em condições de fazê-lo, sem sacrificar aia mais suas populações. Como adverte Diniz, a guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos (DULCI, 2002, p.3).

Compartilhando do mesmo ponto de vista, em seu pronunciamento para o livro *Federação e Guerra Fiscal*, o ex Ministro da Fazenda Guido Mantega fez a seguinte afirmação:

Quando os incentivos fiscais não são reconhecidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), são tidos como inconstitucionais e acabam no Supremo Tribunal Federal (STF), que tem acatado as ações de inconstitucionalidade. Isso causa insegurança jurídica, uma vez que as empresas não sabem se os incentivos que vinham gozando no passado serão reconhecidos no futuro. A generalização da guerra fiscal leva a exacerbação do instrumento, que deixa de ser eficaz, porque se todos os estados o adotam, não resta vantagem para nenhum. (Mantega, 2011, p.8)

Em contrapartida aos autores outrora citadas que defendem a ideia que a guerra fiscal acarreta prejuízos para a federação, Machado em sua obra “Aspectos Fundamentais do ICMS” defende a competição tributaria:

O incentivo fiscal para empreendimentos novos é a melhor forma de promover o desenvolvimento econômico das regiões pobres do país, e assim reduzir as desigualdades econômicas regionais. A Constituição Federal, todavia, não obstante preconize com eloquência a redução das desigualdades sociais e econômicas regionais, terminou por inviabilizar tal incentivo, ao impor aos Estados a supra-indicada limitação ao poder de isentar. (Machado, 1999, p.220).

Já Tannus afirma:

Enganam-se os algozes da guerra fiscal, pois os incentivos tributários têm gerado benefícios ao país, conforme demonstram os estudos realizados pelo IBGE e pela Fundação Getúlio Vargas, ressaltando a desconcentração do parque industrial, que nos anos de 1995 a 2007, período em que as práticas de incentivos foram acentuadas, a participação dos Estados mais industrializados no PIB passou de 81,5% em 1995 para 78,7% em 2007. Várias outras vantagens são geradas pela política de incentivos fiscais, destacando geração de emprego, melhora nas médias salariais regionais, forte investimento em infraestrutura, migração populacional, implementação de política de qualificação de mão de obra e estímulo direto e indireto às micro e pequenas empresas locais. (TANNUS, 2013).

Ainda defendendo os pontos positivos gerados pela concessão de benefícios fiscais, Filho (2011, p.142) a partir do livro “Federação e Guerra Fiscal defende:

[...] a chamada guerra fiscal produziu efeitos positivos, ao longo do tempo, para quase todos os estados da Federação. Deixaram de ganhar, mas não perderam. Deixaram de ter geração de emprego aqui ou acolá, mas empregos foram gerados em outros locais. [...].

Deste modo pode-se concluir que embora a guerra fiscal traga para a federação como um todo algum tipo de prejuízo, para os estados individualmente e em especial os estados menos favorecidos como é o caso dos estados da região Norte e Nordeste a guerra fiscal trás benefícios e gera desenvolvimento para essas áreas.

2.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017

A Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 dispõe sobre convênio que permite aos estados e ao Distrito Federal a convalidar os incentivos fiscais concedidos sem

autorização prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975.

A referida Lei autoriza aqueles entes tributantes concessionários de incentivos a deliberarem, desta feita, mediante convênio do CONFAZ, a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de tais incentivos fiscais, sejam eles financeiros e ou fiscais, concedidos anteriormente sem o devido respaldo do referido Conselho e, portanto, em desconformidade com a alínea *g* do inciso XII, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988.

Para tanto, na tentativa de sanar os sérios problemas decorrentes da supressão da guerra fiscal a citada Lei estabeleceu regras específicas para os referidos entes federativos que deverão publicar (denunciar) relação de seus benefícios com a identificação de todos os atos normativos referentes às isenções, incentivos ou benefícios fiscais financeiros ou fiscais instituídos em desacordo com a Carta Magna de 1988, conforme está estabelecido nos artigos 1º ao 3º da Lei Complementar nº 160/2017.

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Em síntese a Lei supramencionada convalida os incentivos fiscais concedidos, até então fora CONFAZ e os projeta por mais 15 anos de validade, além do que, estanca as diversas ações jurídicas provocadas pela guerra fiscal.

É de bom alvitre salientar que estas análises, meramente bibliográficas e, portanto, interpretativas das normas disponibilizadas no cenário tributário brasileiro, não exaure as discussões, pois, elejo como a maior d’elas as questões macroeconômicas provocadas pela possibilidade do fim destes incentivos. De forma, incipiente, sem a pretensão de esgotar o tema, analisaremos as questões macroeconômicas, que é como foco deste trabalho para responder a questão problema: **“Até que ponto a guerra fiscal é benéfica para os Estados?”**.

2.4 O FIM DOS INCENTIVOS FISCAIS E AS QUESTÕES MACROECONÔMICAS

É indiscutível que os gestores dos estados sejam proativos na atração de investimentos e, portanto, deve lançar mão das opções permitidas constitucionalmente para captar recursos e fazer frente às demandas da administração pública, para tanto, dispõe, entre outras de:

- Aumentar os gastos com investimentos financiados pela elevação da carga tributária;
- Tomar empréstimos para financiar os investimentos com comprometimentos de receitas futuras;
- Atrair investimentos privados utilizando a renúncia do crédito tributário (benefício fiscal).

Ao longo das últimas décadas o mercado presenciou que os estados utilizaram amplamente dos incentivos fiscais para atrair para seus territórios indústrias, comércios, agropecuária e infraestrutura, como ficou generalizada estas concessões, deu-se aí uma disputa sem precedente entre os estados na busca de novos empreendimentos e, portanto, vislumbrou-se a alavancagem do desenvolvimento de cada Estado.

Em outra análise se verifica que não há o nascimento de uma nova empresa, há sim, uma transferência de um estado para outro de uma mesma empresa, provocado pelo leilão dos incentivos fiscais. Portanto, se a empresa sai de um Estado e vai para o outro leva, por consequência, não apenas a infraestrutura, mas a capacidade de agregar valor ao Estado de destino e deixa mais pobre o Estado de origem. Esta migração ocorre quase sempre de um estado considerado rico, localizado, geralmente, no eixo do Sul e Sudeste para um estado considerado pobre, localizado, geralmente, nas regiões Norte e Nordeste.

Podemos apontar que os estados ricos, fabricantes de insumos e detentores do maior densidade populacional (maior capacidade de consumo) seria o território favorável para localização dessas empresas que só migraram para outras regiões em troca de benefícios fiscais.

Nesta linha de raciocínio, se extraem que a empresa, nesta nova localização, irá importar dos estados ricos os insumos de que precisam para produzir seus produtos e depois

exportar para mesmos estados ricos seus produtos finais. Lógica absorvida pela análise resultante dos benefício fiscal.

Com advento do cenário da Lei Complementar nº 160/2017, cujo propósito é dá um fim a chamada guerra fiscal, a lógica da análise acima será invertida, uma vez que, não terá sentido a empresa permanecer nos estados que não lhes ofereçam mercado de compra de insumos e mercado de vendas de produtos, pelo fato de que, a referida Lei obriga aos entes federados isonomia no tratamento no que se refere a benefícios fiscais.

Isto, posto e considerando a dicotomia da federação brasileira onde, existem estados que são mais consumidores de matéria prima e estados que são fornecedores de tais matéria primas onde, estes últimos são também, por questões de reunir o maior número de consumidores, justificado pela maior número populacional e densidade demográfica, são também demandadores de mercadorias, produtos e serviços.

Considerando ainda que a divisão mercadológica das regiões do sul e sudeste das regiões do norte e nordeste onde, as primeiras são fornecedoras de matéria prima e potenciais consumidoras de mercadorias e, ainda, o advento da isonomia pretendida pela Lei Complementar nº 160/2017, são fatores que desmotivam as empresas de buscarem novas localizações cujos endereços ofereçam como atrativos meros incentivos fiscais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada foi de caráter descritivo e qualitativo por se preocupar a descrever, através de pesquisa realizada nas Leis Complementares nº 24/1975; nº 130/14; nº 160/17 e o nos convênios que tratam de benefícios fiscais, expedido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e no provável comportamento das empresas no mercado estabelecido no cenário pós Lei Complementar nº 160/2017.

Segundo Gil (2008, p.13) a pesquisa descritiva caracteriza-se em “descrever as características de determinadas populações ou fenômenos de uma experiência”. Por exemplo, quais as características de um determinado grupo em relação a outro, de um mercado em relação a outro, do reagente X em relação ao reagente Y etc.

Afirma ainda o autor citado que, ao final de uma pesquisa descritiva, você terá reunido e analisado informações sobre o assunto pesquisado onde a grande contribuição da pesquisa descritiva é proporcionar novas visões sobre uma realidade já conhecida.

De acordo com Minayo (2001 p.15), “A pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares”. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não

pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

Com objetivo de alcançar as respostas para o questionamento aqui proposto foram feitas pesquisas em fontes bibliográficas, consultados teses e dissertações acadêmicas que versaram sobre o assunto, além é claro, da interpretação às Leis Complementares nº 24/1975; nº 130/14; nº 160/17 e dos Convênios que tratam de benefícios fiscais, expedido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

O foco deste trabalho é investigar e interpretar o comportamento das empresas beneficiadas com favores fiscais antes (chamado de período da guerra fiscal) e depois, com advento da Lei Complementar nº 160/2017, que tem o propósito de banir com a referida guerra fiscal.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O escopo deste trabalho teve o objetivo de analisar a problemática dos benefícios e ou prejuízos provenientes da guerra fiscal. Ao analisar os efeitos da guerra fiscal provocada por benefícios fiscais concedidos sem a proteção de um convênio celebrado com a anuência do Conselho de Política Tributária – CONFAZ verifica-se que as empresa deslocam-se de uma região para outras atraídas por estes benefícios, uma vez que, se o convênio é celebrado no CONFAZ, as outras unidades da federação também podem conceder tais benefícios e, assim procedendo, as empresas não encontrariam motivos para se realocarem excetos nos casos de meras demandas naturais de mercado e não por atração daquele ou de outros estados que não ofereçam os mesmos benefícios fiscais.

Dessa forma, foram abordadas as características da competência tributária sobre o ICMS, os benefícios fiscais com respaldo do CONFAZ, os benefícios fiscais sem respaldo do CONFAZ, a lógica da Guerra Fiscal, os instrumentos para celebração dos Convênios/CONFAZ e as análises das Leis Complementares nº 24/1975 e nº 160/17.

Através da pesquisa realizada nota-se que a concessão de benefícios de ICMS sem a devida aprovação do Convenio – CONFAZ resulta na chamada “Guerra Fiscal”, onde os estados competem entre si em busca de atrair mais investidores para seus territórios e que, sem os referidos benefícios, as empresas não encontram razões para sua relocação.

Assim, pode-se concluir que a guerra fiscal gera um desequilíbrio perante os entes da federação, forçando uma autonomia confederativa por parte dos Estados e sofrendo pressões por uma centralização unitária da União, por outro lado devemos destacar que o estado mantendo o direito de lutar por investimentos através da concessão de benefícios tributários, acaba por gerar empregos para sua região, melhorando assim a condição socioeconômica da população, auxilia na redução da desigualdade social, gerando renda e beneficiando os estados mais pobres. Valem ressaltar que o fim das concessões de benefícios fiscais pode acarretar grandes prejuízos para os estados mais pobres em face de que dificilmente as empresas se manterão nestes estados.

O fato de a Lei Complementar nº 160/2017 “obrigar” a isonomia de tratamento tributário no que se referem a benefícios fiscais as regiões consideradas mais pobres e as consideradas mais ricas irão “disputar” as empresas com outras metodologias, certamente a de capacidade de oferta de matéria prima e capacidade por demanda de produto.

Destaca-se aqui o Norte e Nordeste, como possuidores do maior número de estados com menos população e menor infraestrutura serão os maiores prejudicados, por serem regiões que não produzem matéria prima suficiente e nem são maiores demandadoras de consumo em face de suas populações serem em menor quantidade. É de bom alvitre concluir que deste cenário nascerá desemprego que contribuirá com o aumento da desigualdade regional.

Portanto, sem a pretensão de exaurir o assunto, certamente, será motivo de novos estudos, concluímos por considerar que a guerra fiscal é um meio viável para os estados do Norte e Nordeste atrair investidores para gerar empregos, renda e desenvolvimento.

The Problematic of the ICMS and the Tax War Between the States

ABSTRACT

The fact that the 160/2017 Complementary Law provide equality between the units of Federation about tax benefits, and considering the differences between these units about macroeconomics issues, where some of them are, talking about production and consumption, are more or less developed, the conclusion is that this factor will increase the inequality between these regions. This research used the descriptive and qualitative methodology describing the causes and effects caused by the states that failed the 24/1975 Complementary Law and the effects and consequences of the insertion of the 160/17 Complementary Law. As conclusion from the literature that the tax benefits provided with permission from the

CONFAZ (National Taxation Council), bring very little economic effects to the states located on North and Northeast areas of Brazil. Is concluded too that the grant of tax benefits, by the units of the federation, without follow the 24/1975 Complementary Law, where this fact is considered the Tax War between the states and the government throughout the 160/2017 Complementary Law looks for finish this tax inequality. The research will help the comprehension that how the less developed states will attract undertaking to these locals without maintenance, whereas the Law cease the motivational benefits to attract these companies to the regions.

Keywords: Tax War. ICMS. Tax Benefits.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. Rio de Janeiro, Forense, 3. ed., 2009.

BRASIL. **Constituição da república federativa do brasil**. 1988.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, e da outra providencias. (LEI KANDIR). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp87.htm . Acesso em 08 de Mai. 2018.

_____. **Lei Complementar Nº 24, De 7 De Janeiro De 1975**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm . Acesso em 14 de Mai. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm Acesso em 20 Mai. 2018.

_____. **“LEI KANDIR” – Lei Complementar nº 87, promulgada em 13 de setembro de 1996**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm Acesso em 14 Mai. 2018

COSTA, João Filipe Silva da; TAVARES, Alexandre Macedo. **A Guerra Fiscal do ICMS no Âmbito do Confaz**. Revista Eletrônica de Iniciação Científica. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 5, n.2, p. 297-313, 2º Trimestre de 2014.

CRUVINEL, L. Dias. **O direito do contribuinte ao creditamento do ICMS em relação aos insumos essenciais ao processo fabril após o advento da Lei Kandir (LC 87/96)**. Migalhas, ISSN 1983-392X. 2015.

DULCI, Otávio Soares. **Revista de Sociologia e Política** nº 18. 1. Ed. Curitiba: UFPR, 2002.

FILHO, Ary Oswaldo Mattos. **Federação e Guerra Fiscal**, vol. 3, 2011.

GIL, Robledo Lima. **Tipos de pesquisa**. PECB, aula 4, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 1999.

MANTEGA, Guido. **Federação e Guerra Fiscal**, vol. 3, 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 79. São Paulo: Dialética, 2002.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa Social. Teoria, método e criatividade**. 18 ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

REZENDE, R. F. Bittencourt de. **O ICMS e a guerra fiscal**. Curitiba, PR. Monografia apresentada a Universidade Tuiuti do Paraná – UTP, 2014.

RODRIGUES, Mateus Aragão. **A Problemática da Guerra Fiscal e o ICMS**. 2014.

SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel Hercos da; **Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal> Acesso em 20 Mai. 2018.

SILVA, J. B. Andrade. **ICMS, Fator de Estímulo à Guerra Fiscal ou Ferramenta para o Equilíbrio da Arrecadação do Estado de Goiás** Monografia apresentada para obtenção parcial do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, para o Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Padrão de Aparecida de Goiânia, 2015.

TANNUS, Juliano. **Os Benefícios da Guerra Fiscal**, 2013. Disponível em: <https://alfonsin.com.br/os-benefcios-da-guerra-fiscal/>. Acesso em 21 de Mai. 2018.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal.** Curitiba: 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.

VAGETTI, D. Piga; SILVA, A.C. Weiler. **Inconstitucionalidade dos Benefícios Fiscais Concedidos à Revelia do CONFAZ.** XII JORNADA CIENTÍFICA DA UNIVEL “Educação, tecnologia e pós-modernidade” 28 e 29 de outubro de 2014.

VALENTIM, Marilena Simões. **Impactos econômicos da guerra fiscal no Brasil.** 2003.