

Guerra Fiscal do ICMS: uma Análise de Viabilidade Jurídica e Consequências Juseconômicas a Partir da “Guerra dos Portos”

ICMS Fiscal War: an Analysis of the Law Feasibility and the Legal and Economic Consequences From the “Guerra dos Portos”

ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO

Professor Adjunto de Direito Tributário e Direito Constitucional da PUC/PR (Graduação e Pós-Graduação), Ex-Professor Adjunto da Universidade Positivo, da Pós-Graduação da Academia Brasileira de Direito Constitucional, da Pós-Graduação da Unicuritiba, da Escola da Magistratura do Estado e da Escola da Magistratura do Trabalho, Advogado da Valadão & Sehli Advogados Associados desde 1996, com ênfase em Direito Tributário e Empresarial, Graduado pela UFPR (1995), Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário) pela UFPR (2001) e Doutor em Direito do Estado (Direito Tributário) pela UFPR (2008).

RODRIGO DIEGO SANTA RITTA

Graduado em Gestão Pública pelo Instituto Federal do Paraná (2012) e em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2013), Pós-Graduado em Gestão Pública com Habilitação em Políticas Públicas pelo Instituto Federal do Paraná (2015), Mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Decisão Editorial: 18.05.2017

RESUMO: Este artigo tem por objetivo o estudo dos incentivos fiscais unilaterais concedidos por alguns Estados que culminaram na guerra fiscal, conhecida por “Guerra dos Portos”. Para isso, foram estudados os pressupostos de validade das leis que implantaram alguns programas de benefícios fiscais, bem como analisados estatisticamente diversos indicadores financeiros, sociais e econômicos, de modo a mensurar a efetividade dessas medidas na economia do ente federativo concedente dos incentivos de natureza tributária em sede de ICMS, apontando quem são os verdadeiros beneficiários dessa renúncia fiscal e alguns dos seus efeitos no campo do direito e da economia. Conclusivamente e a partir do cenário demonstrado, sugere-se a federalização do ICMS como a alternativa mais propícia a acabar com a guerra fiscal entre os Estados, viabilizando, assim, a possibilidade de implantação de políticas fiscais efetivas, pautadas nas diretrizes de desenvolvimento socioeconômico e do interesse público.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivo fiscal; guerra fiscal do ICMS; “Guerra dos Portos”; desenvolvimento socioeconômico; interesse público.

ABSTRACT: This article has the goal to study the unilateral fiscal incentives granted by some states that culminated in the fiscal war known as the “War of the Ports”. Therefore, we studied the validity assumptions of the laws that have implemented some tax relief programs and we statistically analyzed several financial, social and economic indicators so we could measure the effectiveness of these politics in the economy of the state granting ICMS incentives, pointing out who are the real beneficiaries of this tax relief and some of its effects on the law and economy fields. In the end and considering the demonstrated scenario, it will be suggested that the federalization of ICMS is the most likely alternative to end the fiscal war between states, thereby allowing the possibility of effective implementation of fiscal policies, guided by the socio-economic development and public interests.

KEYWORDS: Tax incentive; ICMS fiscal war; “Guerra dos Portos”; socioeconomic development; public interest.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Políticas fiscais; 2 ICMS como instrumento de política pública e a Guerra dos Portos; 3 Viabilidade jurídica dos incentivos fiscais concedidos na Guerra dos Portos; 4 Efetividade dos incentivos fiscais concedidos na Guerra dos Portos; 4.1 Efetividade sob a perspectiva financeira; 4.2 Efetividade sob a perspectiva social; 4.3 Efetividade sob a perspectiva econômica; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a viabilidade jurídica e os efeitos de algumas políticas fiscais concedidas pelos governos estaduais por meio do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como os efeitos dessas medidas, não só no setor desonerado, mas também, e principalmente, no desenvolvimento econômico e social do Estado onde essa política tenha sido implantada.

A viabilidade jurídica será analisada sob os aspectos formal e material. Quanto ao primeiro, analisar-se-á se as leis estaduais criadoras do incentivo fiscal estão em harmonia com o ordenamento jurídico pátrio, especialmente as Leis Complementares nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), que regulamenta genericamente o ICMS, e a nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que regulamenta a concessão de isenções em sede de ICMS, bem como a Constituição Federal de 1988. Já, no que diz respeito ao aspecto material, serão utilizados diversos indicadores econômicos e sociais para averiguar o impacto das políticas fiscais nos quatro Estados brasileiros que mais se destacam no tema: Paraná, Espírito Santo, Santa Catarina e São Paulo.

Posteriormente, será também tema de estudo deste trabalho o impacto causado pela concessão de incentivos fiscais unilaterais por alguns Estados para estimular a importação pelos portos localizados nos seus respectivos territórios, o que culminou na chamada “Guerra dos Portos”, na União e se

isso pode ou não representar uma ameaça à Federação e ao próprio pacto federativo em si. Ademais, pretende-se investigar, sob a perspectiva da análise econômica do Direito, quem são os verdadeiros beneficiários dessa atuação estatal.

A partir dessas respostas, presume-se que seja possível realizar uma análise crítica das políticas fiscais, de modo a apontar se estão em consonância com o direito fundamental à livre concorrência, com o princípio da supremacia do interesse público, com os ideais do Estado Democrático de Direito e com o ordenamento jurídico como um todo.

1 POLÍTICAS FISCAIS

Após todas as nossas experiências no campo do desenvolvimento econômico e financeiro, ao menos na sociedade atual não se discute a importância da intervenção estatal na normatização e regulamentação da economia. Isso porque, com a emergência do Estado Social, a função do Estado de permitir a realização dos direitos individuais, como ocorria no Estado Liberal, passou a ser considerada insuficiente. No Estado Social, exige-se que a atuação estatal seja – de forma ativa, positiva – voltada à concretização desses direitos. Nas palavras de Forsthoﬀ (1986, p. 49, *apud* Clève, 2011, p. 41), o Estado Social “é um Estado que garante a subsistência e, portanto, é Estado de prestações, de redistribuição de riqueza”. Em razão disso, na busca pela efetivação dos direitos fundamentais, o Estado tem cada vez mais elaborado políticas públicas de intervenção no domínio econômico.

A tributação, por sua vez, além de ser um meio de mitigação da liberdade e da propriedade privada, talvez seja o mais recorrente e o mais importante instrumento de intervenção estatal na economia. Como bem observam Gonçalves e Coelho (2013), “o tributo tem a capacidade de afetar o sistema de preços e por isso deve ser considerado para efeitos concorrenciais. Sendo o tributo um ato do Estado, configura-se uma interferência na economia com reflexos relevantes que não podem ser desconsiderados”.

E, importante acrescentar, não só as exações tributárias podem ser determinantes no direcionamento econômico, mas também as desonerações fiscais. Muitas vezes o Estado cria programas de desoneração tributária sob o argumento de, com isso, estar estimulando o desenvolvimento socioeconômico de um determinado setor ou região. Essa atuação estatal pode se dar por meio de normas tributárias indutoras, que direcionam o contribuinte (e o mercado, conseqüentemente) a adotar um determinado comportamento,

cujos resultados são desejáveis pela Administração Pública. A essas normas ou ao conjunto delas se dá o nome de política fiscal.

É no âmbito das políticas fiscais que o Estado se utiliza das normas indutoras para alcançar seus objetivos, “com a concessão de incentivos fiscais setoriais ou regionais, utilizando a menor ou maior incidência de carga tributária como mecanismo redutor de custos e estimulador de atividades econômicas” (Cavalcanti, 1997).

O tributo sempre terá, em maior ou menor grau, um caráter extrafiscal, uma vez que possui a capacidade de influenciar o comportamento dos contribuintes, na medida em que a carga fiscal desestimula práticas que levam à tributação (Schoueri, 2007, p. 253). Todavia, sempre que o governo utilizar primordialmente a função extrafiscal de um tributo, isto é, sempre que o tributo tiver uma função principal que não a meramente arrecadatória para a manutenção da máquina estatal, estaremos falando de uma política fiscal.

As políticas fiscais, em sentido amplo, podem almejar diversos objetivos, entre eles: simplificar ou diminuir os custos da Administração, corrigir desvios, promover a equidade, compensar ações complementares às funções típicas de Estado desenvolvidas por entidades civis, promover a equalização das rendas entre regiões e incentivar determinada região ou setor da economia (Calciolari, 2011).

No caso em voga, o instrumento da política fiscal foi utilizado, supostamente, para desenvolver a economia, mas teve como consequência uma guerra fiscal entre Estados, como será demonstrado a seguir.

2 ICMS COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA E A GUERRA DOS PORTOS

Antes de analisarmos como a isenção do ICMS foi utilizada pelos governos estaduais e os efeitos colaterais dessa política, é preciso elucidar alguns pontos sobre essa espécie tributária.

No caso do ICMS, a Constituição Federal de 1988 atribuiu ao legislador complementar a tarefa de definir as formas pelas quais os incentivos e benefícios fiscais poderiam ser concedidos e revogados. Essa regulamentação se deu por meio da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a Lei Kandir, que dispõe, por exemplo, sobre o que o imposto pode incidir (art. 2º), sobre o que não pode (art. 3º), etc. Todavia, cabe enfatizar que essa competência deve ser exercida dentro dos moldes e parâmetros estabelecidos pelo texto constitucional, observando-se os pressupostos e

princípios constitucionais tributários, sob pena de a lei complementar ser desprovida de legalidade e eficácia (Melo, 2010).

A partir do momento que foi operacionalizado, o ICMS passou a ser um importante recurso dos governos estaduais. Tanto no aspecto fiscal, sendo o principal responsável pela manutenção da máquina estatal devido à sua capacidade arrecadatória, quanto no que tange a sua função extrafiscal, possibilitando o desenvolvimento de políticas fiscais que visem atrair novos contribuintes para os seus respectivos territórios.

Aqui não estamos falando de grandes e complexos projetos de desenvolvimento fiscal por meio de incentivos, que envolvem estudos, projeções, estimativas, análises de viabilidade ou coisas que o valham para se avaliar se determinada medida será benéfica ou não para o orçamento estadual. A lógica nesse caso é muito mais simples e envolve um cálculo básico de matemática: um menor percentual de um grande montante deverá gerar um resultado maior do que um grande percentual de um montante pequeno.

Foi com base nesse raciocínio que alguns Estados que não dispõem de tantos atrativos do ponto de vista comercial tentaram fazer frente aos Estados mais desenvolvidos, especialmente ao Estado de São Paulo. Para uma empresa que exerce atividades comerciais em larga escala, incluindo importações por meio dos portos e aeroportos nacionais, e posterior distribuição desses produtos para seus clientes e filiais espalhados pelo Brasil, evidentemente que seria muito mais conveniente se estabelecer e centralizar suas operações no Estado de São Paulo. Além de estar geograficamente bem situado no extenso território brasileiro, o Estado possui as melhores condições de infraestrutura e logística do cenário nacional e os melhores acessos aquaviários e terrestres aos seus portos. Ademais, muito provavelmente seja o próprio Estado de São Paulo o destino final de grande parte desses produtos. E mesmo que não seja, a empresa terá a sua disposição uma das melhores malhas viárias do País para distribuir sua mercadoria para os outros entes federativos.

Dessa forma, fica fácil de imaginar que São Paulo concentre grande parte dos contribuintes do ICMS do País. Mas alguns Estados viram na tributação pelo ICMS um instrumento de política fiscal para atenuar essa discrepância de condições, concedendo incentivos fiscais que tornam mais atrativo para esses possíveis contribuintes o estabelecimento em suas circunscrições tributárias. Foi o que fizeram os Estados do Espírito Santo, de Santa Catarina e do Paraná, entre outros.

Acontece que essa situação acabou gerando uma disputa por contribuintes entre os entes federativos, a chamada “Guerra dos Portos” (Varsano, 1996). De um lado, o Estado de São Paulo, mais desenvolvido que os demais e opção natural da maioria das empresas, mas que evidentemente é incapaz de acompanhar o ritmo de concessão de incentivos fiscais dos outros Estados, pois na prática a renúncia acaba sendo proporcionalmente muito mais onerosa, e dessa forma vê inermes seus contribuintes usuais sendo atraídos pelas políticas fiscais dos Estados vizinhos. Do outro, os Estados mais periféricos, que oferecem incentivos fiscais significativos para atrair empresas para seus territórios sob o pretexto invariável de desenvolver social e economicamente aquela região.

Antes, porém, de nos atermos ao mérito dessa discussão, cabe analisarmos a viabilidade jurídica das normas específicas que inserem esses incentivos fiscais no mundo jurídico.

3 VIABILIDADE JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NA GUERRA DOS PORTOS

Apesar de se tratar de uma ótima ferramenta de controle e de desenvolvimento do Estado quando bem aplicada, as políticas de desoneração tributária, *a priori*, importam em renúncia fiscal, e é sob essa perspectiva que demandam maior atenção. Como bem colocou o Professor Ricardo Varsano (1996), “estaticamente considerada, a renúncia fiscal é sempre injustificada – se há mérito na tributação, o uso privado dos recursos é sempre uma alternativa inferior; e, se não há, não cabe a renúncia, mas, sim, a extinção do tributo”. Ocorre que, sob uma perspectiva holística, as políticas fiscais são plenamente justificáveis, uma vez que objetivam desenvolver e fortalecer a economia dos Estados e, conseqüentemente, sanar suas carências socioeconômicas.

Todavia, sob o sustentáculo teórico do princípio da indisponibilidade do bem público (da receita pública, nesse caso), foram criadas diversas restrições ao poder do Estado de desonerar por meio da concessão de incentivos fiscais, principalmente pelo poder constituinte. Os dispositivos legais da Constituição Federal que de alguma forma limitam o poder de desoneração são os arts. 150, § 6º; 151, III; 153, § 4º, III; 155, § 2º, XII, alínea g; e 156, § 3º, III; além do art. 88, II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. De todos eles destaca-se o art. 155, § 2º, XII, alínea g, que determina que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Diante da proposta desse estudo, isso nos remete a três leis complementares: a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir, que regulamenta o ICMS; a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que dispõe sobre a concessão de alguns benefícios fiscais no âmbito do ICMS e foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988; e a própria Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, que, apesar de ter sido editado como lei ordinária, foi recepcionado pela Carta Magna com *status* de lei complementar. Confrontando as limitações legais estipuladas nessas leis especificamente com as leis que instituem os incentivos fiscais nos Estados do Paraná, do Espírito Santo e de Santa Catarina, podemos chegar a algumas conclusões.

O Estado do Paraná instituiu o benefício fiscal da suspensão do pagamento do ICMS por meio do Projeto de Lei nº 788/2005, que deu origem à Lei nº 14.985, de 6 de janeiro de 2006. O primeiro vício formal constatado na referida norma foi a inobservância da Lei Complementar nº 24/1975, que estabelece, em seu art. 1º, que “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”. O órgão atualmente responsável por viabilizar esses convênios é o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), vinculado ao Ministério da Fazenda. Todavia, o que realmente impossibilita a celebração desses convênios é a exigência prevista no art. 2º, § 2º, da mesma lei, que determina que “a concessão de benefícios dependerá sempre da decisão unânime dos Estados representados”. Portanto, atualmente todo e qualquer tipo de benefício tributário, financeiro ou fiscal relativo ao ICMS somente poderá ser legalmente concedido se tal medida for previamente aprovada pela unanimidade dos Estados brasileiros.

É fácil de vislumbrar a dificuldade da aprovação unânime pelos Estados de um convênio que tem por objetivo conceder benefícios fiscais para os contribuintes que atuarem em determinado Estado, em detrimento dos demais entes federativos, em meio a uma guerra fiscal. Porém, a Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, continua em vigor até hoje e, dessa forma, não pode ser simplesmente ignorada como fizeram os legisladores paranaenses.

Rodrigo Frota da Silveira (2012), por meio de uma análise deste contexto e do objeto das deliberações do Confaz nos últimos anos, concluiu que o Conselho tem deliberado apenas sobre os benefícios que não afetam a estratégia dos Estados na atração de empresas e atividades, bem como sobre as benesses aplicadas nacionalmente, os protocolos para aplicação

de substituição tributária em operações interestaduais e a padronização de obrigações acessórias. Assim, a aprovação de benefícios fiscais relativos ao ICMS deixou de ser feita pelo órgão oficialmente designado para essa função, o Confaz, e passou a ser ilegalmente realizada por cada Estado isoladamente, inclusive pelo Estado do Paraná.

O segundo vício de forma que acomete a lei paranaense é a ausência de um estudo prévio do impacto causado pela política fiscal desonerativa. A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê, em seu art. 14, que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá, além de atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, estar acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro naquele exercício e nos dois subsequentes, e ainda de uma demonstração de que o incentivo não afetará o orçamento do ente renunciante ou de um plano de compensação orçamentária por meio de medidas tributárias. O comando, irrepreensível sob o posto de vista da gestão pública e cuja importância para a devida execução de uma política fiscal é tão óbvia que dispensa maiores explicações, foi igualmente desprezado pelo legislador estadual.

Quanto ao Espírito Santo, apesar de se tratar de lei muito antiga, editada e promulgada sob a égide da Constituição anterior, não pode ser eximida dos requisitos de validade de qualquer lei que crie incentivos fiscais no atual ordenamento jurídico. Dessa forma, o Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (Fundap), programa de incentivos fiscais capixaba instituído pela Lei estadual nº 2.508/1970, também deveria ter sido precedido de um estudo, conforme determina a LC 101/2000, e submetido à apreciação do Confaz por meio de uma celebração de convênio, conforme determina a LC 24/1975, o que obviamente não ocorreu em nenhum momento.

Já, no que diz respeito ao tratamento tributário diferenciado aplicado no Estado de Santa Catarina com base na Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, as ilegalidades formais são as mesmas citadas para os demais Estados estudados, isto é, a ausência de cumprimento dos pré-requisitos instituídos pelas Leis Complementares nºs 24/1975 e 101/2000. Novamente, a falta de um estudo prévio e de um convênio autorizador celebrado pelo Confaz com o aval de todos os entes federativos torna o benefício ilegal.

Superada a questão da viabilidade jurídica formal dos incentivos, passemos a analisá-la sob o ponto de vista material. Para que um incentivo fiscal seja legítimo, isto é, para que ele seja juridicamente viável no que diz

respeito ao seu mérito, é imprescindível que ele atenda a dois requisitos. O primeiro deles é ter como finalidade o desenvolvimento econômico ou social, seja de forma direta, por meio da promoção de um indicador social, ou de forma indireta, através da correção de uma falha de mercado, por exemplo. Isso porque os princípios constitucionais da moralidade, da impessoalidade, da eficiência, da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do bem público exigem um objetivo idôneo para que o desenvolvimento de uma política de renúncia de verba pública seja justificável.

Portanto, padeceria de legitimidade, por exemplo, uma isenção tributária que apenas transferiu de setor ou de fato gerador a carga tributária anteriormente existente. Isso, na verdade, seria apenas uma isenção aparente, pois não haveria renúncia fiscal pelo Estado e seria pouco provável que tal medida pudesse gerar alguma forma de desenvolvimento socioeconômico coletivo, o que extirparia a razão de ser da política.

O segundo requisito é que o incentivo atinja o objetivo para o qual foi criado. De nada vale a concessão de um estímulo fiscal para que determinada empresa se instale no território de um Estado se a atividade desenvolvida por ela não for capaz de gerar desenvolvimento. De nada vale o Estado renunciar a uma receita fiscal se a empresa beneficiada não for capaz de gerar um retorno financeiro ou social para o próprio Estado ou sua população. Portanto, será legítima a política fiscal que, além de cumprir os requisitos legais formais, possuir um objetivo idôneo, fixado na sua lei de criação, e conseguir alcançá-lo após sua implementação, gerando efetivamente o desenvolvimento econômico ou social que dela se espera. Sobre o tema, Carraza (2012, p. 368-369) sustenta acertadamente que haverá desvio de poder, por parte do Legislativo, quando restar caracterizado “o desencontro entre o conteúdo da lei e aquele que seria o adequado à consecução dos fins traçados pela Constituição”. E complementa aduzindo que “a validade da lei também depende da observância da finalidade apontada na norma constitucional, que lhe dá respaldo”.

Diante dessas premissas, passemos a analisar as leis criadoras de incentivos fiscais nos Estados do Paraná, do Espírito Santo e de Santa Catarina também sob esses aspectos.

A Lei nº 14.985/2006 do Estado do Paraná apresenta uma situação peculiar, capaz de ilustrar a proporção que tomou a guerra fiscal no Brasil nos últimos anos. Existem alguns requisitos de validade das normas concedentes de benefícios fiscais que, devido ao seu caráter primordialmente subjetivo, nem sempre podem ser facilmente identificados na prática. É o que ocorre,

por exemplo, quando o governo, ao invés de desonerar um determinado setor, apenas transfere de setor ou de fato gerador dentro do mesmo setor a carga tributária anteriormente existente. Isso porque, por mais que essa seja a real intenção do legislador tributário, não será a justificativa utilizada por ele no projeto de lei e divulgada nos meios de comunicação, justamente por se tratar de razão jurídica e politicamente inidônea (esse exemplo, diga-se de passagem, se aplica ao objeto desse estudo). Dessa forma, mesmo que a análise dos fatos e dos dados oficiais nos leve à presunção de que houve apenas uma transferência da carga tributária de um setor para outro, ou de um fato gerador para outro, dentro do mesmo setor, o governo quase sempre será capaz de justificar legalmente essa medida.

Mas o que chama a atenção no caso paranaense é que o legislador nem ao menos lançou mão dessa “prerrogativa”. Ao invés de instituir uma política fiscal fundada nos ideais de desenvolvimento econômico e social, ou ao menos sob essa fachada, o então governador do Estado do Paraná, Roberto Requião, simplesmente argumentou na exposição de motivos do projeto de lei que resultou na Lei nº 14.985/2006 que sua finalidade era “se contrapor a mecanismos de atração de negócios em outras Unidades Federadas e restaurar a capacidade competitiva da economia paranaense”. E esse ideal se confirmou na lei promulgada, que prevê, inclusive, a possibilidade do Poder Executivo, por meio de decreto, “conceder outros benefícios no âmbito do imposto como forma de compensar as empresas estabelecidas no Estado pela concorrência desleal provocada por favores concedidos à importação de mercadorias e bens por outras Unidades da Federação” [sic]. Não há na referida lei qualquer menção a contraprestações pelos beneficiados ou objetivos socioeconômicos a serem atingidos. Muito pelo contrário. A única razão de ser da política fiscal em vigor no Paraná é não perder contribuintes e potenciais contribuintes para outros Estados que concedem benefícios. Inclusive, uma das razões que ensejaria a extinção do benefício pelo Fisco paranaense seria a “revogação de benefícios semelhantes concedidos pelos demais Estados da Federação”, conforme a redação da própria Lei nº 14.985/2006.

Por mais que essa seja, de fato, a verdadeira razão da maioria das políticas fiscais relativas ao ICMS hodiernamente, não se pode admitir que tal lei esteja em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro. Se a política fiscal implantada em outro Estado estiver de acordo com a legislação brasileira vigente e respeitar o pacto federativo, não cabe aos outros entes federativos qualquer reclamação. E se ela for ilegal, o Estado que se

julgar prejudicado deverá utilizar o instrumento apropriado para repelir os benefícios irregulares. Como bem destaca Alessandro Rostagno (2011),

não se admite que qualquer Estado da Federação “declare a inconstitucionalidade” de leis concessivas de benefícios fiscais, de outros Estados Federados ou pelo Distrito Federal, por suposta violação a artigo da Constituição Federal ou até mesmo da citada LC 24/1975. Se houver a tão propalada violação, deve o Estado que se sentir ofendido, socorrer-se do Poder Judiciário, ajuizando ação declaratória de inconstitucionalidade, conforme previsto na própria Constituição Federal.

Vale ressaltar que a Lei Complementar nº 24/1975 traz, em seu art. 8º, as consequências jurídicas das normas editadas sem a observação do disposto na referida lei complementar, quais sejam, a nulidade do ato, a ineficácia do crédito fiscal e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, bem como a ineficácia da lei ou do ato que concedeu remissão do débito correspondente¹. Portanto, o fato de haver políticas fiscais em outros Estados não legitima a concessão de benefícios fiscais no Estado paranaense, ainda que tais políticas fossem ilegais. Nesse sentido, é conveniente mencionar o voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, apreciando questão envolvendo a guerra fiscal, no sentido de que “o propósito de retaliar precedente de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: *inconstitucionalidades não se compensam*” (ADI 2.377-MC, DJ 07.11.2003).

Todavia, o mesmo não pode ser dito das políticas do Espírito Santo e de Santa Catarina. Quanto ao primeiro, o programa de incentivos denominado Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (Fundap) foi criado há mais de quarenta anos, pela Lei Estadual nº 2.508, de 22 de maio de 1970, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 163-N/1971. O programa prevê uma série de incentivos financeiros e tributários, como financiamentos, diferimentos e isenções, por exemplo, às empresas com sede no Estado capixaba que realizem operações de comércio exterior tributadas com o ICMS. O objetivo da política fiscal, de acordo com o art. 1º do Decreto nº 163-N/1971, com redação do art. 1º do Decreto nº 1.114-N/1978, é ampliar a renda do setor terciário do Estado, por meio do incremento e da diversificação do intercâmbio comercial com o exterior, bem como ampliar a renda dos setores primário, secundário e terciário do Estado, através da promoção de novos investimentos em projeto industrial, agropecuário, de

1 “Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”

pesca, de turismo, de florestamento e reflorestamento, de serviço, de saúde, de educação, social, de transporte, de infraestrutura não governamental, de construção, de natureza cultural ou de comércio.

Já, no que tange à política fiscal catarinense, instituída por meio da Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007, do Estado de Santa Catarina, temos o melhor arquétipo entre todos os Estados analisados. O objetivo dessa lei, estampado em seu art. 1º, é “promover o incremento da geração de emprego e renda no território catarinense, por meio de tratamento diferenciado do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS”. Não se trata de norma que meramente institui o benefício fiscal, mas sim da implantação de uma política pública, o Programa Pró-Emprego, que “destina-se a incentivar empreendimentos considerados de relevante interesse socioeconômico situados em território catarinense ou que nele venham instalar-se” [sic] (art. 2º). A lei ainda enumera as condições para fazer jus ao incentivo, as contrapartidas que devem ser oferecidas ao Estado, os prazos dos benefícios e as obrigações tributárias acessórias, por exemplo. Dessa forma, ao menos quanto ao pretenso objetivo da política fiscal, a lei catarinense se mostra exemplar no que diz respeito à concessão de benefícios tributários condicionados, não havendo razão para questioná-la nesse sentido. Cabe salientar, entretanto, que isso não torna o incentivo lícito, pois continua em desacordo com os parâmetros da LC 24/1975.

4 EFETIVIDADE DOS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NA GUERRA DOS PORTOS

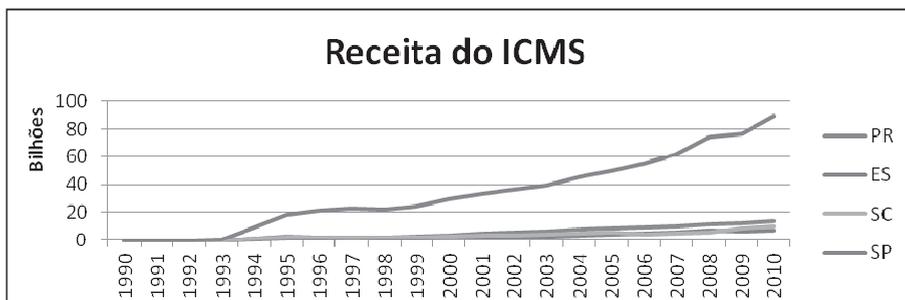
Conforme exposto na seção anterior, para que um incentivo fiscal encontre respaldo no ordenamento jurídico, além de observar a forma prevista na legislação vigente, deve atender a dois requisitos, quais sejam: ter um objetivo idôneo, que traga desenvolvimento financeiro, social ou econômico capaz de compensar a renúncia fiscal que o sujeito ativo tributário está se predispondo a realizar; e alcançar esse objetivo traçado. Portanto, uma das condições de viabilidade jurídica de determinada política tributária será justamente a sua eficiência, sendo essa aqui entendida como aquela corroborada tanto por fundamentos éticos quanto os inerentes à justiça como ideal maior do Estado (Gabardo, 2002).

Diante disso, passaremos a analisar alguns dados estatísticos disponibilizados por alguns órgãos do Governo com o intuito de tentar auferir o desempenho das políticas fiscais implantadas nos Estados do Paraná, do Espírito Santo e de Santa Catarina, confrontando esses dados com os relativos ao Estado de São Paulo e, em alguns casos em que haja pertinência, com

a média nacional. Para isso, foram coletados dados de alguns indicadores, que serão classificados como financeiros, sociais ou econômicos, apenas para facilitar a leitura, uma vez que esses três aspectos estão interligados e são dependentes entre si.

4.1 EFETIVIDADE SOB A PERSPECTIVA FINANCEIRA

Sob a perspectiva financeira, o primeiro indicador a ser analisado será a receita do ICMS. Destina-se ao registro do valor do tributo que tem como fato gerador operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, e incide sobre o valor adicionado em seus territórios. O período de abrangência é de 1990 a 2010 e os dados são da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda.

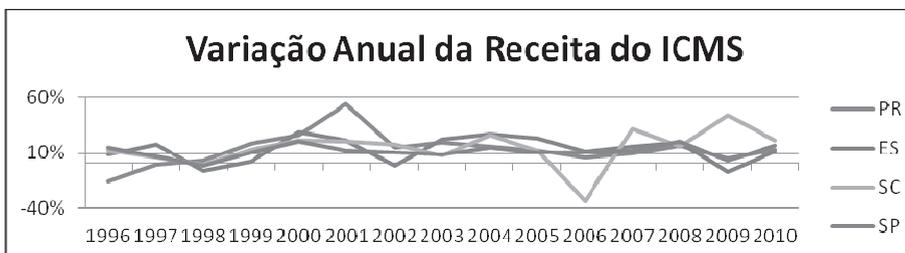


Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Podemos constatar que o Estado de São Paulo não só possui uma arrecadação extremamente superior aos demais Estados, como também é o Estado que mais aumenta sua arrecadação com o passar dos anos. Portanto, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Paraná, do Espírito Santo e de Santa Catarina não se mostraram eficientes no que diz respeito a reduzir ou amenizar essa discrepância arrecadatória. Outro fato que pode ser observado é que houve uma redução na arrecadação do Estado de Santa Catarina em 2005; mas, em 2008, logo após a implementação do programa de incentivos fiscais catarinense, pôde-se verificar uma ascensão arrecadatória como nunca antes vista no Estado. Dessa forma, é admissível presumirmos que, diante desse indicador individualmente analisado, o Programa Pró-Emprego influenciou diretamente a receita do ICMS no Estado catarinense.

O segundo indicador financeiro a ser analisado é a variação anual da receita do ICMS. Esse gráfico foi gerado a partir dos dados do gráfico ante-

rior e apresenta a variação percentual na arrecadação do ICMS de um ano fiscal para o imediatamente seguinte.



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Podemos verificar uma certa constância na variação do Estado de São Paulo, o que vem acontecendo também no Estado paranaense nos últimos dez anos. Espírito Santo e Santa Catarina, no entanto, tem apresentado oscilações bruscas ao longo dos últimos quinze anos, inclusive com variações negativas em um passado recente.

O último indicador financeiro que será analisado nesse tópico é a receita corrente dos Estados. O período de abrangência é de 1991 a 2010 e os dados também são da Secretaria do Tesouro Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda.



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

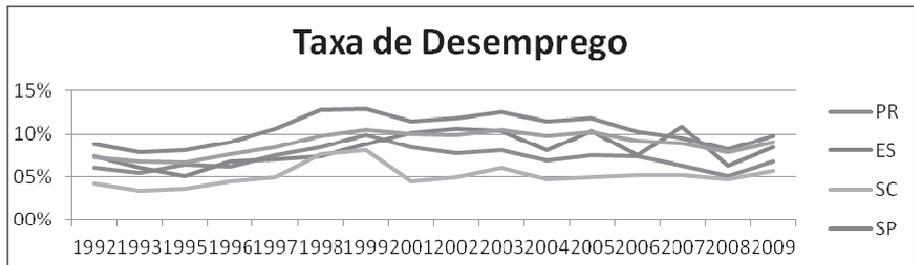
Apesar de o ICMS ser a principal fonte de receita dos Estados atualmente, a análise desse fator macro não nos traz nenhuma conclusão nova. Em verdade, o gráfico da receita total corrente em muito se assemelha ao gráfico da receita do ICMS, ressaltando mais uma vez a importância do referido tributo para as finanças dos entes federativos.

4.2 EFETIVIDADE SOB A PERSPECTIVA SOCIAL

Para que as políticas fiscais sejam viáveis, todavia, elas não precisam necessariamente aumentar a arrecadação do ente tributante. Se houver

melhorias nas condições sociais daquela região, indiretamente haverá uma economia para o Erário, o que legitima a desoneração, de acordo com os preceitos constitucionais de um Estado Democrático de Direito, como o brasileiro. Isso se dá porque as obrigações de cunho social do Estado são cumpridas, em regra, por meio de políticas públicas, e nem sempre há no Poder Público recursos (de todos os gêneros) para arcar com essas políticas, extremamente custosas.

Diante disso, o primeiro indicador a ser estudado sob a perspectiva social é a taxa de desemprego. O gráfico apresenta o percentual das pessoas que procuraram, mas não encontraram, ocupação profissional remunerada entre todas aquelas consideradas “ativas” no mercado de trabalho, grupo que inclui todas as pessoas com 10 anos ou mais de idade que estavam procurando ocupação ou trabalhando na semana de referência da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD). O período de abrangência é de 1992 a 2009 (exceto 1994 e 2000) e os dados são do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

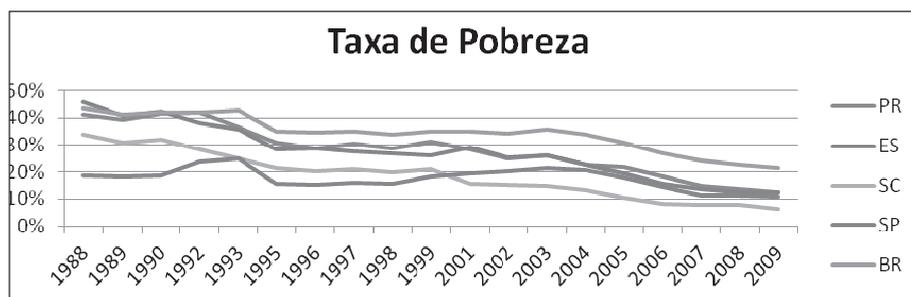


Fonte: IBGE.

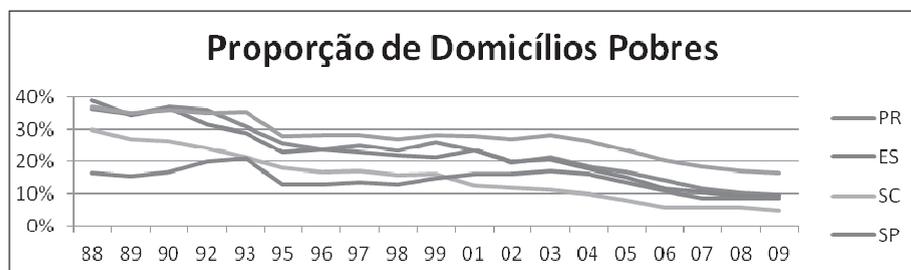
A taxa de desemprego deveria ser um importante indicador no contexto da concessão de benefícios fiscais, uma vez que geralmente os contribuintes atraídos pelas políticas fiscais de desoneração são grandes empresas, com muitos empregados. Todavia, nenhum dos Estados aqui estudados foi capaz de reduzir suas taxas de desemprego após a implantação dos regimes de concessão de benefícios fiscais. Nem, por outro lado, houve aumento além da média nacional da taxa de desemprego no Estado de São Paulo, que teoricamente vem perdendo empresas-contribuintes na guerra fiscal para outros entes federativos. Pelo contrário, nos últimos cinco anos, o Estado de São Paulo vem reduzindo a diferença da sua taxa de desemprego para a taxa média nacional.

Os próximos indicadores a serem analisados são a taxa de pobreza e a proporção de domicílios pobres. Os gráficos demonstram o percentual de

peças na população total com renda domiciliar *per capita* inferior à linha de pobreza e de domicílios com renda domiciliar *per capita* inferior à linha de pobreza. A linha de pobreza aqui considerada é o dobro da linha de extrema pobreza, uma estimativa do valor de uma cesta de alimentos com o mínimo de calorias necessárias para suprir adequadamente uma pessoa, com base em recomendações da FAO e da OMS. São estimados diferentes valores para 24 regiões do País e a série foi calculada a partir das respostas à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD/IBGE). O período de abrangência é de 1988 a 2009 (exceto 1991, 1994 e 2000) e os dados são do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).



Fonte: Ipea.

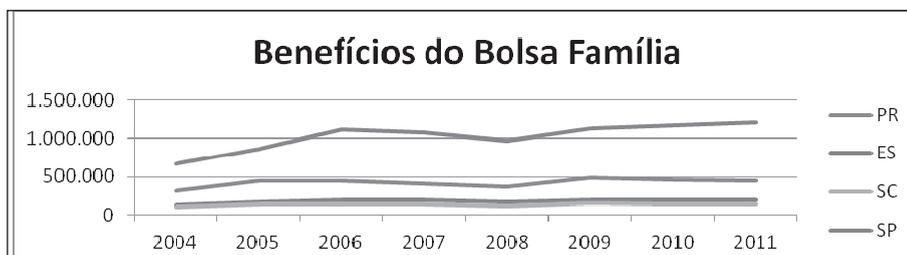


Fonte: Ipea.

Por meio da leitura desses dados, podemos constatar algumas evoluções. A primeira observação que deve ser feita diz respeito ao Estado de São Paulo, que há 25 anos possuía uma taxa de pobreza muito abaixo da média nacional (18,71%), mas até 2004 essa taxa aumentou, enquanto que em todos os demais Estados ela invariavelmente diminuiu nesse período. Contudo, de 2004 até 2009, período em que a guerra fiscal estava mais presente do que nunca, o Estado de São Paulo passou a apresentar evoluções tão boas quanto os outros entes federativos. O mesmo vale para a proporção de domicílios pobres.

Outro aspecto a ser ressaltado é a ascensão do Estado capixaba, que tinha uma taxa superior à média nacional e passou a ter (durante a vigência de sua política fiscal de incentivos) uma taxa inferior à paranaense em 2008, e muito próxima à paulista, Estados muito mais desenvolvidos economicamente. Evidentemente que não almejamos aqui, atribuir às políticas fiscais de desoneração em sede de ICMS a responsabilidade única pela taxa de pobreza ou proporção de domicílios pobres dos Estados, pois esse indicador obviamente está relacionado a uma série de outros fatores econômicos, mas a análise conjunta de todos esses indicadores pode nos proporcionar subsídios para concluirmos pela eficiência ou não das referidas políticas no âmbito social, uma vez que, sob o prisma financeiro, parece inegável que a renúncia significativa das receitas advindas do ICMS prejudica a destinação direta de verbas às demandas sociais e a capacidade dos Estados de suportarem despesas básicas como aquelas incorridas com saúde, educação e segurança pública, por exemplo.

O próximo indicador a ser analisado é o quantitativo de benefícios do Bolsa Família nos Estados. O Bolsa Família é um programa de transferência de renda com condicionalidades, focalizado em famílias pobres cadastradas em cada Município do País. Segundo o *site* do Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário, o programa contribui para o combate à pobreza e à desigualdade no Brasil². Resultante da unificação de diferentes programas, foi instituído pela Lei nº 10.836/2004. O valor do benefício, reajustável por decreto, varia conforme a renda domiciliar *per capita* da família, o número e a idade dos filhos. O gráfico representa o número de famílias beneficiadas pelo programa em dezembro de cada ano. O período de abrangência é de 2004 a 2011 e os dados são do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome (MDS).



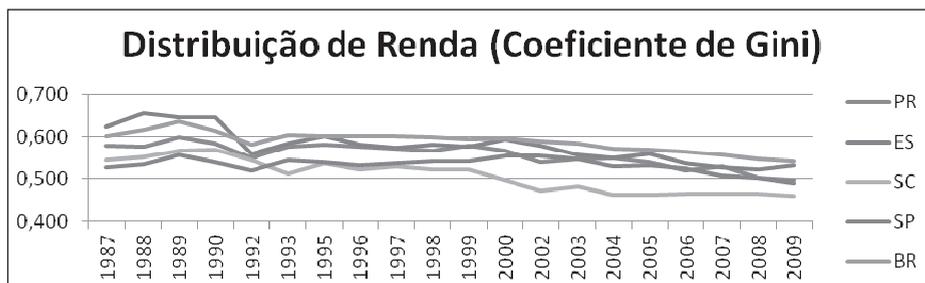
Fonte: Ministério do Desenvolvimento e Combate à Fome (MDS).

2 Disponível em: <<http://mds.gov.br/assuntos/bolsa-familia/o-que-e>>. Acesso em: 6 nov. 2016.

A leitura dos dados nos leva à percepção de que o Estado do Espírito Santo, o que já tem programas de incentivo fiscal há mais tempo (mais de 40 anos), é um dos que menos teve beneficiários de um dos principais programas sociais do Governo Federal, ficando à frente apenas do Estado de Santa Catarina. Contudo, se analisarmos os dados proporcionalmente à população de cada Estado, as posições do gráfico se invertem, sendo o Estado paulista o que proporcionalmente menos recorreu ao programa social de combate à fome, e o capixaba o que mais recorreu. Mais uma vez o Estado catarinense apresenta um bom índice, mas a criação do programa de incentivos fiscais em 2006 parece não exercer nenhuma influência nos dados analisados.

4.3 EFETIVIDADE SOB A PERSPECTIVA ECONÔMICA

Sob a perspectiva econômica, serão apresentados seis indicadores que são comumente analisados para medição de desempenho econômico. O primeiro deles é a distribuição de renda. O gráfico apresenta o grau de desigualdade na distribuição da renda domiciliar *per capita* entre os indivíduos. Seu valor pode variar teoricamente desde 0 (zero), quando não há desigualdade (as rendas de todos os indivíduos têm o mesmo valor), até 1, quando a desigualdade é máxima (apenas um indivíduo detém toda a renda da sociedade e a renda de todos os outros indivíduos é nula). A série foi calculada a partir das respostas à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD/IBGE). O período de abrangência é de 1987 até 2009 (exceto 1991, 1994 e 2001) e os dados são do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).

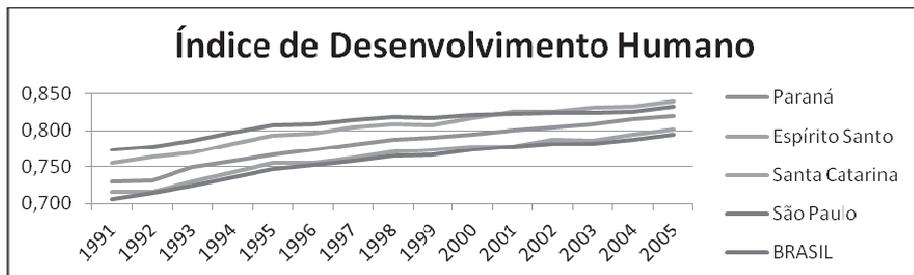


Fonte: Ipea.

Verificamos que, apesar de todos os Estados analisados apresentarem índices melhores do que a média nacional, o Estado capixaba já esteve acima dessa média, e atualmente encontra-se novamente muito próximo a ela,

mesmo sendo um dos Estados mais atuantes no que tange à concessão de benefícios fiscais há mais de quarenta anos. O Estado paranaense apresentou uma melhora extremamente tímida nos últimos vinte anos. Já o Estado de Santa Catarina foi o que apresentou a melhor evolução neste quesito, com uma redução significativa da desigualdade na última década, apesar de ter se mantido estável após a criação do Programa Pró-Emprego, em 2006.

O próximo item a ser estudado é o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), um dos mais importantes indicadores socioeconômicos atualmente. O Índice de Desenvolvimento Humano é uma medida comparativa usada para classificar os países pelo seu grau de “desenvolvimento humano” e para ajudar a classificar os países como desenvolvidos (desenvolvimento humano muito alto), em desenvolvimento (desenvolvimento humano médio e alto) e subdesenvolvidos (desenvolvimento humano baixo). A estatística é composta a partir de dados de expectativa de vida ao nascer, educação e PIB (PPC) *per capita* (como um indicador do padrão de vida) recolhidos a nível nacional³. O período de abrangência é de 1991 até 2005 e os dados são do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

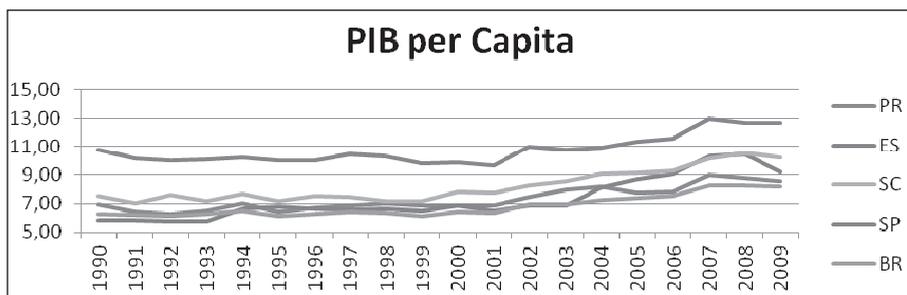


Fonte: PNUD – Fundação João Pinheiro.

De acordo com a classificação do PNUD, um índice de desenvolvimento humano de 0,000 até 0,500 representa baixo desenvolvimento. Nenhum dos Estados estudados chegou a esse patamar. De 0,501 até 0,799, estão aqueles considerados de médio desenvolvimento. O Brasil ainda está enquadrado nessa classificação, apesar de todos os Estados aqui estudados já terem superado esse patamar. De 0,800 até 1,000 encontram-se aqueles considerados de alto desenvolvimento. O primeiro estado a chegar a esse nível foi o Estado de São Paulo, seguido de Santa Catarina, ainda na década de 1990. O Paraná atingiu o feito em 2001 e o Espírito Santo em 2005.

3 Disponível em: <<http://www.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>>. Acesso em: 6 nov. 2016.

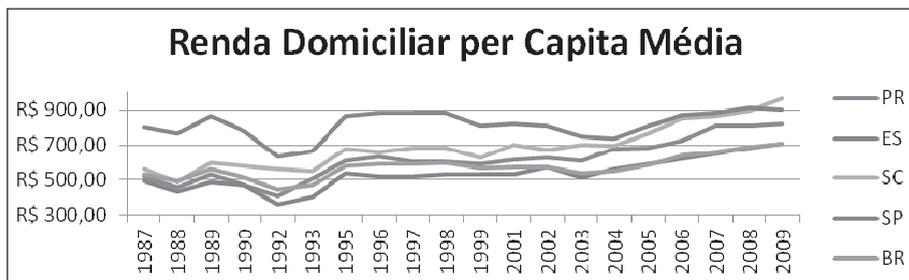
O próximo indicador, tão importante quanto o anterior, é o PIB *per capita*. O gráfico apresenta o produto interno bruto estadual *per capita* em milhares de reais (R\$), a preços de 2000.. O período de abrangência é de 1990 até 2009 e os dados são do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.



Fonte: IBGE.

Os quatro Estados estudados estão, em verdade quase sempre estiveram, exceto pelo Espírito Santo, acima da média nacional. O Estado do Paraná apresenta uma similaridade de se chamar a atenção com a média nacional, o que, tratando-se de um dos Estados mais desenvolvidos e uma das maiores economias do País, pode ser considerado muito aquém do esperado. Mais uma vez o Estado catarinense é o que apresenta a melhor evolução ao longo do período analisado, mas depois da implementação de seu atual programa de incentivos fiscais se manteve estável, com uma redução em 2009, possivelmente influenciada pela crise financeira mundial de 2008. Esse mesmo fator pode ter atuado negativamente nos índices capixabas, que haviam superado a média nacional e vinham em crescente evolução quando sofreram um forte revés no ano de 2009.

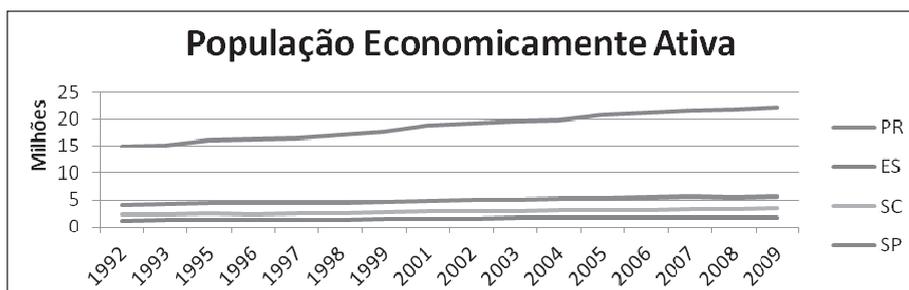
O próximo indicador socioeconômico a ser analisado é a renda domiciliar *per capita*. O gráfico apresenta a renda média mensal da população. A série foi calculada a partir das respostas à Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD/IBGE), com valores reais aos preços vigentes na realização da última edição da pesquisa, atualizados conforme o deflator para rendimentos da PNAD apresentado pelo Ipeadata. O período de abrangência é de 1987 a 2009 (exceto 1991, 1994 e 2000) e os dados são do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).



Fonte: PNAD/IBGE.

Diante de todos os indicadores analisados até aqui, esse é o primeiro em que todos os Estados estudados que utilizam políticas de incentivos fiscais apresentam, claramente, melhores índices, principalmente nos últimos cinco anos, do que o Estado de São Paulo, que não concede benefícios tributários na mesma proporção. O Estado paulista foi o que menos evoluiu nos últimos vinte e cinco anos, ao contrário do que ficou caracterizado como uma tendência nacional. O destaque positivo, mais uma vez, é para o Estado de Santa Catarina, que há vinte e cinco anos tinha uma renda domiciliar *per capita* cerca de 37% inferior ao Estado paulista e, atualmente, essa taxa é aproximadamente 7% superior. O Estado paranaense também apresentou muito bons resultados nos últimos anos, mas o capixaba, apesar de também ter evoluído, ainda está abaixo da média nacional.

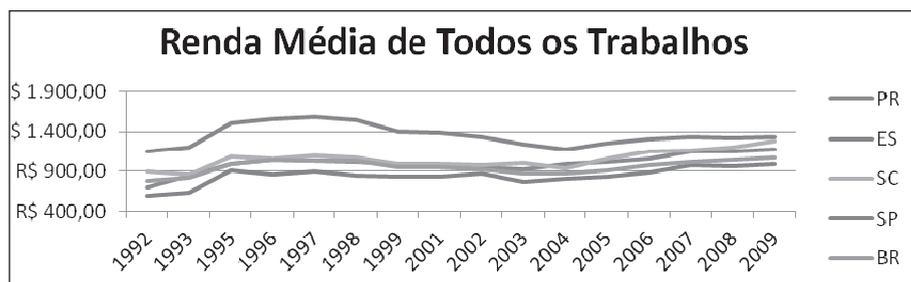
Outro indicador econômico de suma importância para a mensuração do desempenho e do nível de aquecimento do mercado é a população economicamente ativa. O gráfico apresenta o número de pessoas consideradas “ativas” no mercado de trabalho, grupo que inclui todas aquelas com 10 anos ou mais de idade que estavam procurando ocupação ou trabalhando na semana de referência da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD/IBGE), estimado a partir dos microdados da pesquisa. O período de abrangência é de 1992 a 2009 (exceto 1994 e 2000) e os dados são do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).



Fonte: IBGE.

Se, no último indicador analisado, o Estado paulista apresentou o pior desempenho; nesse indicador econômico ele apresenta os melhores resultados, não só com relação ao número total, mas também com relação ao ângulo da ascensão, muito superior ao dos demais Estados. O desenho do gráfico deixa claro que os Estados do Paraná, do Espírito Santo e de Santa Catarina vêm evoluindo lenta e gradativamente, enquanto que o Estado de São Paulo vê sua população economicamente ativa crescer em um ritmo extremamente superior. Apesar de a falta de mão de obra ser um problema para a economia, esses resultados também poderiam ser atribuídos à migração das empresas de São Paulo para os outros Estados, atraídas pelos benefícios fiscais.

O último indicador a ser verificado é a renda média de todos os trabalhos. O gráfico representa a média, por pessoa ocupada, dos rendimentos mensais brutos totais em dinheiro recebidos em todos os trabalhos no mês de referência da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD/IBGE). No caso de empregados, considera-se a remuneração obtida no mês de referência, tendo ou não trabalhado o mês completo. No caso de rendimento variável, média da remuneração mensal recebida. Para empregadores e trabalhadores por conta própria, retirada no mês de referência, ou seja, o rendimento bruto menos as despesas efetuadas com salários de empregados, matéria-prima, energia elétrica, telefone, etc., sendo ainda considerado, no caso de rendimento variável, a retirada média mensal. Em nenhum caso é computada a parcela referente ao 13º salário (14º, 15º, etc.), nem a parcela referente à participação nos lucros paga pelas empresas aos empregados. Valores reais expressos aos preços vigentes no mês de referência da última PNAD disponível, calculados a partir dos microdados da pesquisa e atualizados conforme o deflator para rendimentos da PNAD apresentado pelo Ipeadata. O período de abrangência é de 1992 até 2009 (exceto 1994 e 2000) e os dados são do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).



Fonte: IBGE.

Também nesse quesito pode se verificar um desempenho, tanto nacional quanto dos Estados concedentes de benefícios fiscais, superior ao do Estado de São Paulo. E, também, quanto à renda média de todos os trabalhos, o Estado de Santa Catarina se destaca positivamente, especialmente nos últimos anos, quando estava em vigor a política de incentivos tributários em sede de ICMS. Em 1997, o índice catarinense era R\$ 495,58 inferior ao paulista, e, em 2009, essa diferença era de apenas R\$ 57,88. O Estado do Espírito Santo tem acompanhado a evolução nacional, mas sempre abaixo da média do País. Já o Estado do Paraná vinha acompanhando a média nacional, mas, a partir de 2003, teve uma evolução ligeiramente superior.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A leitura desses dados não nos permite afirmar, estreme de dúvidas, que as políticas de desoneração fiscal instituídas pelos Estados do Paraná, do Espírito Santo e de Santa Catarina, em uma disputa ferrenha por contribuintes contra, principalmente, o Estado de São Paulo, foram capazes de propiciar desenvolvimento socioeconômico conforme seu pretense objetivo. É evidente que o tema é complexo, como bem leciona André Folloni (2014):

Sendo o desenvolvimento sustentável um tema complexo, avaliar até que ponto programas estatais de desenvolvimento realmente perseguem o fim que eventualmente declaram perseguir é tarefa tão relevante quanto difícil. É relevante porque é um valor supremo, um objetivo e uma razão de ser do Estado brasileiro. É difícil porque é um tema multidimensional. É um tema tanto econômico quanto social, tanto ideológico quanto político, que só pode ser compreendido a partir do diálogo interdisciplinar entre a produção teórica de vários campos do conhecimento.

Todavia, ainda que o desenvolvimento esteja sujeito a diversas variáveis, imagina-se que a análise de tantos indicadores econômicos, sociais e financeiros fosse capaz de demonstrar minimamente a evolução dos Estados concedentes das benesses fiscais caso as políticas públicas implantadas fossem exitosas, o que não nos parece ocorrer nos casos em análise.

Considerando, portanto, que as isenções fiscais em sede de ICMS que geraram a “guerra dos portos” não foram efetivas e, conseqüentemente, não houve proveito direto ou indireto para a população de modo geral, podemos chegar a algumas conclusões.

A primeira delas, como dito anteriormente, é que nenhuma das legislações criadoras de programas de incentivos fiscais analisadas nesta pes-

quisa passa pelo crivo constitucional. A celebração dos convênios por meio da anuência unânime dos entes federativos é pressuposto de validade de todas as leis que almejem instituir um benefício fiscal em sede de ICMS, segundo o texto constitucional, e isso vem sendo completamente ignorado pelos Estados. Esse é apenas um dos vários requisitos trazidos pela Lei Complementar nº 24/1975 que os legisladores estaduais não vêm observando no momento da edição das leis desonerativas.

E ainda que fossem formalmente legítimas, padeceriam de legalidade tais normas, por não atingirem o objetivo a que se destinam, qual seja, o desenvolvimento socioeconômico dos Estados concedentes dos benefícios fiscais. Mesmo analisando diversos indicadores financeiros, sociais e econômicos, não é possível constatar inequivocamente que os Estados concedentes de benefícios fiscais obtiveram uma progressão a partir do momento da implantação dos programas de incentivos fiscais. Isso nos leva à conclusão de que os principais beneficiários dessa disputa por investimentos são os empreendedores agraciados com as benesses públicas. Os benefícios sociais propalados, principalmente a criação de emprego, não convencem, se levados em consideração os montantes investidos, até porque muitos compromissos firmados não são cumpridos pelos beneficiários (Tramontin, 2002, p. 141).

O objetivo fundamental de diminuir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF/1988) e a possibilidade de conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, da CF/1988) são, além de legítimos, normas constitucionais cogentes e devem ser observadas. Contudo, isso não pode ser realizado às margens da legislação e dos interesses dos demais entes federados e da União. A partir do momento em que os principais, senão os únicos beneficiários das políticas fiscais, são as empresas privadas que usufruem dessas benesses tributárias, não há interesse público algum na renúncia fiscal, razão pela qual, em observância ao princípio da indisponibilidade do bem público, o incentivo fiscal não pode ser concedido.

Note-se, todavia, que não se defende aqui que os Estados não tenham autonomia para estabelecer suas políticas tributárias, mas sim que isso se dê em conformidade com os ditames constitucionais.

A segunda conclusão é que as políticas são nefastas também sob a perspectiva da economia, do direito econômico e da análise econômica do Direito. Isso porque, como bem notam Gonçalves e Ribeiro (2013, p. 94), um dos efeitos dessas medidas é a desindustrialização no País, uma vez

que o produto importado será beneficiado por uma isenção de ICMS, enquanto o nacional estará sujeito à alíquota integral do imposto. Além disso, a concessão de benefícios fiscais ineficientes é prejudicial à própria concorrência, uma vez que distorce o sistema de preços por meio da criação de externalidades (tributos) que, injustificada e ilegitimamente, aumentam os custos de transação para os agentes econômicos que não são elegíveis para usufruir das benesses concedidas. Em verdade, os únicos beneficiários dessas políticas parecem mesmo ser tão somente aqueles agentes que, por meio de uma conduta oportunista, são atraídos pelas isenções concedidas. Semelhante é a conclusão de Ricardo Lobo Torres (1997, p. 24):

A guerra fiscal tem sempre o mesmo vencedor: a empresa que se instala e opera a custos mais baixos em detrimento dos concorrentes que não recebem o mesmo benefício. E pouquíssimas vezes os benefícios compensam os custos assumidos pelo Estado que doa terrenos e instalações, financia infraestrutura, adia o recebimento de impostos e torna-se acionista da empresa. Somente a geração de postos de trabalho diretos e indiretos não justifica a renúncia fiscal. Os prejuízos sempre são maiores que as vantagens.

Acerca dos efeitos da isenção do ICMS sobre a livre concorrência e a neutralidade econômica dos tributos, Fernando Facury Scaff (2006, p. 79) recorre exemplificativamente ao estudo elaborado em 2000 pela Consultoria KPMG, a pedido do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), com base em uma empresa fictícia de sabonetes e levando em conta os custos e preços constantes do Balanço Anual da Gazeta Mercantil, do qual resultaram os seguintes dados:

Alíquotas de ICMS	Lucro/Faturamento	Variação de ICMS	Variação de Lucro
18%	2,71%	0%	0%
12%	6,20%	-33%	128%
8%	8,54%	-56%	215%
0%	13,21%	-100%	388%

Fonte: Consultoria KPMG.

Ou seja, uma isenção de 33% sobre a alíquota do ICMS (desoneração menor que a praticada nas políticas ora estudadas) representou, no caso hipotético, uma variação de 128% no lucro da empresa, o que apenas evidencia a potencialidade de interferência negativa de uma política fiscal mal elaborada no âmbito concorrencial.

Não procede também o eventual argumento de que a conduta desses agentes seria legal em razão de tratar-se de elisão fiscal, situação em que o

contribuinte, que obviamente não é obrigado a praticar o fato gerador do tributo ou a praticar o fato tributário mais oneroso, se planeja de modo a incorrer na menor carga tributária possível. Difere-se da evasão fiscal pelo fato desta pressupor a utilização de fraude ou dissimulação pelo contribuinte, o que reveste de ilegalidade o planejamento praticado. Isso porque, ainda que a elisão fiscal seja legal, a conduta viola a livre concorrência e, em razão disso, pode ser combatida, inclusive por meio do Poder Judiciário, com fundamento na Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011, a Lei de Defesa da Concorrência, que prevê, em seu art. 36, inciso I, que “constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I – limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa”. Consequentemente, também sob a perspectiva do Direito Econômico, a guerra fiscal e as políticas desonerativas em análise são ilegais.

A terceira conclusão é que, para a União e para os Municípios, igualmente deletéria é a instituição dessas políticas. Aos Municípios, porque detêm participação direta na distribuição da receita do ICMS (75% pertence aos Estados e 25% aos Municípios, de acordo com o art. 158, IV, da CF/1988) e têm sua arrecadação prejudicada por um ato unilateral do Fisco estadual (Ferraz Jr., 1998, p. 279). Já, no que tange à União, insta salientar que os entes federados, apesar de toda a arrecadação gerada pelo ICMS, continuam absolutamente dependentes dos repasses financeiros do Governo Federal. Portanto, um contribuinte que poderia ser um sujeito passivo tributário e, dessa forma, contribuir com as despesas de todos os gêneros de determinado Estado, por meio de um ato de elisão tributária cumulada com uma renúncia unilateral do ente tributante, passa a sofrer uma carga até 75% inferior, por exemplo, uma vez que passe a operar em outro Estado que ofereça os incentivos fiscais. E vale mencionar, nesse ponto, o art. 11, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê a vedação às transferências voluntárias de recursos aos entes federativos que deixarem de arrecadar os impostos que lhe competem constitucionalmente, dispositivo que visa justamente coibir esse tipo de liberalidade dos Estados amparados no socorro financeiro da União.

Além disso, até mesmo o fator da criação de empregos, principal argumento de quem busca justificar as políticas de incentivo tributário, não se aplica quando tratamos o assunto sob a perspectiva da União. A única benesse que os incentivos poderiam oferecer ao País seria a redução das desigualdades regionais, objetivo fundamental da República insculpido no art. 3º, III, da Constituição Federal; entretanto, vimos que o desenvolvimen-

to gerado nos Estados que se utilizam dessa ferramenta não pôde ser constatado.

Há que se verificar, portanto, que as políticas fiscais, da forma como vêm sendo desenvolvidas no Brasil, não encontram respaldo nem no âmbito jurídico nem no próprio âmbito da gestão pública.

A quarta conclusão a que chegamos é a de que guerras fiscais como a “guerra dos portos” põem em risco o próprio pacto federativo. Explica-se. A Assembleia Constituinte adotou para o sistema constitucional brasileiro a Federação como forma de Estado. Previsto nos arts. 1º e 18 da Constituição Federal de 1988, o federalismo pressupõe a descentralização política, a repartição de competências e a autonomia dos entes federados. A forma de Estado está, inclusive, protegida pelo manto das cláusulas pétreas, conforme determina o art. 60, § 4º, I, da Carta Magna.

A autonomia conferida aos Estados pelo princípio federativo, em tese, legitimaria as políticas fiscais implantadas em sede dos tributos de sua competência, como é o caso do ICMS, por exemplo. Contudo, isso não significa que a guerra fiscal está autorizada pelo texto constitucional. Como bem abordou Konrad Hesse (*apud* Assumpção, 2008, p. 63), a real observância do pacto federativo implica em uma divisão equilibrada de dois interesses: de um lado, a autonomia dos entes federados para legislar sobre os tributos de sua competência; e, de outro, o princípio da conduta amistosa entre os entes da Federação. Nesse sentido, o autor comenta:

O referido princípio da conduta amistosa entre os entes da Federação revela-se pela fidelidade para com a Federação dos Estados em relação ao todo e a cada um deles, bem como o da União em relação aos Estados. Assim, seria inconstitucional uma iniciativa que ferisse essa fidelidade federativa, pois restaria rompido o dever de boa conduta que deve presidir as relações entre os integrantes da Federação, baseada na colaboração e na cooperação recíprocas [...].

No contexto de uma guerra fiscal, onde os Estados concedem benefícios tributários com o intuito de atrair contribuintes para a sua jurisdição tributária, em detrimento dos outros entes federativos, não há que se falar em colaboração ou cooperação recíprocas, muito menos em observância ao pacto federativo. Como bem observa Tercio Sampaio Ferraz Júnior (1998, p. 281), as consequências dessa disputa recaem não só sobre os agentes econômicos, mas também sobre os próprios Estados:

As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes,

forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência. Mas a consequência mais perversa do incentivo desnaturado é o próprio Estado-membro concedente, pois a concessão tributária não conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa de sua própria liberdade, com o risco de todos se contaminarem de liberalidades equivalentes por parte de outros Estados.

Portanto, não se vislumbra, pelo menos diante das regras atuais do sistema tributário brasileiro e das práticas que vêm sendo adotadas, uma guerra fiscal “saudável”. Como vimos neste trabalho, as renúncias fiscais realizadas pelos Estados não têm trazido o retorno esperado na forma de desenvolvimento socioeconômico, de modo que tais medidas não se justificam do ponto de vista jurídico.

E, por fim, a última conclusão que podemos extrair deste trabalho é que o cenário nunca esteve tão propício a uma reforma tributária quanto atualmente. A única solução efetiva para acabar com as guerras fiscais como a “guerra dos portos” parece ser a federalização do ICMS. Só dessa forma as isenções deixarão de ser concedidas com base em disputas políticas entre os Estados e poderão passar a se lastrear em ideais de desenvolvimento socioeconômico para a nação como um todo.

Os problemas do esvaziamento econômico fora dos grandes centros e da desigualdade regional poderão, então, ser combatidos por meio da distribuição das receitas do imposto, que é o maior tributo brasileiro em termos de arrecadação.

Além disso, como já foi apontado no decorrer desta pesquisa, a LC 101/2000 prevê que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá, além de atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, estar acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro naquele exercício e nos dois subsequentes, e ainda de uma demonstração de que o incentivo não afetará o orçamento do ente renunciante ou de um plano de compensação orçamentária por meio de medidas tributárias. Este trabalho, obviamente de suma importância para a implantação de uma política fiscal bem-sucedida, é extremamente técnico, e seria muito mais provável que o Congresso Nacional dispusesse de maiores recursos para realizá-lo do que os Estados.

Evidentemente que tal reforma exigiria uma mudança estrutural no Sistema Tributário brasileiro, além da edição do texto constitucional, o que não há de ser uma tarefa fácil. Entretanto, é dever dos operadores do Direito

lutar pela adequação do ordenamento jurídico ao interesse público e às necessidades coletivas, viabilizando, assim, um sistema tributário mais justo, equânime e distributivo.

REFERÊNCIAS

- ASSUMPTÃO, Letícia Franco Maculan. A nova proposta de reforma tributária e o pacto federativo. *Revista de Estudos Tributários*, v. 10, n. 61. Disponível em: <<http://bdjur.tjdf.t.jus.br/xmlui/handle/123456789/11276>>. Acesso em: 7 nov. 2016.
- BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- _____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, Ministério da Fazenda, Esaf, n. 7, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, n. 20, 1997.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.
- FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. *Revista Mestrado em Direito*, Unifício, impresso, v. 41, p. 63-91, 2014.
- FORSTHOFF, Ernest. Problemas Constitucionales del Estado Social, 1986. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Reveno o princípio da separação dos poderes*. Atividade legislativa do Poder Executivo. 3. ed. São Paulo: RT, 2011. p. 23-43.
- ESPÍRITO SANTO. Lei nº 2.508, de 22 de maio de 1970. Disponível em: <<http://www.es.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.
- GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.
- GONÇALVES, Helena Toledo de Coelho; GONÇALVES, Oksandro Osdival. Tributação, concorrência e desenvolvimento econômico sustentável. In: RIBEIRO, Marcelo Miranda; VOSGERAU, Douglas Ramos (Org.). *Tributação, concorrência e desenvolvimento*. Curitiba: Juruá, v. 1, 2013. p. 15-47.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, v. 4, n. 1, p. 79-102, jun. 2013. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/download/4%20EALR%2079/4%20EALR%2021%20-%20p>>. Acesso em: 7 nov. 2016.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PARANÁ. Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996. Disponível em: <<http://www.alep.pr.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

_____. Lei nº 14.985, de 6 de janeiro de 2006. Disponível em: <<http://www.alep.pr.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 11, 2007.

ROSTAGNO, Alessandro. Guerra fiscal e os benefícios unilaterais concedidos por outros Estados. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 16. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19618>>. Acesso em: 7 nov. 2016

SANTA CATARINA. Lei nº 13.992, de 15 de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.alep.pr.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 126, p. 70-80, 2006.

SILVEIRA, Rodrigo Frota da. A guerra fiscal e a unanimidade no Confaz. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5yhq/a-guerra-fiscal-e-a-unanimidade-no-confaz-rodri-go-frota-da-silveira>>. Acesso em: 7 nov. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

TRAMONTIN, Odair. *Incentivos fiscais a empresas privadas & guerra fiscal: uma análise crítica, baseada em princípios constitucionais, sobre a existência de interesse público nas concessões de incentivos a empresas de fins lucrativos como estratégia de desenvolvimento econômico*. Curitiba: Juruá, 2002.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Texto para discussão nº 500, Seminário Internacional de Políticas Industriais Descentralizadas realizado em 11 e 12 de novembro de 1996 na Cidade de Brasília/DF. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129>>. Acesso em: 7 nov. 2016.