

Economic Analysis of Law Review

Impactos Da Guerra Fiscal Do ICMS e Da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal Sobre a Ordem Econômica

Impacts Of The Tax War And The Senate Resolution n. 13/2012 In The Economy

André Folloni¹

Pontifícia Universidade Católica do Paraná

Douglas Ramos Vosgerau²

Pontifícia Universidade Católica do Paraná

RESUMO

O artigo analisa, sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito (AED), os impactos da guerra fiscal e da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal sobre a ordem econômica. Em um primeiro momento, explica brevemente a sistemática de funcionamento do ICMS e a forma de concessão de benefícios fiscais pelos Estados. Em seguida, são apresentadas as mudanças trazidas pelas Resolução do Senado n. 13/2012 e como essas mudanças poderiam acabar com a guerra fiscal relacionada ao ICMS, especialmente com a guerra dos portos. Antes de entrar na efetividade da resolução, é feita uma análise dos impactos da guerra fiscal no desenvolvimento do país, demonstrando-se que, ao contrário do que é frequentemente sustentado, a Guerra fiscal pode trazer benefícios, sobretudo em relação ao desenvolvimento das regiões menos industrializadas do país. Por fim, a eficácia da Resolução n. 13/2012 é analisada, tanto do ponto de vista da necessidade ou não de se terminar com a guerra dos portos, quanto em relação aos efeitos colaterais da resolução.

Palavras-chave: Tributação; Análise econômica do Direito; Intervenção do Estado; Guerra dos Portos; Desenvolvimento.

JEL: K34

ABSTRACT

The article analyzes, from the perspective of Economic Analysis of Law, the impacts of Tax War and Senate Resolution n. 13/2012 on the economy. At first, the systematic of the ICMS is demonstrated, as well as the form that the states grant tax reductions. Soon after, the changes brought by Resolution no. 13/2012 and how these changes could end the War Tax related to ICMS, especially with the Port War, are presented. Before analyzing the effectiveness of that resolution, an analysis of the impacts of Tax War on Brazil's economic development is made, demonstrating that, contrary to what is often supported, the Tax War may bring benefits, particularly in relation to less developed regions of Brazil. Finally, the efficacy of Resolution n. 13/2012 is analyzed from the point of view of the necessity or not of ending the Port War, as well in relation the side effects of the resolution.

Keywords: Taxation; Law and Economics; State intervention; Ports war; Development.

R: 05/08/14 A: 30/03/16 P: 30/12/16

¹ E-mail: andrefolloni@gmail.com

² E-mail: douglasrv@gmail.com

1. Introdução

Para que sejam concretizados os Objetivos Fundamentais da República, previstos no artigo 3.º da Constituição Federal, e sejam promovidos os Direitos Fundamentais, o Estado necessita de recursos financeiros, e a principal forma de obtê-los é por meio da instituição e arrecadação de tributos. Assim, pode-se dizer que a carga tributária total exigida da sociedade está diretamente ligada ao “...tamanho do dever estatal perante a sociedade” (Medeiros, 2009, p. 6). A função clássica dos tributos é permitir que o Estado tenha recursos para suportar os gastos públicos, o que se denomina função fiscal dos tributos.

A Constituição prevê dois modos principais de repartição das receitas tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios: repartição da competência tributária, isto é, a possibilidade de instituir e cobrar tributos, e distribuição do resultado da arrecadação tributária, de forma direta via repasses ou indireta, por meio da intermediação dos fundos de partição, tanto dos Estados (FPE) quanto os Municípios (FPM).

A guerra fiscal surge quando há competição na arrecadação de impostos entre Estados ou Municípios. Nos últimos anos, a guerra fiscal entre Estados vem se acentuando no que se refere aos benefícios fiscais na importação de mercadorias, especificamente pela redução do ICMS nessas operações. Essa disputa particular entre Estados também é frequentemente denominada “guerra dos portos”.

Com o intuito de acabar com essa disputa, o Senado Federal aprovou, em 2012, a Resolução n. 13, que entrou em vigor no dia 1º de janeiro deste ano. Contudo, tanto a forma escolhida para o combate da guerra fiscal do ICMS, bem como sua eficácia, vêm sendo frequentemente questionadas.

O presente artigo intenta avaliar algumas consequências da guerra dos portos e a eficácia da Resolução n. 13/2012, sob perspectiva interdisciplinar, que congregue, de forma complexa, a visão jurídica e dados econômicos.

Esse estudo interdisciplinar é necessário. A exegese no Direito Tributário, como nos demais segmentos do Direito, não pode se reduzir somente a consideração de várias alternativas na interpretação de dispositivos legais: é um ônus do jurista identificar a melhor e mais justa alternativa de acordo com todos os campos de ciência envolvidos, como ressalta José Souto Maior Borges (2013, p. 120). Por isso, é útil e cabível um trabalho em sede de Análise Econômica do Direito, aqui vista como o exame, sob o ponto de vista econômico, dos “impactos que a presença ou ausência de normas jurídicas podem gerar nas relações sociais” (Ribeiro; Czelusniak, 2013, p. 23).

Neste contexto, inicia-se o trabalho com um breve relato sobre a forma de funcionamento do ICMS e as alterações trazidas pela Resolução n. 13/2012. Em seguida, discorre-se sobre os impactos da guerra dos portos no desenvolvimento do país. Ao final, são elaboradas, a título de conclusão, considerações sobre a eficácia jurídica e econômica da Resolução n. 13/2012.

2. O ICMS e a Resolução n. 13 do Senado Federal

Resumidamente, pode-se afirmar que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestações de serviços de comunicação; a entrada em território nacional de mercadoria importada do exterior; e a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo e derivados, e de energia elétrica (Carrazza, 2011, p. 23).

As alíquotas para as operações internas, ou seja, operações realizadas no interior de um mesmo Estado, são definidas pelos próprios Estados. As receitas dessas operações pertencem, inicialmente, ao Estado onde as operações ocorrem, embora a Constituição preveja distribuição de arrecadação aos Municípios em seu artigo 158, IV: “Pertencem aos municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Já as alíquotas interestaduais são aplicadas nas operações em que o Estado de destino da mercadoria seja diferente do Estado de origem, e são definidas de forma diversa, conforme o artigo 155, § 2º, IV da Constituição: “resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”. Até a edição da Resolução n. 13/2012, as alíquotas interestaduais eram 7% nas operações em que o Estado de origem faça parte das Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo, e 12% nas operações em que o Estado de destino integre as Regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou para o Estado do Espírito Santo.

Pela sistemática de não cumulatividade, determinada na Constituição, o adquirente de mercadoria localizado no Estado de destino pode se creditar do valor do imposto cobrado no Estado de origem: o ICMS “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores” (art. 155, § 2º, I). É justamente esse mecanismo, em si necessário e benéfico, que acaba permitindo o surgimento da guerra fiscal do ICMS, um efeito colateral negativo.

Diversos estados, com o intuito de atrair empresas, concedem créditos presumidos que diminuem o valor do imposto a pagar nas importações e, conseqüentemente, também diminuem o valor total devido do imposto. Esses créditos presumidos, muitas vezes, combinam-se com outras técnicas de incentivo nas importações, como a redução de base de cálculo, de alíquota ou de carga tributária total e o diferimento do imposto.

Para melhor compreensão, reproduzimos abaixo um exemplo no qual uma empresa importa determinada mercadoria em Estado que concede créditos presumidos e revende essa mercadoria para Empresa de outro estado. Esta última, por sua vez, revende a mercadoria ao consumidor final. As alíquotas utilizadas (18%) e o crédito presumido de 15% são meramente exemplificativos; o cálculo do ICMS por dentro foi suprimido para facilitar a compreensão:

Operação	Valores (R\$)
Valor da importação	100,00
ICMS a recolher na entrada (18%)	18,00
Crédito presumido (15%)	15,00
ICMS pago	3,00
Venda interestadual	150,00
ICMS interestadual (12%)	18,00
Diferença de ICMS a recolher	-
Total de ICMS recolhido	3,00
Venda ao consumidor final	170,00
ICMS devido (18%)	30,60
Diferença de ICMS a recolher	12,60
Valor total da operação	182,60
Valor Total do ICMS devido	30,60
Valor Total do ICMS recolhido	15,60
Economia sobre valor da operação	8,21%

Como se pode observar, no momento em que a mercadoria entra no território nacional, o valor do ICMS-importação a ser recolhido seria de R\$ 18,00, no entanto, como no exemplo acima há um benefício fiscal consistente no crédito presumido de ICMS à alíquota de 15%, o contribuinte acaba recolhendo somente R\$ 3,00 de ICMS na importação. Posteriormente, na venda dessa mercadoria a contribuinte de outro estado, o importador aproveita esse crédito e não recolhe nenhum valor de ICMS. Finalmente, quando da venda da mercadoria ao consumidor final, tem-se o valor total pagode ICMS de R\$ 15,60. Contudo, sem a concessão dos benefícios, o valor total de ICMS que teria sido pago seria de R\$ 30,60.

Desta forma, no exemplo acima, a concessão de benefícios fiscais de ICMS na Importação resultou em uma economia de aproximadamente 8,21% sobre o valor total da operação. Isso significa que o incentivo fiscal pode ser considerado um custo de transação, uma vez que pode ser capaz de alterar a tomada de decisões das empresas. Assim, a escolha racional do seu administrador poderá levar a nova unidade da empresa para o Estado que fornecer os melhores benefícios fiscais, desde que os benefícios superem os custos da mudança (Gonçalves; Ribeiro, 2013, p. 85).

Como essa possibilidade de concessão de benefícios geraria guerra fiscal entre os estados, a Constituição Federal previu, em seu art. 155, XII, “g”, que caberia à lei complementar *“regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”*. No entanto, essa lei complementar nunca foi elaborada pelo Congresso Nacional.

Diante da ausência, doutrina e jurisprudência têm considerado recepcionada uma lei editada no período de ditadura militar, a Lei Complementar n. 24/1975. Essa lei, em expediente claramente antidemocrático, definiu que a concessão de qualquer benefício em relação ao ICMS dependeria de aprovação unânime de todos os Estados, mediante voto no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Na Constituição de 1988, nem Emenda Constitucional demanda aprovação unânime e a forma federativa de Estado é cláusula pétrea; ainda assim, a comunidade jurídica tem considerado recepcionada a Lei Complementar n. 24/1975, que requer unanimidade para que um Estado relativamente autônomo possa decidir a respeito de seu principal imposto.

Justamente em função da extrema dificuldade de se conseguir unanimidade, os Estados passaram a conceder diversas espécies de benefícios fiscais, sem aprovação prévia do CONFAZ, a fim de reduzir o ICMS, principalmente na importação de mercadorias (Melo, 2012, p. 65). O objetivo dessa prática foi justamente atrair empresas e investimentos, o que resultou na conhecida guerra dos portos.

Como intuito de inviabilizar essa disputa, o Senado Federal promulgou, em 25/04/2012, a Resolução n. 13, vigente desde 1.º de janeiro de 2013. A resolução estabeleceu alíquota interestadual de 4% para operações com produtos importados, desde que esses produtos não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou que, caso submetidos a qualquer processo de transformação, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento). Assim, os bens produzidos no Brasil e aqueles que não se enquadram nos critérios acima continuam sujeitos às alíquotas interestaduais de 7% e 12%. Além disso, também não se enquadram na nova alíquota interestadual de 4%, os bens e mercadorias importados que não tenham similar nacional e os bens produzidos por processo produtivo básico (algumas indústrias de setores como de informática, tecnologia e comunicação, que tem um plano apresentado e aprovado pelo governo).

Se utilizarmos o exemplo hipotético anterior, mas aplicando as mudanças da Resolução n. 13/2012, teremos a seguinte tabela:

Operação	Valores (R\$)
Valor da importação	100,00
ICMS a recolher na entrada (18%)	18,00
Crédito presumido (15%)	15,00
ICMS pago	3,00

Venda interestadual	150,00
ICMS interestadual (4%)	6,00
Diferença de ICMS a recolher	-
Total de ICMS recolhido	3,00
Venda ao consumidor final	170,00
ICMS devido (18%)	30,60
Diferença de ICMS a recolher	24,60
Valor total da operação	194,60
Valor Total do ICMS devido	30,60
Valor Total do ICMS recolhido	27,60
Economia sobre valor da operação	1,54%

A alíquota interestadual de 4% praticamente neutraliza os benefícios concedidos por alguns Estados. Apesar do importador continuar tendo o benefício do ICMS na importação e recolher somente o valor de R\$ 3,00 a título de ICMS nessa primeira fase, em razão da alíquota interestadual ser de 4%, ele não consegue “carregar” esses benefícios para a próxima fase da operação.

Explica-se. No exemplo acima, o valor do ICMS na venda da mercadoria importada a contribuinte de outro estado seria de R\$ 6,00, ou seja, o importador aproveitaria somente R\$ 3,00 do crédito presumido de R\$ 15,00, enquanto no exemplo com a alíquota interestadual de 12%, o importador aproveita os R\$ 15,00 do crédito presumido. Consequentemente, o valor do ICMS a ser pago na venda ao contribuinte final com a alíquota interestadual de 4% é muito maior: R\$ 24,60, contra R\$ 12,60 na operação com a alíquota interestadual de 12%. Em razão disso, a concessão de benefícios fiscais de ICMS na Importação resultaria em uma economia de apenas 1,54% sobre o valor total da operação, contra uma economia de aproximadamente 8,21% no exemplo anterior.

Assim, a resolução buscou tornar menos interessante a utilização de portos de determinados Estados somente em razão da concessão de benefícios fiscais. Enquanto uma diferença de perto de cerca de 8%, como no exemplo anterior, poderia ser capaz de fazer com que indústrias e importadores se transferissem de um Estado para outro, caso os custos logísticos de tal mudança, a longo prazo, fossem inferiores à economia de 8,21%, a diferença de apenas 1,54% dificilmente seria capaz de cobrir esses custos e justificar a mudança dos contribuintes.

3. Impactos Da Guerra Fiscal Na Ordem Econômica

A crítica à guerra fiscal e, especificamente, à guerra dos portos, é comum. De fato, há aspectos negativos incontestáveis. Entretanto, procurando complexificar a visão da realidade, é possível levantar algumas ressalvas sobre os impactos da dessa disputa.

A conclusão que a guerra fiscal traria majoritariamente prejuízos para o país parece lógica quando se considera que essa disputa entre entes da mesma federação não busca atrair novos investimentos para o país, mas somente deslocar investimentos de um Estado para outro. Ou seja, o benefício para um Estado que receberia os novos investimentos estaria diretamente ligado ao prejuízo do outro Estado, que perderia esses investimentos.

Essa disputa entre os estados é capaz de demonstrar, também, a fragilidade das instituições na federação. Essa fragilidade pode vir a ser um sério entrave ao desenvolvimento, como demonstrou Douglas North.³

Desta forma, parece sensato afirmar que os beneficiados seriam as empresas privadas que passariam a pagar menos impostos e o Estado concedente dos benefícios que receberia os investimentos, incrementando a sua economia. Por outro lado, teríamos como prejudicados pela situação tanto o Estado que perdeu os investimentos privados e, segundo o que é frequentemente sustentado pelos Estados mais desenvolvidos, o país como um todo, que diminuiria sua arrecadação tributária.

Essas considerações fariam maior sentido se o Brasil fosse um país homogêneo, com a participação do Produto Interno Bruto – PIB bem distribuída entre os diversos estados da federação. Contudo, não há essa homogeneidade, conforme se observa na tabela abaixo, do IBGE:

Participação percentual das Regiões no PIB do Brasil de 2002 - 2010⁴									
Regiões	Participação no PIB (%)								
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Brasil	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Norte	4,7	4,8	4,9	5,0	5,1	5,0	5,1	5,0	5,3
Nordeste	13,0	12,8	12,7	13,1	13,1	13,1	13,1	13,5	13,5
Sudeste	56,7	55,8	55,8	56,5	56,8	56,4	56,0	55,3	55,4
Sul	16,9	17,7	17,4	16,6	16,3	16,6	16,6	16,5	16,5
Centro-Oeste	8,8	9,0	9,1	8,9	8,7	8,9	9,2	9,6	9,3

³ NORTH, Douglas. **Economic performance through time**. Disponível em: <http://nobelprize.org/economics/laureates/1993/north-lecture.html>. Acesso em 30/07/2013.

⁴ Disponível em: <http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&idnoticia=2265&busca=1&t=regiao-norte-aumenta-participacao-pib-nacional>. Acesso em 20/07/2013.

A participação dos Estados da Região Sudeste do país corresponde a mais de 55% do PIB total do Brasil, o que comprova a desigualdade regional do Brasil – e justifica, aliás, a norma do artigo 151, I, da Constituição, que permite, à União, “*a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País*”. Ainda, Constituição prevê, entre os Objetivos Fundamentais da República, em seu artigo 3.º, III, a meta de “*...reduzir as desigualdades sociais e regionais*”. Isso demonstra a necessidade de aprofundar o exame dos benefícios fiscais concedidos no âmbito da guerra fiscal e seus efeitos no desenvolvimento nacional.

Um dos estudos mais citados sobre o impacto da guerra dos portos no Brasil é o estudo elaborado em 2011 pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia – DECOMTEC e pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP (2011).

As conclusões do estudo foram as seguintes:

- (i) a concessão de benefícios de ICMS aumentaria a arrecadação no Estado concedente em detrimento da arrecadação dos demais Estados;
- (ii) a guerra fiscal do ICMS na Importação estaria transferindo empregos do Brasil para o exterior, em razão do barateamento dos produtos importados;
- (iii) caso os US\$ 14,22 bilhões (por volta de R\$ 25 bilhões) de incremento nas importações de bens industriais relacionados aos benefícios fossem produzidos no Brasil, isso estimularia também a produção da cadeia à montante, e, portanto, a produção nacional poderia ser R\$ 55,41 bilhões superior (R\$ 25,02 bilhões devido ao efeito direto e R\$ 30,39 bilhões devido ao efeito indireto);
- (iv) o incremento estimado no PIB de 2010 seria de R\$ 18,9 bilhões, o que possibilitaria que esse fosse 0,6% maior do que o atual, tendo a guerra dos portos um elevado custo para a sociedade;

Para que se possa aferir efetivamente se as conclusões do mencionado estudo são reais e se a guerra dos portos estaria de fato prejudicando o desenvolvimento do país, é necessário contrapor esses dados e conclusões com outros estudos sobre o assunto.

À primeira conclusão, segundo a qual a concessão de benefícios de ICMS aumentaria a arrecadação no Estado concedente em detrimento da arrecadação dos demais Estados, podem ser levantados alguns argumentos. Até que ponto essa perda de arrecadação realmente prejudica os Estados altamente industrializados, como São Paulo e Rio de Janeiro, que juntos contribuem com mais de 45% do PIB nacional, e até que ponto o aumento de arrecadação dos Estados menores não é essencial para que esses se possam desenvolver? Para responder a essa questão, a Fundação Getúlio Vargas – FGV, contratada pela Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG, realizou um estudo para estimar os impactos econômicos da implantação e da operação de 12 projetos industriais, viabilizados por incentivos fiscais concedidos pelos Estados onde os

mesmos se instalaram: Goiás, Distrito Federal, Paraná, Santa Catarina, Minas Gerais, Pernambuco, Bahia e Espírito Santo (Simonse; Sá; Blumenschein, 2011, p. 5).

Uma das conclusões do estudo foi que a implantação e operação dos projetos têm importância acentuada para as economias dos Estados onde foram implantados, o que ficou particularmente claro no caso dos Estados de Goiás e do Paraná. No estado de Goiás, no qual se localizavam quatro dos 12 projetos analisados, os projetos tiveram um impacto de R\$ 225 milhões no PIB estadual, R\$ 22 milhões em arrecadação do Estado na sua implantação, e R\$ 1,5 bilhão no PIB e R\$ 292 milhões em arrecadação devido durante a sua operação no ano de 2010. Já no Paraná, o único projeto analisado teve um impacto de R\$ 501 milhões no PIB e R\$ 64 milhões na arrecadação estadual durante a sua implantação. Durante a sua operação no ano de 2010, o impacto no PIB foi de R\$ 3,2 bilhões e de R\$ 407 milhões na arrecadação, além de criar cerca de 31,7 mil empregos.

A tabela abaixo demonstra o impacto dos projetos em cada um dos estados (Simonse; Sá; Blumenschein, 2011, p. 24):

Impactos Regionais da Implantação e Operação dos Projetos									
Estado		MG	DF	GO	BA	SC	ES	PE	PR
Núm. de projetos		1	1	4	1	2	1	1	1
Implantação	PIB (R\$ mi)	92	36	225	34	10	49	6	501
	Arrecadação (R\$ mi)	12	3	22	3	1	4	1	64
	Empregos	2.41	1.04	7.53	658	267	56	568	14.81
		6	8	7			1		8
Operação	PIB (R\$ mi)	429	374	1.51	515	288	15	35	3.163
				7			8		
	Arrecadação (R\$ mi)	53	73	292	68	79	1	6	407
	Empregos	4.84	1.03	10.8	3.44	3.12	32	126	31.72
		0	2	85	5	4	9		0

Assim, fica evidente a grande importância dos incentivos para que os Estados menos industrializados e com menos poder econômico possam incrementar suas receitas e se desenvolver.

Por outro lado, a arrecadação total do ICMS em relação ao PIB nacional passou de 6,34% em 1997 para 7,34% em 2008. Um crescimento significativo de 1%, o que representa,

aproximadamente, R\$ 30 bilhões somente em 2008, segundo números do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (Steinbruch; Yazbek, 2012, p. 8).

O crescimento da arrecadação do ICMS em relação ao PIB se deu nos seguintes percentuais: 1,86% no Centro-oeste; 1,4% no Nordeste; 1,12% no Norte; 0,99% no Sul; e 0,77% no Sudeste. Já a participação percentual das regiões na arrecadação total do ICMS está apresentada na tabela abaixo:

Região	Participação em 1997	Participação em 2008
Sudeste	60,50%	55,87%
Sul	14,91%	15,51%
Nordeste	13,15%	14,40%
Centro-oeste	6,95%	8,61%
Norte	4,50%	5,61%

Enquanto a participação da Região Sudeste, a mais desenvolvida e industrializada do país, caiu levemente ao longo do período de 1997 a 2008, aproximadamente 0,42% ao ano, a participação das demais regiões foi gradualmente subindo. Isso não significa que a arrecadação tenha diminuído na Região Sudeste ao longo desse período: a relação entre a arrecadação do ICMS e o PIB da região passou de 6,56% em 1997 para 7,33% em 2008.

Mesmo com a guerra fiscal, a arrecadação da Região Sudeste aumentou, se levarmos em conta a relação entre a arrecadação total e o PIB da região. Ou seja, por mais que tenha havido crescimento econômico na região, o crescimento da arrecadação foi superior ao crescimento econômico.

Portanto, o que ocorreu entre os anos de 1997 e 2008, período em que a guerra fiscal teve forte impacto na economia do país, foi um aumento da arrecadação de ICMS em relação ao PIB em todas as regiões do país, sendo que esse aumento foi mais relevante nas regiões menos desenvolvidas. Assim, a participação dessas regiões no valor total arrecadado também aumentou, enquanto a participação da Região Sudeste diminuiu.

Ora, esse leve aumento na participação das regiões menos desenvolvidas na arrecadação total de ICMS do país pode ter um impacto muito grande, quando se observa os valores que isso pode acrescentar na receita e no PIB dessas regiões, permitindo que elas se desenvolvam.

Obviamente, outros fatores podem contribuir com o aumento da arrecadação, como a modernização dos métodos de fiscalização. No entanto, apesar de ainda não existirem dados de como a modernização dos métodos de fiscalização podem aumentar a arrecadação do ICMS, pelos dados trazidos acima, mesmo diante de perdas pontuais, parece bastante razoável afirmar que a guerra fiscal não vem prejudicando significativamente a arrecadação do ICMS no país.

Observados esses dados por outro ângulo, pode-se defender ainda que a guerra fiscal estaria permitindo o desenvolvimento do país de forma mais igualitária, justamente em observância ao artigo 3.º da Constituição.

Quanto aos itens (ii) a (iv) da conclusão do estudo da FIESP, no sentido que a guerra fiscal poderia estar transferindo empregos do Brasil para o exterior, em razão do barateamento dos produtos importados e, conseqüentemente, prejudicando a economia nacional, devem ser vistas com cautela. Há muitos motivos que podem influenciar ainda mais o aumento da importação de produtos, como a alta valorização do real frente ao dólar, como verificado nos últimos anos. Além disso, há diversos desses produtos que são importados em razão da falta de tecnologia, matéria prima ou mão de obra para sua produção em território nacional. Ou seja, o aumento das importações não pode ser atribuído exclusivamente à guerra fiscal.

Deste modo, por mais que a guerra fiscal possa ter impacto no aumento das importações a até mesmo na transferência de empregos para o exterior, não se pode aferir qual é o real impacto disso sem dados concretos. Nas pesquisas e estudos aqui mencionados não foram encontrados dados que permitissem a análise detalhada da situação.

De qualquer forma, o que nos parece razoável concluir a partir dos dados apresentados é que, por mais que a guerra fiscal possa ter impactos jurídica e economicamente negativos para o país, esses impactos não parecem estar, por si só, travando o desenvolvimento, ao menos em seu aspecto econômico. Muito pelo contrário, parecem estar permitindo um desenvolvimento um pouco mais homogêneo do que se teria se a disputa entre os Estados não pudesse existir.

É claro que o presente estudo não pretende, de forma alguma, defender a guerra fiscal como instrumento de desenvolvimento do país. O que se pretende é demonstrar que, muitas vezes, os estudos e pesquisas sobre o assunto não trazem todos os dados necessários, a fim que seja possível afirmar se o impacto da guerra fiscal é efetivamente positivo ou negativo para o desenvolvimento. Em razão disso, afirmações genéricas ou parciais no sentido de que a guerra fiscal necessariamente prejudicaria o desenvolvimento do país devem ser vistas com ressalvas, tendo em vista a alta complexidade da questão.

É justamente em razão da alta complexidade dessas questões que é necessário empreender estudo do Direito Tributário, no Brasil, de forma complexa e não redutora (Folloni, 2013, p. 384). Somente o estudo interdisciplinar é capaz de verificar as consequências de forma mais aproximada da realidade, bem como os efeitos positivos e negativos de determinadas políticas tributárias. Quando se opta por simplesmente analisar questões jurídicas sem o auxílio de ferramentas de outros campos da ciência, diversos aspectos tão importantes quanto os puramente jurídicos podem passar despercebidos e inviabilizar conclusões adequadas.

4. Eficácia da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal

Diante dos argumentos até aqui expostos, a análise da eficácia da Resolução n. 13/2012 do Senado Federal deve ser feita de forma crítica. O objetivo da resolução era solucionar um suposto problema – guerra fiscal do ICMS na importação – que estaria causando sérios prejuízos para a economia e o desenvolvimento do país.

Contudo, argumentou-se que esse problema não estaria trazendo somente consequências negativas para o Brasil. Na verdade, a guerra fiscal do ICMS na importação, sob certo ponto de vista, pode estar, até, contribuindo para o desenvolvimento do país de forma mais homogênea.

A efetividade da medida em relação a possibilidade de acabar com a guerra dos portos é patente, ao menos de forma momentânea. Realmente, como demonstramos acima, a nova alíquota interestadual de 4% para importados seria capaz de tornar menos interessante a concessão de benefícios fiscais. Sabe-se, porém, que, em regra, quando um sistema – como o jurídico – provoca alterações em seu entorno – no caso, o funcionamento socioeconômico do país –, o entorno, que também é um sistema complexo, tende a adaptar-se e, quando possível, a neutralizar o ruído (Luhmann, 1997, p. 57). A partir de um desarranjo provocado por um acontecimento, o sistema tende a reordenar-se, em geral ganhando complexidade (Prigogine; Stengers, 1984, p. 41; Pitasi, 2014, p. 6). Não é possível prever como essa adaptação ocorrerá e se a neutralização será pela via da manutenção das empresas em seus respectivos Estados ou pela invenção, pelos Estados, de novas formas de benefício. Como sempre, o futuro fica em aberto numa realidade complexa.

Um impacto que a Resolução n. 13/2012 pode gerar é a acumulação de créditos de ICMS por contribuintes que importem em Estado que não conceda benefícios e vendam ou transfiram os produtos importados para outros Estados. É que, via de regra, esse contribuinte irá recolher o ICMS na importação à alíquota de 18% e a transferência dos produtos para outros Estados se fará mediante a aplicação da alíquota de 4%. Isso significa que a diferença do valor recolhido na importação e do valor devido na operação interestadual irá se acumular na forma de créditos de ICMS, caso o contribuinte não tenha operações no Estado de origem. Atualmente, a recuperação desses créditos perante os Estados é extremamente difícil, senão impossível, o que, em uma situação normal, provocará aumento no custo desses produtos.

Por outro lado, o custo burocrático das empresas tende a aumentar, com a necessidade de se apurar o custo de importação das mercadorias, a fim de se determinar se a alíquota aplicável é de 4% a normal (7% ou 12%). A resolução prevê que as operações com mercadorias com conteúdo de importação superior a 40% sujeitam-se à alíquota de 4%, já aquelas com conteúdo inferior a 40% se sujeitam à alíquota normal. Ficará a cargo do contribuinte realizar esse controle, podendo se sujeitar as penalidades legais e cobrança de imposto adicional caso a apuração do conteúdo de importação não seja efetuado de forma adequada.

Veja-se ainda que, no Brasil, esse assunto é ainda mais importante em razão da grande quantidade de obrigações tributárias acessórias, gerando altíssimos custos de conformidade. Essas obrigações implicam custos gigantescos se computada a quantidade de horas despendidas pelas empresas para seu cumprimento. De fato, segundo o relatório “*Doing Business 2007*”, do Banco Mundial, 2.600 horas anuais são necessárias, em média, para que uma empresa cumpra com suas obrigações tributárias, colocando o Brasil no primeiro lugar desse ranking negativo. Em razão disso e de diversos outros aspectos regulamentares e legais, o Brasil é classificado no relatório “*Doing Business 2012*” como o 126.º país em relação à facilidade para realização de negócios.

Ao incrementar obrigações acessórias e gerar a possibilidade de acúmulos de créditos não recuperáveis, a Resolução n. 13/2012 aumenta os custos de transação da atividade empresarial, causando uma externalidade negativa da medida. Em termos práticos, fica mais complicado para os empresários calcularem exatamente qual o custo tributário de cada operação (custo *ex-ante*) pelo sistema do conteúdo de importação para determinação de alíquotas interestaduais. Isso poderá gerar diversos custos adicionais imprevistos para a empresa (custos *ex-post*), como a cobrança de imposto adicional e multas, consequentemente com efeitos nocivos na economia, comprometendo investimentos e planejamento estratégico e, em regra, o repasse desses custos ao preço do produto ao consumidor final.

5. Considerações Finais

Pelo exposto acima, é possível concluir que, embora a guerra fiscal possa efetivamente causar alguns prejuízos para a economia do país, como o possível aumento das importações ou transferência de empregos para o exterior, seus impactos não são apenas negativos para o desenvolvimento do Brasil. Nesse sentido, o artigo expôs argumentos que demonstram como a guerra fiscal é um elemento em uma equação complexa que tem gerado desenvolvimento menos desarmônico no território nacional. A despeito de seus aspectos negativos, a guerra fiscal do ICMS parece estar permitindo um desenvolvimento um pouco mais homogêneo do país, comparando com o que se teria caso a disputa entre os Estados não pudesse existir.

Não se sustenta, é claro, que a guerra fiscal é a solução para os problemas de desigualdade regional. Guerras fiscais sempre demonstram falhas em dois aspectos fundamentais em uma democracia federativa: a falha dos mecanismos de consenso e, no caso específico do ICMS, a ineficiência da previsão da Lei Complementar n. 24/1975, que demanda aprovação unânime de todos os Estados para concessão de benefícios fiscais; e falha da própria União no cumprimento de seu papel de responsável pela harmonia da federação (Batista Junior, 2011, p. 337).

No que se refere à Resolução n. 13/2012 do Senado Federal, os dados apresentados ao longo do estudo demonstram aspectos negativos da medida, como o acúmulo de créditos de ICMS e o aumento dos custos de conformidade via incremento nas já excessivas e irracionais obrigações tributárias acessórias, gerando alta de custos e, possivelmente, aumento de preços ao consumidor final. Os mecanismos utilizados pela Resolução não foram plenamente adequados, produzindo externalidades negativas para a atividade empresarial. Portanto, ainda que se sustente a constitucionalidade formal da Resolução n. 13/2012, sua análise complexa e interdisciplinar permite concluir que a medida sofre de sérias inadequações em relação aos objetivos constitucionais.

Por fim, e exatamente por isso, o presente estudo também demonstra a necessidade do estudo interdisciplinar do Direito e, especificamente, do Direito tributário. A análise exclusiva de questões formais não parece ser mais suficiente para se determinar a efetividade, adequação ou até mesmo a constitucionalidade de certas políticas. Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, não podemos mais sustentar afirmações desconexas da realidade socioeconômica e ambiental brasileiras, estudadas por outras disciplinas (Borges, 2013, p. 118). Nesse

sentido, o dado econômico é fundamental para avaliar se as medidas jurídico-tributárias contribuem para a realização dos objetivos fundamentais da República, como o desenvolvimento nacional, homogêneo e sustentável, ou se, ao contrário, podem estar conduzindo o país em direção oposta àquela determinada na Constituição.

6. Referências

BANCO MUNDIAL. *Doing business in 2007: creating jobs*. Washington: The World Bank, 2007. Disponível em < <http://portugues.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB07-FullReport-Portuguese.pdf> >. Acesso em 21/05/2014.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios da modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte, n. 102, p. 305-341, jan./jun. 2011.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 211, p. 106-121, abril/2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CZELUSNIAK, Vivian Amaro; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Cooperação para a efetividade dos contratos de transferência de tecnologia: uma análise juseconômica. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília, vol. 4, n. 1, p. 21-34, jan./jun. 2013.

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. *Guerra fiscal do ICMS nas Importações: avaliação do Decomtec*. São Paulo: FIESP, 2011. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/wp-content/uploads/2012/05/guerra-fiscal-de-icms-na-importação-decomtec_-_auditado-pela-bdo_-e-custos-econômicos.pdf>. Acesso em 04/07/2014.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Os incentivos fiscais sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*. Brasília, vol. 4, n. 1, p. 79-102, jan./jun. 2013.

LUHMANN, Niklas. *Sociedade y sistema: la ambición de la teoría*. Barcelona: Paidós, 1997.

MEDEIROS, Neuci Pimenta. Extrafiscalidade dos tributos como instrumento de intervenção do Estado na Economia. *Diritto & Diritti*. Italia, nov/2009, p. 6. Disponível em: <<http://www.diritto.it/art.php?file=/archivio/28508.html>>. Acesso em 16/03/2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

NORTH, Douglas. *Economic performance through time*. Disponível em: <http://nobel-prize.org/economics/laureates/1993/north-lecture.html>. Acesso em 30/07/2014.

PITASI, Andrea. Designing hypercitizenship methodologically. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*. v. 5, n. 1, p. 2-18, jan/jun. 2014.

PRIGOGINE, Ilya; STENGERS, Isabelle. *Order out of chaos*. New York: Bantam, 1984.

SIMONSE, Ricardo; SÁ, Francisco Eduardo Torres de; BLUMENSCHNEIN, Fernando Naves. *Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2011. Disponível em: <http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/documentos/Estudo_FGV_Incentivos_Fiscais.PDF>. Acesso em: 04/07/2014.

STEINBRUCH, Fernando. YAZBEK, Cristiano Lisboa. *Reflexos e paradigmas da guerra fiscal do ICMS*. Curitiba: IBPT, 2012. Disponível em <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/ novelty/estudo/62/GuerraFiscalNaoPrejudicouEstadosDizEstudoDoIBPT.pdf>>. Acesso em 04/07/2014