

O presente tema foi produzido a convite de Ives Gandra da Silva Martins para integrar uma edição especial da "Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas", periódico bimensal por ele coordenado, cujo 7º volume será inteiramente dedicado ao tema "Proposta de Reforma Constitucional referente à Reforma Tributária", cuja Proposta de Emenda Constitucional nº 233 foi enviada pelo Presidente da República no dia 28.02.08 à Câmara dos Deputados, no dia 02.04.08 foi aprovada na Comissão de Constituição e Justiça daquela Casa Legislativa tendo então seguido para votação. O objetivo dos congressistas é tê-la votada até o segundo semestre deste corrente ano de 2008.

A Reforma Tributária é bem mais ampla que a unificação do ICMS, objeto dos presentes estudos, mas nos limitamos a esse imposto estadual por se tratar do único tributo capaz de alimentar uma "guerra fiscal", tema aqui abordado.

Por entendermos que o conhecimento não deve permanecer circunscrito a um âmbito limitado estamos antecipando com exclusividade para os nossos leitores uma matéria que se encontra no prelo para publicação!

## **A "GUERRA FISCAL" NA REFORMA TRIBUTÁRIA**

### **I - A MECÂNICA DO ICMS E A "GUERRA FISCAL"**

A palavra "guerra fiscal" foi utilizada por cinco vezes na Exposição de Motivos que justificou a Proposta de Emenda à Constituição (PEC 233) enviada pelo governo ao Congresso Nacional no dia 28 de fevereiro passado, para votação ainda no corrente ano de 2008.

Dessume-se daí ter real importância pois, não o tivesse e não se justificaria tal reiteração.

Vamos analisar aqui de que modo a PEC 233 efetivamente elimina a denominada "guerra fiscal". Se é que o faz!

"Guerra Fiscal" é expressão cunhada para designar o embate que se estabelece entre Estados Nacionais ou Estados Federativos visando atrair investimentos para seu território.

Trata-se de prática adotada em todo o mundo. Os mais conhecidos praticantes são os denominados "paraísos fiscais". São países ou ilhas sob posse de países com tradição na exploração de territórios ultramarinos (Holanda, Inglaterra, por exemplo), geralmente em sua origem pobres porque desprovidos de condições naturais

para a exploração das tradicionais atividades geradoras de riqueza: agricultura extensiva, indústria, comércio, etc.

Como normalmente situam-se em áreas costeiras, daí porque também denominados "off shore". São bastante conhecidos, dentre eles, Antilhas Holandesas, Ilhas Virgens Britânicas e até o nosso vizinho Uruguai. Mais recentemente, a própria Holanda vem atraindo investimentos do mundo todo com suas fundações cujo custo de manutenção e, principalmente carga tributária, são expressivamente baixos.

Atuam os paraísos fiscais oferecendo uma combinação com amplo leque de variações, invariavelmente apoiadas em atrativos fiscais, financeiros e creditícios visando, com isso, como dito, atrair investimentos nas áreas de indústria, comércio, turismo, serviços e, principalmente, financeiros (banca- rização).

Os Estados Unidos da América, apesar de riquíssimos, não dispensam seu paraíso fiscal. É mundialmente sabido que o Estado de Delaware concede atrativos dessa natureza, sendo conhecido como Paraíso Fiscal de Delaware.

O que todos têm em comum é o fato de, com o oferecimento de atrativos, perseguir o seu desejado *status* de desenvolvimento.

Pelas mesmas razões, os Estados Federativos brasileiros, notadamente a partir da década de 1990, empenharam-se numa "guerra fiscal" para atrair investimentos.

Apesar de inconstitucional, assumiram o risco de oferecer toda sorte de benefícios fiscais. Juntamente com estes, financeiros e creditícios, todos suportados exclusivamente nos tributos.

A arma que alimentou e vem alimentando essa "guerra fiscal" foi fundamentalmente o ICMS, imposto que por sua elevadíssima expressão econômica no preço final do produto revelou-se capaz de compensar a diferença entre os custos decorrentes da distância entre o local de fabricação e o de consumo, justificando assim o atrativo oferecido em locais mais distantes dos principais centros de consumo.

E esse benefício vem sendo sistematicamente repassado, ainda que parcialmente, para os preços. Provamos os bens de informática cujos preços, ante a empedernida guerra travada entre os fabricantes, utilizando fundamentalmente o ICMS como base (combinadamente com os benefícios do IPI) foram reduzidos drasticamente para patamares jamais vistos no País, permitindo a democratização do acesso ao conhecimento e dinamizando a economia como nunca tinha se verificado antes!!!

Aliás, um dos aspectos que permitem, neste momento, a proposta de uniformização do ICMS objeto da PEC 233 foi justamente a imensa base informática disponível no País, possível apenas após a disseminação do uso de computadores, condição *sine qua non* para a definitiva implantação de procedimentos informatizados na emissão, escrituração e contabilização de notas e documentos fiscais. E, por conseguinte, uma base de dados para a criação de

um Fundo de Equalização de Receitas (FER) a partir do qual será possível distribuir entre os Estados o resultado arrecadatário a ser centralizado na União.

Portanto, tenha-se claro que no mundo todo se pratica "guerra fiscal", inclusive dentro dos Estados Unidos, o que chama especial atenção por ser um país que, ante sua riqueza, não precisaria se dar a isso!

Mas, afinal, de que modo a "guerra fiscal" é conduzida em nosso País? Como funciona? O que provoca? Seria ela realmente nociva?

Para responder a essas questões, vamos considerar o seguinte, partindo da premissa de que a arma utilizada no fomento dessa "guerra" é o ICMS. Vamos neste passo, primeiramente, analisar a dinâmica do ICMS em seus detalhes para, entendendo-a, verificar de que modo sua modificação poderá concorrer para o cumprimento do principal objetivo que inspirou e justificou a reforma tributária, tal qual disposta na PEC 233.

Como sabido, o ICMS é por sua natureza plurifásico e não-cumulativo. É dizer, incide em todas as etapas de circulação econômica da riqueza e, em cada uma delas, deveria na realização do integral cumprimento de sua natureza não-cumulativa, gerar crédito utilizável para abatimento do débito decorrente de sua incidência na etapa subsequente desse ciclo econômico.

Considere-se à guisa de exemplo que uma dada matéria-prima é importada por um importador (etapa "A" do ciclo econômico), é vendida para uma indústria (etapa "B" do ciclo econômico) que o remete para industrialização por terceiro (etapa "C") o qual, após industrializá-la, devolve-a para "B" (etapa "D"); "B" finalmente vende para o comércio (etapa "E") e este, ao fim do ciclo econômico do bem, vende para o consumidor final (etapa "F").

Se tudo transcorresse em estrita conformidade com o modelo constitu-

cionalmente desenhado, supondo que a alíquota do ICMS aplicável em todo o ciclo econômico fosse de 18% (vamos utilizar como exemplo a alíquota interna praticada dentro do Estado de São Paulo), após descontados todos os créditos a saída promovida por "F" com destino ao consumo final importaria numa carga tributária igual a 18%. Isto porque no sistema de não-cumulatividade os créditos a quem têm direito o adquirente da mercadoria anulam o débito no exato importe do crédito, resultando, em cada etapa do ciclo econômico e, igualmente ao final dele, um saldo (débito) a ser recolhido aos cofres do Estado equivalente a aplicação da alíquota (18% no exemplo) sobre o valor acrescido (lucro).

Daí, imposto sobre o valor acrescido, ou adicionado (IVA).

Sendo um imposto que, após compensação de todos os créditos x débitos resulta numa carga, no exemplo dado, de 18%, equivalente à alíquota aplicada internamente, isto é, nas operações realizadas dentro do Estado, significa isto que a neutralidade do imposto foi, no exemplo considerado, integralmente observada.

Mas a não-cumulatividade tem efeitos que vão além do tributário (que interessam ao contribuinte) e se espraiam para o financeiro (finanças públicas e que interessam à arrecadação estadual).

Isto porque o ICMS é um imposto exportável. Não para o exterior, mas para outros Estados. Se naquele ciclo econômico ("A" a "F") atrás desenhado a mercadoria fosse em alguma etapa remetida para outro Estado federativo, aí então o resultado final do ciclo econômico completo do bem ou mercadoria não seria igual à alíquota aplicável no Estado em que consumida, é dizer, Estado onde estabelecido o comerciante que daria saída para o consumidor final.

Razão pela qual, sabendo os fiscalistas (especialistas em finanças públicas) que dentre os 27 Estados

Federativos há aqueles dotados de pujante produção e comércio agrícolas, forte base industrial, competente comércio, denominados Estados ricos, e também os há aqueles em que esses aspectos não alcançaram desejável nível de desenvolvimento, Estados pobres, o ICMS passou a ser utilizado como instrumento de distribuição de riqueza.

Para implementar esse objetivo, adotou-se para o ICMS alíquotas internas (normalmente 17% ou 18%) e alíquotas interestaduais (12% e 7%), conforme a localização do Estado de origem e de destinação da mercadoria, *i. e.*, onde será consumida.

Mercadorias vendidas por Estado rico ("X") para Estado rico ("Y") são tributadas na saída de "X" à alíquota de 12%. Idem, quanto vendidas por "X" para um Estado pobre "Z". Já quanto vendidas de "Z" para "X" ou "Y", são tributadas à alíquota de 7%.

Quando o contribuinte estabelecido em "Y", que recebeu a mercadoria de "X", der saída interna subsequente, seja com destino ao comércio ou consumo final dentro de seu território, a alíquota aplicada será de 17% ou 18%.

Igualmente, quando o contribuinte estabelecido em "Z", que também recebeu a mercadoria de "X", der saída interna para o comércio ou consumo final dentro de seu território.

Retomando o ciclo econômico de "A" a "F", atrás indicado, o que significa isto na prática? Que nas operações interestaduais o ICMS gera crédito de 12% ou de 7% para o Estado de destino da mercadoria. Mas quando no Estado de destino é realizada operação de saída, dado que será aplicável a alíquota interna (17% ou 18%), esta gera débito de 5% (17% menos 12%, se a alíquota interna for igual a 17%) ou 6% (18% menos 12%, se de 18%). Ou gera débito de 10% (17% menos 7%) ou de 11% (18% menos 7%).

Ora, quanto maior o débito gerado pelo contribuinte dentro do Estado em que a mercadoria vier a ser consu-

mida (não se entenda aqui como consumo final, embora tal possibilidade esteja também compreendida dentro do vocábulo “consumida”), maior a arrecadação propiciada ao dito Estado, o qual podemos denominar, também, de Estado de destino.

É de ver que o ICMS é imposto que além de dever ser apreciado sob a perspectiva do Direito Tributário e do Financeiro, deve ser também observado segundo a ótica do local onde o ciclo econômico irá nascer, prosseguir em seu curso e se encerrar (também tema de Direito Financeiro, porém com enfoque no desenvolvimento nacional consideradas as peculiaridades regionais e não apenas local, interno de um dado Estado).

Isto posto, o ciclo econômico pode consumir-se integralmente dentro de um mesmo Estado Federativo (operações internas) ou iniciar-se num Estado e concluir-se em outro (operações interestaduais).

Por que discorrer sobre isto, de extrema obviedade já por se tratar de prática consagrada ao longo de mais de 40 anos? Ora, porque é relevante para o estabelecimento das distinções que se seguirão.

Os ciclos econômicos que se iniciam na extração da matéria-prima, por exemplo, e se sucedem na industrialização, comercialização e consumo, realizados exclusivamente em operações que nascem e se ultimam internamente existem em todos os Estados Federativos. Essas, por sua natureza, no geral não são geradoras de conflitos entre os Estados Federativos. O Estado de São Paulo concede redução de base-de-cálculo e diferimento em diversas operações pontuais, com produtos específicos, como calçados e vestuário, cujos benefícios não vão além de suas fronteiras.

As que geram conflitos, dissensões, são aquelas que compreendem operações interestaduais. Justamente em prol do pacto de unidade federativa que mantém a nação brasileira como

uma unidade política é que ficou pacificado, já há cerca de 40 anos, que tudo o que se relacionasse ao ICMS deveria ser minudentemente constitucionalizado. E assim vem sendo. Não por outra razão que, excepcionalmente, até as alíquotas do ICMS são definidas pela Constituição Federal, por designação de competência ao Senado Federal (CF, art. 155, § 2º, IV e V, Resolução do Senado Federal 22/89). O destaque da constitucionalização fica com o princípio da não-cumulatividade, uma salvaguarda para os contribuintes elevada à categoria de princípio constitucional, inafastável por sua natureza de cláusula pétrea, segundo muitos.

Para evitar violações à paz e a unidade nacional, estabeleceu-se que qualquer incentivo ou benefício fiscal relacionado ao ICMS deveria ser conduzido debaixo de um conselho nacional presidido pelo Ministro da Fazenda (Conselho de Política Fazendária instituído e disciplinado pela Lei Complementar 24/75). E mais, as decisões tomadas no âmbito do CONFAZ deveriam ser sempre unânimes.

O consenso e unanimidade vieram sendo sempre alcançados. Em princípio, porque durante o regime militar, que perdurou até 1985, as decisões relacionadas a esse imposto eram centralizadas e, com o perdão do trocadilho, impostas.

Após a derrocada do governo militar e o advento da Constituição de 1988, desfrutando todos de mais liberdade, principalmente após o período de estabilidade econômica que passou a dinamizar a economia e a atrair investimentos externos e também internos, os Estados passaram em meados da década de 1990 a oferecer ampla gama de atrativos para estimular investimentos em seus territórios.

Disputas acirradíssimas se estabeleceram entre eles, como é o exemplo da Bahia, provocando o cancelamento da instalação de parque fabril da montadora de veículos Ford, que se preparava para se estabelecer no Rio Grande do Sul.

Essas disputas foram e prosseguem sendo levadas ao Supremo Tribunal Federal, o qual atua pontualmente, sistematicamente declarando a inconstitucionalidade de dispositivos legais concessivos de tais benefícios. Os Estados têm revogado os dispositivos legais inquinados de inconstitucionais, algumas vezes antes mesmo de serem assim declarados pela Suprema Corte para, subseqüentemente, os restabelecerem com outro perfil ou às vezes o mesmo.

Um aspecto que chama a atenção é: muitos economistas com formação em finanças públicas vêm a público alertar para o prejuízo que a concessão de incentivos e benefícios dentro do âmbito da “guerra fiscal” provoca para os Estados que os concedem!

Apesar de nossa formação jurídica não nos autorizar a discutir questões econômicas ou financeiras, sobre as quais não somos definitivamente versados, não conseguimos entrever prejuízo algum para o Estado que pratica “guerra fiscal”.

Isto porque não se pode falar em perda arrecadatória se ele já não tinha nada!!! Só se perde algo quando, antes, o tem! Se não, não há perda! Apenas não houve ganho! É o clássico conflito acerca do **conceito de prejuízo** sobre o qual não há consenso: consistiria este em deixar de ganhar o que não se tem, ou perder o que se tem? A resposta, antes de econômica, será ditada pela natureza egoística humana. Parece-nos que prejuízo está mais vinculado à idéia de perda. Perder algo que anteriormente se possuía!

Mas um Estado que para atrair investimentos produtivos para seu território concede benefícios e incentivos, obtém um ganho expressivo. A riqueza que o empreendimento produz, em que pese não arrecadatória, vem de diversas formas. A primeira e imediata, por sua importância, é o emprego e a riqueza que gera: salários. Com salários, o comércio local recebe inexoravelmente um afluxo de recursos que o dinami-

za. A escolaridade, o saneamento, a saúde, tudo daí decorre. Quer dizer, essa é a regra. Claro que há exceções, mas essas têm mais a ver com a incompetência do governante de plantão.

Dentro dessa perspectiva, somente poder-se-ia cogitar de prejuízo provocado pela “guerra fiscal” se considerado o conjunto da massa arrecadatória de receitas tributárias (ICMS, no caso) do País. Isto porque, no caso de uma indústria que deixa um Estado onde já paga ICMS – é o caso publicamente conhecido da Arisco que deixou o Estado de São Paulo na década de 1990, onde já recolhia ICMS - para se instalar em outro para onde é atraída por benefícios e incentivos – a Arisco foi para o Espírito Santo -, há uma efetiva redução na arrecadação tributária no conjunto dos Estados Federativos. São Paulo perdeu arrecadação e o Espírito Santo não ganhou, de forma que a perda, no conjunto, não foi compensada.

E, claro, essa redução só existe porque o Estado de São Paulo perdeu arrecadação. Mas não houve prejuízo para o Estado que concedeu o incentivo.

No exemplo do Rio Grande do Sul que perdeu um parque fabril da Ford, inexistente, para o Estado da Bahia, não houve prejuízo arrecadatário para qualquer dos Estados mencionados porque esse empreendimento não existia anteriormente, de modo que já não produzia riqueza tributária (ICMS) para qualquer Estado Federativo.

Assim, pode-se afirmar que o ICMS, visto sob a perspectiva interna do Estado, em si considerado, quer em relação aos incentivos que concede para atrair investimentos novos para seu território, quer em relação às operações de circulação econômica de bens e mercadorias ocorridas em sua área, não provoca impacto capaz de se o qualificar como “guerra fiscal”

Sendo assim, onde então a perniciosidade da “guerra fiscal”? Esta só faz sentido quando vista sob o ponto-de-

vista do prejuízo que um investimento já existente provoca para aquele Estado do qual se desloca.

Para melhor compreensão do que aqui se afirma, vamos analisar um pouco a questão do resultado arrecadatário do ICMS para um dado Estado.

Já vimos que os ciclos econômicos que nascem e se concluem dentro de um mesmo Estado produzem resultado arrecadatário incapaz de provocar qualquer vantagem ou prejuízo para os demais 26 entes federativos.

E já vimos, outrossim, que para os ciclos econômicos que nascem num Estado e são concluídos noutro, aí então entra em ação a política distributiva de riqueza na medida em que as alíquotas do ICMS obedecem ao seguinte critério (Resolução Senado Federal 22/89): i) saída de mercadoria de um Estado pobre para um Estado rico: 12%; ii) saída de mercadoria de um Estado rico para um Estado pobre: 7%; iii) saída de mercadoria de um Estado rico para outro rico: 12%.

De modo que o ICMS recolhido aos cofres públicos do Estado pobre, carente de arrecadação, pelo contribuinte nele estabelecido e que dá saída de mercadoria para outro Estado rico é de 12%. Por outro lado, quando um contribuinte estabelecido num Estado rico vende bens ou mercadorias para um contribuinte estabelecido em Estado pobre, o faz com alíquota de 7%, de maneira que naquele Estado o destinatário ao dar saída aos bens ou mercadorias, o faz mediante aplicação da alíquota de 17% ou 18% (conforme a alíquota interna daquele Estado), recolhendo pois o diferencial de 10% ou 11% calculado sobre o preço da mercadoria ou bem.

Posto isto, é de ver que a "guerra fiscal" é perversamente agudizada quando um Estado qualquer, seja onde estabelecido o remetente, seja onde estabelecido o destinatário, concede incentivos ou benefícios fiscais para seu contribuinte que realiza operações interestaduais pois provoca distorções mui-

to grandes no equilíbrio distributivo da riqueza entre os Estados envolvidos.

Isto porque um dos instrumentos invariavelmente previstos no rol de benefícios fiscais é o denominado crédito presumido ou outorgado, por via do qual a despeito de não ter sido recolhido imposto algum, ou tê-lo sido com alíquotas mitigadas (ou mesmo qualquer mecanismo capaz de provocar redução da carga tributária), é assegurado direito de crédito correspondente muitas vezes àquele que teria sido recolhido acaso nenhum incentivo tivesse sido concedido.

Suponha-se que o Estado onde estabelecido o remetente conceda incentivos. O ICMS será destacado na Nota Fiscal com a alíquota normalmente aplicável à operação interestadual em razão da localização do Estado destinatário (7% ou 12%). Contudo, ao assegurar qualquer mecanismo capaz de reduzir a carga tributária efetiva do contribuinte nele estabelecido, o Estado remetente é favorecido pela manutenção, em seu território, de uma unidade geradora de riqueza que, não fosse o incentivo, eventualmente seria transferida para outro Estado.

O Estado de São Paulo já concedeu incentivos a diversos setores industriais paulistas apenas para afastar o risco de vê-los transferirem-se para outros Estados e, com efeito, agudizar a perda arrecadatária. Melhor perder um pouco do que perder tudo! Pior é perder empregos, salários e a riqueza que produzem. Afinal, a redução da carga tributária ao setor de informática brasileiro provou definitivamente que tal medida, promovida pelos Governos Federal e Estaduais, foi amplamente compensada pela dinamização do setor, incremento na receita com vendas e, claro, aumento na arrecadação federal e estaduais.

Suponha-se, por outro lado, que os incentivos sejam concedidos pelo Estado onde estabelecido o destinatário. Nesse caso, é possível que as empresas vejam-se tentadas a transferirem suas unidades fabris ou seu negó-

cios para tal Estado. Tudo dependerá, como sempre, para onde pende o equilíbrio da equação custo x benefícios.

Com efeito, já vimos até aqui as respostas às questões atrás formuladas: de que modo a denominada

“guerra fiscal” é conduzida em nosso país?; como funciona?; e o que provoca?.

Vimos, igualmente, que sua nocividade tem especial lugar nas operações interestaduais.

## II – OS MECANISMOS DA REFORMA ENGENDRADOS PARA ELIMINAR A “GUERRA FISCAL”

Vejam, doravante, no que a Reforma Tributária seria capaz de aplacar ou mesmo eliminar os fatores geradores da “Guerra Fiscal”. Para tanto, faremos atenção nas principais alterações dos dispositivos Constitucionais, em vigor, com a eliminação do atual ICMS e sua transformação no IVA-Estadual - por nós assim denominado apenas para efeito de diferenciação, embora tal diferenciação não tenha sido implementada pela PEC 233, inobstante contemplada em projetos anteriores e que resultaria da fusão do ICMS com o ISS:

- a) **Não-cumulatividade:** estende a vedação da aplicação do princípio constitucional, além dos casos de isenção e não-incidência (CF, art. 155, § 2º, II), também aos casos de alíquota zero e imunidade (PEC 233, art. 155-A, § 1º, II). Provavelmente trata-se de tentativa de bisar o tratamento conferido no âmbito do IPI e que já encontrou resistência da Suprema Corte;
- b) **Fixação de alíquotas padrão:** competência para a definição de alíquota básica do ICMS, na qual se enquadrarão todos os produtos não sujeitos a outra alíquota especial, a qual deverá ser observada por todos os Estados. Tal competência será de, além de 1/3 dos Senadores, também de 9 governadores, devendo para vigorar ser aprovada por 60% dos Senadores (PEC 233, art. 155-A, § 2º, I). Até então a iniciativa cabe também ao Presidente da República. E a aprovação se dá pela maioria absoluta dos Senadores (CF, art. 155, § 2º, IV);

- c) **Fixação das alíquotas máximas e mínimas:** competência do Senado para fixação das alíquotas máximas e mínimas para as operações internas, as quais não podem ser inferiores às mínimas (CF, art. 155, § 2º, V, alíneas e V). Tal competência será transferida para o novo CONFAZ, em relação à redução da alíquota padrão e seu restabelecimento (PEC, art. 155-A, § 2º, III);
- d) **Fixação da alíquota em função da seletividade determinada pela essencialidade das mercadorias e serviços:** previsão de seletividade da alíquota em função de sua essencialidade (CF, art. 155, § 2º, III) será substituída pela possibilidade de sua diferenciação em função da quantidade e do tipo de consumo (PEC, art. 155-A, § 2º, IV), seja lá o que isso queira significar!;
- e) **Mercadorias e serviços cujas alíquotas poderão ser aumentadas ou reduzidas por leis estaduais:** hipóteses a serem definidas por lei complementar (PEC, art. 155-A, § 2º, V), atualmente inexistentes;
- f) **Bens e serviços sujeitos a alíquotas diferenciadas:** competência dos Senadores para definição de bens e serviços sujeitos a alíquotas diferenciadas mediante aprovação do novo CONFAZ: (PEC, art. 155-A, § 2º, II e § 7º). Essa hipótese não existe na atual Constituição Federal;

- g) **Direito arrecadatário sobre o IVA-E gerado em operações interestaduais:** nas operações interestaduais o IVA-E passa a ser devido ao Estado de destino da mercadoria ou serviço (PEC, art. 155-A, § 3º, I), salvo em relação à parcela equivalente a incidência de 2% sobre a base-de-cálculo, a qual pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço. Essa hipótese igualmente inexistente na atual Constituição;
- h) **Possibilidade de exigência do IVA-E pelo Estado de origem:** nesse caso o Estado de origem ficará obrigado a transferir o IVA-E, parcialmente (exceto no correspondente a 2% da base-de-cálculo), ou a sua totalidade, para o Estado de destino, por meio de uma câmara de compensação (PEC, art. 155-A, § 3º, III, alíneas);
- i) **Isenções e benefícios fiscais:** os Estados perdem a competência para conceder isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais, os quais passam a ser atribuição do novo CONFAZ, desde que uniformes em todo o território nacional (PEC 233, art. 155-A, § 4º). Esse sistema já é assim desde 1975 (LC 24/75), mas não se revelou eficaz, razão a motivar a reforma tributária preconizada pela PEC 233;
- j) **Regulamentação:** a competência para regulamentar o IVA-E deixa de ser dos governadores e passa a ser do CONFAZ (PEC 233, art. 155-A, § 5º);
- k) **Competência da Lei Complementar:** A Lei Complementar passará a definir, além do previsto no atual art. 146 da Constituição, também: i) estabelecimento responsável; ii) local das operações e prestações sujeitas ao IVA-E; iii) disciplinamento do regime de compensação do imposto; iv) aproveitamento do crédito do imposto; v) substituição tributária; vi) regimes especiais ou simplificados de tributação, inclusive para fins de regime de micro-empresa e empresa de pequeno porte; vii) processo administrativo fiscal; viii) competência do novo CONFAZ; ix) sanções aplicáveis aos Estados por descumprimento das normas que disciplinam o exercício da competência do imposto (PEC 233, art. 155-A, § 6º e alíneas);
- l) **Competência do novo CONFAZ:** i) editar a regulamentação do novo IVA-E; ii) autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória; iii) estabelecer critérios para a concessão de parcelamento de débitos fiscais; iv) fixar as formas e os prazos de recolhimento do IVA-E; v) estabelecer critérios e procedimentos de controle e fiscalização nas operações realizadas entre os Estados Federativos (PEC 233, art. 155-A, § 7º e alíneas);
- m) **Descumprimento:** os Estados que descumprirem as normas que disciplinam o exercício da competência do imposto em operações interestaduais, sujeitam-se a multas e retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais e seqüestros de receitas e, nos casos dos agentes públicos, multas, suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, além de sujeitarem-se a ação penal cabível (PEC 233, art. 155-A, §8º e alíneas).
- Para dar implementação à substituição do ICMS pelo IVA-E, a PEC 233 prevê outros ajustes, a saber:
- a) Possibilidade da União intervir - para reorganizar as finanças Estaduais, por solicitação do Poder Executivo de qualquer Estado - nos Estados que retiverem parcela do produto da arrecadação do IVA-E devida a outros Estados (PEC 233, art. 1º, alteração dos arts. 34, V, "c" e 36, V da CF);
- b) Iniciativa da Lei Complementar para dispor sobre o IVA-E, ex-

- clusivamente dos Senadores (1/3), ou 9 Governadores, ou Assembléias Legislativas de 9 Estados Federativos e, ainda, do Presidente da República (PEC 233, art. 1º, alteração do art. 61 da CF);
- c) Atribuição de competência ao STJ para julgar, em Recurso Especial, questões relacionadas ao IVA-E no caso de divergências entre Tribunais Estaduais na aplicação da lei complementar e da regulamentação do IVA-E (PEC 233, art. 1º, alteração do art. 105, III, “d”, CF);
- d) Competência para a Lei Complementar quanto a definição de regimes especiais ou simplificados (PEC 233, art. 1º, com alteração do art. 146, III, “d”, CF);
- e) Qualquer subsídio, isenção, redução de base-de-cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão, só poderão ser concedidos mediante lei específica, por definição do novo CONFAZ (PEC 233, art. 1º, com alteração do art. 150, § 6º, CF);
- f) O ICMS vigorará até 31.12.2015, com redução gradual ano-a-ano, iniciando-se em 11% em 2010 até chegar a 2% em 2015, nas operações interestaduais em que a alíquota atual é de 12%, atribuídos os recursos do IVA-E ao Estado de destino (PEC 233, art. 3º, I). Estranha coincidência do prazo previsto para extinção total do ICMS com o final do segundo mandato do próximo ocupante do Planalto!;
- g) O direito de crédito do IVA-E relativo aos bens do ativo permanente previsto na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), será implementado em: i) 48 meses a partir de 2010; ii) 40 meses em 2011; iii) 36 meses em 2012; iv) 24 meses em 2013; v) 16 meses em 2014, e; vi) 8 meses em 2015. Essa regra é aplicável ainda aos bens do ativo permanente adquiridos anteriormente à data da promulgação da PEC 233 (PEC 233, art. 3º, III);
- h) Os princípios da anterioridade anual e nonagesimal não se aplicam ao IVA-E até 2011. Nesse prazo a majoração do IVA-E poderá ser exigida decorridos 30 dias da publicação da lei (PEC 233, art. 4º);
- i) De 2009 a 2015, a centralização dos recursos financeiros relativos ao IVA-E nos cofres da União importará repasse desses recursos para os Estados por meio de um Fundo de Equalização de Receitas (FER), o qual proverá inclusive a perda arrecadatória decorrente da substituição do ICMS pelo IVA-E (PEC 233, art. 5º, § 1º);
- j) Não terão direito aos recursos do FER os Estados que não implementarem as medidas referentes a Nota Fiscal Eletrônica, escrituração fiscal e contábil por meio de sistema público de escrituração digital (PEC 233, art. 5º, § 5º);
- k) Os Estados que instituírem benefícios ou incentivos fiscais em desacordo com as diretrizes do CONFAZ não terão direito a transferência de recursos do atual Fundo de Participação dos Estados, do FER e também do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (PEC 233, art. 10).

### III – OBSERVAÇÕES SOBRE OS EFEITOS DA PEC 233

Chama a atenção um aspecto re-levantíssimo: a Federação brasileira é fundada na divisão de poderes entre Estados, União e Municípios, com propensão a concentração de maior poder, pela ordem, em favor da União, depois dos Estados e, por fim, dos Municípios.

Naturalmente o poder relativo de que aqui cogitamos está sempre umbilicalmente vinculado ao poder do dinheiro. Tem mais dinheiro, detém mais poder! Os Municípios firmaram posição contra a fusão do ICMS com o ISS e se livraram da reforma tributária, desnaturando o IVA-E que na sua versão anterior englobava ambos os tributos.

Já os Estados, ao abrirem mão de sua maior fonte de receita, o ICMS, perdem poder pois passarão a depender de repasses feitos pela União através do FER (Fundo de Equalização de Receitas).

Note-se que o Estado de São Paulo, por exemplo, o mais rico da federação, possui legislação de incentivos para o desenvolvimento de suas regiões mais pobres, como a região formada pelo Município de Registro e adjacências (Vale do Ribeiro). Assim como o Estado de Minas Gerais possui legislação de incentivos para a região norte, mais carente. Esses Estados e outros tantos, incentivam com o ICMS o desenvolvimento dessas regiões, atraindo investimentos. Não mais poderão fazê-lo valendo-se de recursos do ICMS.

Com isso, abre-se espaço para a União, através de seu Ministério da Integração Regional, faturar os dividendos políticos decorrentes dos investimentos feitos em regiões mais carentes do País. Nos termos da Exposição de Motivos da PEC 233:

*“A nova Política de Desenvolvimento Regional substituirá com grandes vantagens a utilização da guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento. Para evitar mudanças bruscas no modelo atual, propõe-se que sua introdução*

*seja feita de forma gradual, nos termos do art. 7o da PEC.”*

Com isso, vai-se paulatinamente esvaziando o fundamento do pacto federativo que dá sustentação política à União Federativa. Esse esvaziamento teve início com a legislação da micro e pequena empresa (Lei Complementar 123/06) que retirou dos Estados e Municípios todo o poder de dispor no plano normativo sobre o ICMS e ISS devido por empresas caracterizadas por seu faturamento como micro e pequenas. Agora, prossegue com a substituição do ICMS pelo IVA-E.

Note-se, entretanto, que a questão central fundamento dos presentes estudos é saber em que medida a substituição do ICMS pelo IVA-E eliminará a “guerra fiscal”.

Para responder a isso, é preciso orientar a atenção para um ponto fundamental: como se viu atrás, a “guerra fiscal” não se estriba nas operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços realizadas internamente dentro de cada Estado, embora isto, como também visto, contribua em alguma medida. Exatamente por isso os regramentos previstos para o novo IVA-E só têm aplicação com resultados práticos relevantes nas operações interestaduais. Interessa, pois, as operações interestaduais.

Como o ICMS é hoje recolhido ao Estado de origem (também denominável Estado vendedor, ou exportador) – onde a operação se iniciou, assim considerado basicamente com a saída da mercadoria (embora também com sua entrada, mas isto aqui não vem ao caso) – arrecada muito o Estado que mais produz e mais vende. Inclusive nas vendas para outros Estados. Ao mudar o sistema de cobrança para o Estado que consome – Estado de destinação da mercadoria -, o Estado exportador não terá estímulo arrecadatário algum pois se produzir, ou não, sua arrecadação não aumentará.

Significa isto, na prática, que a produção de riqueza não mais terá nexos algum com a arrecadação. E todos os financistas sabem que o ato de tributar deve estar obrigatoriamente atrelado a uma riqueza: gerada, consumida ou poupada. Entretanto, todos sabem também que quanto maior o estímulo, maior a arrecadação. Como o estímulo, a partir do IVA-E, é para aumentar o consumo e considerando que o consumo só aumenta quando há riqueza gerada, estabelecido aí um paradoxo inextrincável.

O único lugar do mundo onde o consumo só gera riqueza é os Estados Unidos da América, a qual é financiada pelos investidores que para lá exportam, acumulam riqueza, mas obrigam-se a investir em títulos públicos americanos, financiando o enorme déficit daquele país, provocado não apenas pelo consumo desmedido como também por guerras persistentes. A China possuía, até há pouco, 650 bilhões de dólares investidos naquele País. A Arábia Saudita, cerca de 300 bilhões de dólares. O Japão transformou-se de investidor em títulos federais, em investidor em bens imóveis e serviços (estúdios cinematográficos, por exemplo).

Num país em desenvolvimento como o Brasil a palavra de ordem é poupar, não consumir. E quando o espírito de consumo desperta no brasileiro motivado por qualquer onda de bonança que varra o País momentaneamente, vem logo a ordem para contê-lo a fim de evitar aumento da inflação. Atualmente essa ordem vem na forma de ameaça de aumento de juros básicos e redução do prazo de financiamento para consumo.

Conclusão inescapável é que sem estímulo para produzir, os Estados produtores deverão se encaminhar para o empobrecimento. Ademais do que o Fundo de Equalização de Receitas (FER), ante essa nova realidade, dividirá pobreza, não riqueza na medida em que os Estados que ficarão com os recursos do IVA-E, por serem pobres, seu

consumo tenderá sempre à inexpressividade no conjunto do País, de modo que pouco contribuirão para o FER. Os Estados ricos, que a sua vez produzem, também tenderão à redução do consumo ante seu empobrecimento.

O pior de tudo é lembrar uma realidade conhecida em todo o mundo: é sabido só existir crescimento em ambiente de competitividade, onde cada partícipe empenha toda a sua criatividade para produzir, gerar riqueza e conduzir-se rumo ao progresso. A "guerra fiscal" dentro desse contexto sempre foi boa. O Estado da Bahia teria levado para seu território uma fábrica da Ford não fossem os incentivos fiscais concedidos? Teria criado um vistoso pólo de informática em Ilhéus não fossem os incentivos fiscais outorgados? O Estado do Amazonas teria se mantido como um importante pólo de eletro-eletrônicos não fossem os benefícios conferidos?

Se o Estado do Amazonas, grande produtor que é de bens consumidos em todo o País perder a arrecadação do ICMS, quem se arriscará a permanecer estabelecido lá, produzindo e gerando empregos e riqueza? Mais de 4 mil quilômetros separam aquele pólo industrial do centro de consumo da região sudeste! Qual o sentido disto?

Dentro desse contexto, considere-se ademais que todos os Estados Federativos são ao mesmo tempo importadores e exportadores de bens, mercadorias e serviços tributáveis pelo IVA-E. Nos termos do sistema normativo constitucional vigente, arrecada mais quem exporta mais (denomina-se exportador líquido). Com o advento da reforma, ganhará mais quem importar mais, porém com o agravante de que só o consumo não gera riqueza para um país em desenvolvimento. Ou será que os artífices desse novo modelo pensaram que os Estados exportadores líquidos continuarão ocupando sempre essa condição e os importadores, idem, de modo que ao se eliminar a agressividade ("guerra fiscal") eliminam-se as desigualdades regionais?!?

## IV - CONCLUSÃO

O novo sistema constitucional proposto pela PEC 233 provavelmente de fato estancará a “guerra fiscal” e, junto com ela, a geração de riqueza levando ao empobrecimento os Estados ricos, ante a divisão de um bolo arrecadatório que tenderá a diminuir ao invés de aumentar.

Perguntamo-nos, com boa dose de perplexidade: por que ao invés de transferir todo o poder disciplinador e arrecadatório do ICMS para a União, não se estabeleceu que o ICMS passe a ser disciplinado por uma única legislação tributária erigida no âmbito do atual CONFAZ – a simplificação foi um dos objetivos perseguidos pela atual reforma tributária – preservada porém a competência de cada um dos Estados em todos os demais aspectos que guardam relação, direta ou indiretamente, com a competência estadual e poder político? Essa solução teria a virtude de preservar o pacto federativo, manter o imposto sob o controle dos Estados e, juntamente com ele, integral competência tal qual hoje existente. O objetivo de simplificação seria igualmente alcançado e os poderes constitucionais preservados. Veja-se que a simplificação do sistema – único objetivo, talvez, a ser alcançado com a reforma – resta expressa como desiderato do legislador constituinte, exteriorizada na PEC 233 nos seguintes termos:

*“Os objetivos principais da Proposta são: simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados. Adicionalmente, a Proposta amplia o montante de recursos destina-*

*dos à Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças significativas nos instrumentos de execução dessa Política. Com estas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através do recurso à “guerra fiscal”, que tem se tornado cada vez menos funcional, mesmo para os Estados menos desenvolvidos.”*

Alerte-se, por fim, para uma questão não resolvida pela PEC 233, a qual tem a ver com os incentivos já concedidos pelos Estados os quais, se condicionados a contrapartida do contribuinte na forma de investimentos, não podem ser revogados enquanto em vigor (CTN, art. 178).

*“Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”*

Contudo se os Estados perseverarem concedendo os incentivos, além de se sujeitarem a multas e retenção dos recursos oriundos das transferências constitucionais, seqüestros de receitas, combinada com cominação de multas aos agentes públicos, suspensão de direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, sujeição a ação penal cabível (PEC 233, art. 155-A, § 8º e alíneas), perderão direito à partilha na receita do Fundo de Equalização de Receitas, Fundo de Participação dos Estados e também do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (PEC

233, art. 5º, § 5º e art. 10). Como conciliar esse impasse?

Como conciliar a necessidade de manutenção de zonas de livre comércio como a Zona Franca de Manaus?

Ademais, igualmente inconciliável é a derrogação do princípio constitucional da legalidade (CF, art. 150, I), na medida em que caberá ao novo CONFAZ: i) a fixação de alíquotas do ICMS; ii) definição dos bens e serviços sujeitos a alíquotas diferenciadas; iii) concessão de isenções ou quaisquer incentivos ou benefícios fiscais, subsídios, redução de base-de-cálculo, concessão de crédito presumido,; iv) competência para regulamentação do IVA-E; v) re-

gulamentação do IVA-E; vi) concessão de anistia, remissão, moratória e parcelamento de débitos fiscais; vii) fixação das formas e prazos de recolhimento do IVA-E; viii) estabelecimento de critérios e procedimentos de controle e fiscalização nas operações interestaduais.

Convém, por fim, ressaltar que os comentários aqui vazados não são aplicáveis ao IVA-Federal, resultado da fusão das Contribuições devidas à COFINS, ao PIS e à CIDE-Combustível, pois que aqueles eram e perseverarão sendo de competência da União (PEC 233, art. 1º, com introdução do inciso VIII ao art. 153, CF).

"Adonilson Franco – sócio titular de Franco Advogados Associados ([www.francoadvogados.com.br](http://www.francoadvogados.com.br)), advogado de empresas em São Paulo, Pós-Graduado em Direito Tributário, Professor no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU), autor de matérias publicadas na Revista Tributária e de Finanças Públicas (RT), Revista Dialética de Direito Tributário, Revista de Estudos Tributários, além de em inúmeros sites especializados"