Guerra Fiscal: uma análise da evolução da renúncia fiscal praticada pelos estados brasileiros.

Ricardo da Silveira Coelho
Mestrando em Administração Pública pela UFJF
ricardoscoelho@gmail.com

Heloísa Pinna Bernardo
Doutora em Contabilidade e Controladoria pela USP
heloisa.bernardo@ufjf.edu.br

Rodrigo Guedes Maia
Graduado em Administração Pública pela UFF
rodrigogm@id.uff.br

Resumo:

O Sistema Tributário Nacional, apesar dos aperfeiçoamentos introduzidos pela Constituição Federal de 1988, permitiu que os estados-membros da federação entrassem na chamada Guerra Fiscal. A Guerra Fiscal se reflete na concessão de benefícios fiscais e creditícios por um ente em detrimento de outros, para atrair investimentos. O presente artigo analisa a renúncia fiscal dos entes federados através de uma verificação longitudinal, no período compreendido entre 2010 e 2015. Para tanto, a pesquisa foi centrada na dimensão da renúncia fiscal declarada, pelos estados e Distrito Federal, em relação à receita tributária. Os resultados permitem concluir que embora a renúncia fiscal tenha se acentuado em alguns estados, seu valor agregado não apresentou mudança estatística significante no período.
Palavras-Chave: Guerra Fiscal; Renúncia Fiscal; ICMS.

1. Introdução

A Constituição Federal de 1988 – CF/88, buscando reforçar o pacto federativo, garantiu a divisão da competência e capacidade tributárias entre a União, os estados e Distrito Federal, e os municípios. Essa divisão objetivou prover os meios políticos e financeiros para que cada um dos entes federados tivesse sua autonomia garantida (ARRETCHE, 2004).

Aos estados couberam o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. (BRASIL, 1988).

A guerra fiscal pode ser entendida como a competição entre os entes federativos, através de concessões fiscais e creditícias para atrair investimentos. Sua operacionalização nos estados ocorre, principalmente, através da renúncia dos impostos listados acima. (MARTINS; CARVALHO, 2014).

A renúncia fiscal, ou renúncia de receita, foi definida pela Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, da seguinte forma (BRASIL, 2000):

> "Art. 14.[...]
> § 1o A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado".

Os benefícios concedidos acarretam prejuízo a outros entes, como no caso de operações de débito e crédito entre empresas de diferentes estados, explicado mais adiante neste texto.

O tributo em que a guerra fiscal mais se reflete é o ICMS. Esse imposto, de competência estadual, tem suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. Os estados possuem autonomia no estabelecimento de alíquotas até o limite máximo e na concessão de benefícios, como isenção ou redução do imposto. (BRASIL, 1988).

Conforme defende ElAli (2007), a renúncia fiscal pode ter tanto efeitos positivos como negativos. Se utilizada para corrigir distorções e estimular o desenvolvimento regional de forma planejada, com evidências de seu retorno à sociedade, pode ser positiva para o país. Se, no entanto, for utilizada indiscriminadamente, como instrumento de competição por investimentos, pode ter efeitos predatórios e afetar a livre concorrência.

Com o intuito de se compreender a postura dos estados em relação ao tema, foi proposta a seguinte **questão de pesquisa**: **qual o comportamento dos estados brasileiros em relação à guerra fiscal?**

O comportamento dos estados e do Distrito Federal quanto à guerra fiscal, nesta pesquisa, é avaliado a partir da dimensão da renúncia, medida pela relação entre a renúncia fiscal e a receita tributária (arrecadação de tributos).

Nesse sentido, o objetivo geral é avaliar a evolução da guerra fiscal entre os estados da federação no período compreendido entre 2010 e 2015. Complementarmente, a pesquisa discute o contexto teórico e operacional da guerra fiscal.

A **hipótese de pesquisa** subjacente é que a **guerra fiscal se acirrou em 2015 comparativamente a 2010**.

A importância da pesquisa se sustenta pela atualidade do tema renúncia tributária, em um momento de dificuldade fiscal e de crise econômica, e pela escassez de estudos que demonstrem a evolução da renúncia de cada estado ao longo do tempo.

É importante ressaltar, que esse trabalho se limita a analisar a evolução de dados de renúncia fiscal, para que seja possível se ter uma ideia de seu volume em cada estado sem, no entanto, explorar o mérito dos motivos de sua concessão.

Outro ponto digno de nota é que os termos tributos e impostos serão utilizados de maneira intercambiável nesse artigo, para efeitos de simplificação. Os autores não ignoram, no entanto, que impostos seriam uma espécie do gênero tributos, o qual abrangeria também outros itens, como taxas e contribuições de melhoria.

2. Fundamentação Teórica

Os tributos são a principal forma do Estado se financiar para poder cumprir seu papel perante a sociedade. Nesse contexto, Musgrave e Musgrave (2004) definiram as funções fiscais do estado como alocativa, estabilizadora e distributiva.

Giambiagi e Além (2011) explicam que a função alocativa diz respeito à alocação de recursos pelo Estado para fornecer bens e serviços públicos. Ela se manifesta, principalmente, na elaboração do orçamento anual, quando são definidas as prioridades e os montantes de recursos a serem alocados.

A função estabilizadora é aquela em que o Estado procura suprir as deficiências do mercado, de modo a amenizar crises econômicas e garantir o nível de emprego e desenvolvimento. Um exemplo da ocorrência dessa função são as chamadas políticas anti-cíclicas, em que em momentos de baixa atividade econômica, o Estado procura aumentar sua participação no crescimento através de investimentos.

A função distributiva, por sua vez, seria uma forma do Estado reduzir a desigualdade através da redistribuição de recursos e pode ocorrer de várias formas. Uma delas é a incidência tributária. Ao tributar mais os indivíduos com maior capacidade contributiva e menos aqueles mais necessitados, o poder público promove uma realocação da renda nas camadas da sociedade.

A renúncia fiscal, ao abrir mão de recursos destinados aos cofres públicos, limita o Estado no cumprimento de suas funções e pode se transformar em uma função distributiva às avessas, em que, através da redução de tributos, recursos são indiretamente retirados da sociedade e transferidos a setores econômicos com grande acumulação de capital.

2.1 A Incidência Tributária e os Impostos sobre Consumo

Os impostos incidem sobre a chamada manifestação de riqueza. Essa manifestação é refletida por meio de acréscimo patrimonial (renda), patrimônio constituído (propriedade e herança) e consumo (ou circulação da riqueza). (CABRAL, 2009).

Alguns autores, dentre os quais Mankiw (2014) e Myles (2009), defendem que a alocação da tributação deveria priorizar os impostos sobre consumo, pois a incidência tributária sobre renda e patrimônio reduziria o retorno do investimento e desestimularia a inovação, impactando diretamente o crescimento econômico. A explicação econômica dos autores para tal fenômeno estaria relacionada ao comportamento decrescente do lucro marginal de cada unidade adicional de capital acumulado, o que forçaria os agentes econômicos a buscarem investimentos produtivos, gerando emprego e renda.

Outros autores, como Fieldhouse (2013) e Piketty (2014), refutam tais argumentos ao apontarem pesquisas que indicam que aumentos nos impostos sobre patrimônio e renda desde a Segunda Guerra Mundial, tiveram impacto estatístico insignificante no crescimento econômico dos países.

Os quatro autores citados concordam, todavia, que os tributos são essenciais para que o Estado desempenhe suas funções.

Nesse sentido, a importância dos tributos como instrumento de arrecadação que garantem ao Estado os meios de cumprir suas funções e, ainda, como instrumento de busca de justiça social, reforça o fato de que qualquer política fiscal que abra mão desses recursos deve ser feita com muita cautela e não deve se tornar prática corriqueira. (VARSANO, 1997).

2.2 O ICMS como Imposto sobre Consumo

> A tributac¸a˜o sobre o consumo e´ impessoal, ou seja, recai sobre os bens ou servic¸os consumidos, sem levar em considerac¸a˜o as caracteri´sticas daqueles que os consomem. (CARLOS, 2016).

Zodrow (1999) elenca como principais modalidades de tributos sobre consumo o Imposto sobre Vendas a Varejo – IVV (*Retail Sales Tax – RST*, em inglês) e o Imposto sobre Valor Agregado – IVA (*Value-Added Tax – VAT*, em inglês).

A partir de uma perspectiva econômica, ambos os impostos são entendidos como equivalentes. A diferença principal se situa na forma de arrecadação. O IVV é arrecadado apenas na venda ao consumidor final, em um processo que se chama de incidência monofásica (incidência em apenas uma etapa da cadeia).

O IVA, por sua vez, é coletado ao longo do processo de produção e distribuição, incidindo de maneira plurifásica, em diversas etapas da cadeia. Para evitar que o IVA incida em cascata sobre si mesmo, é utilizado um método chamado de *invoice credit*, que garante a não-cumulatividade do imposto (EBRIL et al., 2001).

O método *invoice credit* é operacionalizado através de uma sistemática de débitos e créditos, que garante que a cada vez que o fato gerador do imposto ocorre, sua incidência real recai somente sobre o valor agregado em relação à operação anterior e não sobre a cadeia completa. O comprador, portanto, sendo contribuinte do imposto, se credita do valor apurado na operação anterior e se debita apenas da diferença entre o imposto total devido e o apurado anteriormente.

A incidência plurifásica, além de outras características cujo detalhamento foge ao escopo desse trabalho, torna o IVA superior, razão pela qual já foi adotado em mais de 140 países. O IVV, por sua vez, é utilizado essencialmente nos Estados Unidos (CHARLET; OWENS, 2010).

O ICMS é um imposto sobre consumo e responde pelo maior volume de arrecadação no Sistema Tributário Brasileiro. Embora tenha diversas diferenças em relação ao IVA, a não-cumulatividade, operacionalizada através do método *invoice credit*, é característica que o assemelha a este.

Talvez a principal diferença entre o IVA e o ICMS esteja na abrangência e competência tributária. Segundo Swistak (2015), na maioria dos países existe apenas um IVA com alíquotas definidas por legislação federal. No Brasil, entretanto, "o legislador constituinte, numa tentativa atécnica de dividir a arrecadação, optou por dividir a tributação sobre o consumo em três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de competência da União, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de competência estadual, e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência municipal". (ALEXANDRE, 2016, pp. 547-548).

2.3 A Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS

Por sua ampla abrangência, que implica diversas materialidades em um mesmo tributo ou, em outras palavras, diversos tributos em apenas um imposto, e competência legislativa pulverizada entre os estados brasileiros, ICMS e´ o principal instrumento utilizado nas pra´ticas de guerra fiscal (CARRAZA, 2015).

Na competição por investimentos com seus pares, os estados acabam por oferecer redução total ou parcial de alíquotas desse imposto.

Para evitar que isso ocorra, a Lei Complementar nº 24, de 1975 criou o Conselho de Administrac¸a˜o Fazenda´ria – CONFAZ. Esse conselho reu´ne os 27 secreta´rios da fazenda dos estados e Distrito Federal, ale´m do Ministro da

Fazenda, para que analisem e aprovem ou não os incentivos fiscais que os estados desejam conceder no âmbito do ICMS (BRASIL, 1975).

O quórum definido pela referida lei para concessão de incentivos é a unanimidade.

> "Art. 2º [...]
> § 2º - A **concessão de benefícios** dependerá sempre de **decisão unânime dos Estados representados**; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.". (BRASIL, 1975, destacou-se).

Diversos estados, no entanto, invocando sua autonomia e competência legislativa, concedem benefícios de forma unilateral, sem a aprovação no CONFAZ, o que faz com que seus pares acabem sendo preteridos na decisão de empresas, quando buscam locais para investimentos produtivos.

Quando os benefícios unilaterais concedidos são questionados, a justificativa mais comum apresentada pelo estado que os concedeu é que este praticou algo que todos praticam, e com isso estaria apenas se defendendo na guerra fiscal.

Essa justificativa pode ser vista na nota à imprensa do governo do Rio de Janeiro, divulgada em 27/10/2016, com o seguinte conteúdo:

> "[...] **A concessão dos incentivos para atração e ampliação de investimentos não é exclusividade do Estado do Rio de Janeiro, e, sim, usual nas demais unidades da Federação**. No Brasil, os incentivos fiscais têm sido usados, há décadas, como forma de atração de investimentos e desconcentração regional da produção industrial. [...]" (IMPRENSA RJ, 2016, destacou-se)

A respeito dos benefícios concedidos, vale reforçar que a não-cumulatividade do ICMS pressupõe que o crédito ocorra com base no imposto apurado na operação anterior. Se na operação anterior não houve apuração do imposto em função de benefício fiscal concedido unilateralmente, seria legítima a apropriação do crédito?

Para responder a essa pergunta, recorramos a um exemplo de operação interestadual entre contribuintes do ICMS.

Suponhamos uma mercadoria sujeita ao ICMS, que serve de insumo na fabricação de determinado produto. Imaginemos, ainda, que o estabelecimento que vende a mercadoria (insumo) esteja em um estado da federação diferente daquele que a compra. Suponhamos, também, que o estado onde se localiza o estabelecimento produtor do insumo tenha concedido isenção ou redução do ICMS, de forma unilateral.

O vendedor do insumo destacaria o ICMS normalmente na Nota Fiscal de Venda. Na apuração do imposto, no entanto, não haveria o recolhimento, visto que o instrumento legislativo que concedeu a isenção ou redução seria invocado.

O comprador do insumo no estado de destino, ao incorporar o crédito de ICMS destacado na Nota Fiscal, recolheria um valor menor ao estado onde se localiza.

Alguns estados, ao identificar tais práticas, adotam a postura de não aceitar que o crédito seja apropriado, exigindo o tributo sobre o total da operação, em procedimento denominado glosa de crédito.

A seção a seguir demonstra o posicionamento dos tribunais superiores pátrios em relação à constitucionalidade tanto da glosa do crédito, quando da concessão unilateral dos benefícios.

2.4 A Posição dos Tribunais Superiores Brasileiros

Quando instado em Ac¸o˜es Diretas de Inconstitucionalidade – ADI, que denunciam pra´ticas de concessa˜o unilateral de benefi´cios, o Supremo Tribunal Federal – STF tem se pronunciado contra a guerra fiscal, declarando inconstitucionais os diplomas legislativos que os instituem.

As deciso˜es, no entanto, teˆm sido relativamente ino´cuas, ja´ que os estados acabam por editar novos diplomas legais que concedem benefi´cios parecidos. O STF editou, por isso, a proposta de su´mula vinculante nº 69, segundo a qual:

> "Qualquer isenc¸a˜o, incentivo, reduc¸a˜o de ali´quota ou de base de ca´lculo, cre´dito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefi´cio fiscal relativo ao ICMS, concedido sem pre´via aprovac¸a˜o em conveˆnio celebrado no aˆmbito do Confaz, e´ inconstitucional" (BRASIL, STF, 2012).

A publicac¸a˜o dessa su´mula encerraria de forma dra´stica e, possivelmente, trauma´tica a guerra fiscal. Sendo assim, na esperanc¸a de uma soluc¸a˜o legislativa de consenso, o STF ainda na˜o a publicou.

Apesar dessa proposta de súmula, os tribunais superiores brasileiros entendem que a glosa de créditos é ilegítima até que a lei que concedeu o benefício seja declarada inconstitucional pelo poder judiciário.

Foi o que decidiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Recurso Ordinário em Mandado de Seguranc¸a RMS 31.714 – MT (2010/0044507-3), em que o ministro relator Castro Meira, citando decisão anterior da ministra Ellen Gracie, assim se expressou:

> "No decisum, a eminente Relatora deixa claro que **o único caminho possível a ser percorrido pelos Estados que se sintam prejudicados pela chamada 'Guerra Fiscal' é a propositura de ação direta de inconstitucionalidade contra as normas locais de outra unidade federada** que não respeitem as disposições constitucionais e legais

> relativas à concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS." (BRASIL, STJ. Recurso Ordinário em Mandado de Seguranc¸a: RMS 31.714 – MT (2010/0044507-3), Rel. Castro Moreira, 2011, destacou-se).

O Supremo Tribunal Federal seguiu caminho parecido ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.481/PR. Movida pela Confederação Nacional das Indústrias, buscou a ADI tornar inválidos os benefícios fiscais de ICMS concedidos pela Lei n° 14.985, de 6 de janeiro de 2006 do estado do Paraná, sem respaldo do CONFAZ (BRASIL – STF, 2015).

O STF julgou inconstitucionais os artigos da lei paranaense que concediam os benefícios, mantendo coerência com a jurisprudência da corte. Digno de nota, no entanto, foi a decisão de convalidar os benefícios até a declaração da inconstitucionalidade, reforçando a decisão do STJ de que os estados não possuem legitimidade para glosar os créditos antes da inconstitucionalidade ser declarada.

2.5 A Unanimidade no CONFAZ

O principal ponto de reclamação de diversos estados brasileiros, que concedem benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, é que o quórum de unanimidade, exigido pela Lei Complementar nº 24/75, beneficiaria os estados mais desenvolvidos e impediria o desenvolvimento regional.

Depois de muitas discussões e impasses, foi aprovada a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que diminuiu o quórum necessário.

> "Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1o desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:
>
> I - **2/3 (dois terços) das unidades federadas**; e
>
> II - **1/3 (um terço) das unidades federadas** integrantes **de cada uma das 5** (cinco) **regiões do País**." (BRASIL, 2017, destacou-se).

A alterac¸a˜o no quórum, no entanto, não atinge o cerne do problema, que se situa na forma como o ICMS é estruturado no Brasil. A seção a seguir demonstra algumas propostas de solução que já foram apresentadas por políticos e estudiosos do tema.

2.6 As Propostas de Solução para a Guerra Fiscal do ICMS

Diversas tentativas já foram feitas para solucionar o problema. Uma delas foi a da Comissão de Notáveis, uma comissão de treze especialistas nomeados, pelo então presidente do Senado José Sarney, para propor uma solução para a guerra fiscal.

O grupo não chegou a propor uma alteração radical nos princípios do ICMS, de forma a aproximá-lo do IVA dos países desenvolvidos, mas elaborou o Projeto de Lei Complementar 2012, que ofereceu alternativas de solução para o problema.

A proposta possuía o pressuposto central de que a unanimidade seria o quórum mais adequado para decisões que envolvem isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS. (MARTINS; CARVALHO, 2014). Como visto, a LC 24/75 já previa a unanimidade como quórum obrigatório, mas não estabelecia sanções para o descumprimento. O PLC propôs preencher essa lacuna, determinando sanções pelo descumprimento da regra. O referido PLC ainda se encontra em tramitação no Congresso Nacional.

Outra sugestão foi a Eliminação das Operações Interestaduais que, como demonstrado no texto, geram diversas disputas judiciais. Por esse motivo, alguns estudiosos sugeriram a eliminação do ICMS em tais operações, argumentando que não havendo imposto a ser pago, o fator tributário certamente diminuiria de importância no momento da escolha do local de instalação das indústrias (BRITO, 2010).

Outra vertente da proposta anterior seria a cobrança total do ICMS no estado de origem e transferência da receita para o destinatário. Essa proposta eliminaria o conflito de alíquotas, inibindo sua utilização para o estímulo da guerra fiscal. (BRITO, 2010).

Nenhuma das sugestões, contudo, pareceu ganhar o apoio necessário para ser implementada e resolver o problema, mesmo que de forma parcial.

Uma proposta mais ousada seria a criação de um IVA federal, com a extinção do ICMS, do IPI e do ISS. Alexandre (2016) aponta que tal mudança teria o potencial de resolver todos os problemas da guerra fiscal, mas que seria politicamente impossível, pois mesmo que se garantisse o repasse integral dos recursos arrecadados, os Estados e o Distrito Federal jamais concordariam com a perda do poder político que o ICMS representa.

Há, no entanto, um movimento político para que tal proposta seja concretizada. O Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, apontado como relator da Reforma Tributária, apresentou no dia 18 de agosto de 2017, à equipe econômica do Governo Federal, uma proposta que extingue vários tributos, dentre eles o ICMS, o IPI e o ISS e cria um Imposto sobre Valor Agregado, semelhante ao IVA europeu, com alíquotas definidas por legislação federal. (MAZUI; MARTELLO; 2017).

3. **Método de Pesquisa**

Este estudo foi realizado sob a **abordagem quantitativa** que, segundo Gerhardt e Silveira (2009), se dá pela exploração estatística de dados brutos e padronizados.

Quanto ao tipo, trata-se de uma pesquisa **exploratória**. Segundo Gil (1991), a pesquisa exploratória proporciona maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito através da formulação de hipóteses e aprimoramento de ideias e intuições.

Em relação ao desenho, a pesquisa configura-se como **estudo de casos instrumental**, em que os resultados podem facilitar a compreensão de algo mais amplo, fornecendo insights sobre um assunto, ou contestando uma concepção generalizada (STAKE, 1995). Trata-se de um **estudo de casos múltiplos**, que, segundo Yin (2003), permite explorar uma mesma temática a partir de diferentes referências.

3.1 Coleta de Dados

Os dados de **Renúncia Fiscal** foram coletados das Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDO de cada estado em cada ano, disponíveis nos respectivos diários oficiais. O Anexo de Metas Fiscais da LDO traz a estimativa de renúncia para o ano em questão.

Os dados da **Receita Tributária (Arrecadação)** foram coletados das Leis Orçamentárias Anuais – LOA de cada estado, disponíveis nos respectivos diários oficiais. O objetivo principal dessa lei é fazer uma previsão da receita e fixar as despesas e, portanto, as estimativas de arrecadação (receita) foram coletadas para cada ano.

O **período de coleta** foram os anos de **2010 e 2015**. Esse período foi escolhido devido à disponibilidade dos montantes de receita e renúncia nas LOA e LDO respectivas de cada estado.

Nem todos os estados publicaram a estimativa de renúncia na LDO, razão pela qual não foi possível encontrar os dados dos estados do Paraná, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul e Sergipe. Para os demais, os dados foram coletados, tabulados e representam a base desse estudo. Foram, portanto, coletados dados de 22 estados e do Distrito Federal.

A Tabela 1, a seguir, sintetiza os indicadores coletados na pesquisa:

Tabela 1: Indicadores utilizados na pesquisa.

Indicador	Fonte	Período de coleta
Renúncia Fiscal	LDO (Diário Oficial)	2010 e 2015
Receita Tributária	LOA (Diário Oficial)	2010 e 2015

Fonte: Elaborado pelos autores do artigo.

3.2 Tratamento de Dados

A partir dos dados coletados, foram obtidas as variáveis descritas na Tabela 2.

Tabela 2: Variáveis do estudo.

Variável	**Descrição**
Ente Federado	Cada um dos 22 estados coletados mais o Distrito Federal.
Ano	Cada um dos anos a serem analisados (2010 e 2015).
Renúncia Fiscal	Renúncia fiscal em milhões de reais estimada na LDO de cada estado em cada ano.
Receita Tributária	Receita tributária em milhões de reais estimada na LOA de cada estado em cada ano.
Dimensão da Renúncia	Relação percentual entre Renúncia Fiscal / Receita Tributária de cada estado em cada ano.
Variação (Var.)	Diferença em pontos percentuais da Dimensão da Renúncia entre os anos 2015 e 2010.

Fonte: Elaborado pelos autores do artigo.

4. Análise dos Resultados

O método usado para avaliar se, em média, a dimensão da renúncia fiscal em 2015 é superior à dimensão da renúncia fiscal em 2010, foi o **teste t** de diferença entre médias da dimensão da renúncia fiscal. Considerando que foram tomadas as duas medidas na mesma unidade amostral (cada ente federado em dois momentos: 2010 e 2015) foi aplicado o teste de diferença entre duas médias baseado em observações emparelhadas.

A Tabela 3 apresenta os valores coletados em cada uma das variáveis.

Tabela 3: Receita Tributária, Renúncia Fiscal e Dimensão da Renúncia – 2010 e 2015.

Ente federado	Receita Tributária		Renúncia Fiscal		Dimensão da Renúncia		
	2010	2015	2010	2015	2010	2015	Var.
AC	641,39	1.164,73	16,82	58,68	2,62%	5,04%	2,42
AL	2.100,35	3.749,32	154,00	579,18	7,33%	15,45%	8,12

AP	441,48	1.057,73	85,51	122,27	19,37%	11,56%	-7,81
AM	6.312,16	9.190,67	4.115,51	6.816,07	65,20%	74,16%	8,96
BA	11.246,41	21.433,96	1.785,30	3.213,36	15,87%	14,99%	-0,88
CE	5.594,19	10.860,11	967,26	967,26	17,29%	8,91%	-8,38
DF	8.747,99	14.255,60	892,32	2.198,00	10,20%	15,42%	5,22
ES	7.480,87	10.474,08	836,42	1.011,29	11,18%	9,66%	-1,53
GO	8.802,75	16.503,98	4.555,60	8.177,09	51,75%	49,55%	-2,21
MA	3.059,83	5.925,53	276,70	802,40	9,04%	13,54%	4,50
MT	5.150,54	7.906,57	1.537,80	932,14	29,86%	11,79%	-18,07
MG	29.223,38	51.141,61	2.280,98	4.255,06	7,81%	8,32%	0,51
PA	5.614,73	11.095,07	759,71	1.029,57	13,53%	9,28%	-4,25
PB	2.671,04	5.244,86	441,17	1.301,03	16,52%	24,81%	8,29
PE	8.636,46	16.003,46	80,99	251,14	0,94%	1,57%	0,63
PI	1.799,89	3.696,52	171,49	355,97	9,53%	9,63%	0,10
RJ	26.867,01	49.403,97	2.417,19	6.460,92	9,00%	13,08%	4,08
RN	3.188,67	5.882,97	232,44	397,97	7,29%	6,76%	-0,52
RO	2.609,01	3.505,21	787,61	160,20	30,19%	4,57%	-25,62
RR	333,40	704,52	42,88	63,61	12,86%	9,03%	-3,83
SC	11.452,05	20.773,64	3.006,15	5.179,88	26,25%	24,93%	-1,32
SP	91.948,90	148.797,92	4.685,60	15.014,90	5,10%	10,09%	4,99
TO	1.504,22	2608,94	245,05	907,40	16,29%	34,78%	18,49
Total	245.426,72	421.380,97	30.374,50	60.255,39	12,38%	14,30%	1,92

Fonte: Elaborado pelos autores do artigo com base nos dados coletados.

A Tabela 3 apresenta os dados da arrecadação tributária (receita tributária), da renúncia fiscal e da dimensão da renúncia fiscal, medida pela relação entre a renúncia fiscal e a receita tributária para cada ente federado analisado.

Observa-se que a dimensão renúncia total, a qual considera de maneira agregada o total renunciado em relação ao total arrecadado, foi 14,30% da receita tributária em 2015, ao passo que em 2010, esta mesma renúncia representava 12,38% da receita tributária, indicando uma variação positiva (elevação) da dimensão renúncia em 1,92 pontos percentuais no período.

Verifica-se, ainda, que Mato Grosso e Rondônia reduziram a dimensão da renúncia em 18,07 e 25,62 pontos percentuais, respectivamente.

Apesar de não ter tido uma variação tão expressiva em termos absolutos, o estado de São Paulo, que teve a renúncia elevada em 4,99 pontos percentuais no período, possui o maior peso tanto na renúncia quanto na arrecadação, tendo sido responsável por mais de um terço do total arrecadado pelos entes da federação observados nesse estudo.

Ao se retirar, portanto, o efeito São Paulo sobre a dimensão renúncia agregada, a dimensão agregada da arrecadação teve uma pequena variação negativa (redução) de 0,14 pontos percentuais no mesmo período, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4: Dimensão da Renúncia fiscal agrupada e a dimensão da renúncia fiscal de SP.

Totais	Receita Tributária		Renúncia Fiscal		Dimensão da Renúncia		
	2010	2015	2010	2015	2010	2015	Var.
Geral	245.426,72	421.380,97	30.374,50	60.255,39	12,38%	14,30%	1,92
Sem SP	153.477,82	272.583,05	25.688,90	45.240,49	16,74%	16,60%	-0,14
SP	91.948,90	148.797,92	4.685,60	15.014,90	5,10%	10,09%	4,99

Fonte: Elaborado pelos autores do artigo com base nos dados coletados.

A Tabela 5 apresenta as estatísticas descritivas das variáveis de pesquisa. Foi aplicado o teste t para amostras emparelhadas para avaliar se existem evidências de que tenha havido uma mudança significativa na dimensão da renúncia fiscal em 2015, comparativamente a 2010. De acordo com Fávero et al. (2009, p. 129), a hipótese nula do teste t para diferença entre médias estabelece que as médias populacionais são iguais, e a hipótese alternativa considera que as médias são diferentes. As hipóteses testadas foram:

H0: A média das diferenças entre as dimensões = 0
Ha: A média das diferenças entre as dimensões ≠ 0

Tabela 5: Estatística Descritiva das Variáveis da Pesquisa.

Estatística	Receita Tributária		Renúncia Fiscal		Dimensão da Renúncia		
	2010	2015	2010	2015	2010	2015	Var.
Média	10.670,73	1.320,63	18.320,91	2.619,80	17,17%	16,82%	-0,35
Mediana	5.594,19	787,61	9.190,67	967,26	12,86%	11,56%	0,10
Desvio Padrão	19.220,08	1.496,21	31.438,52	3.633,99	15,28%	16,40%	9,06
Máximo	91.948,90	4.685,60	148.797,92	15.014,90	65,20%	74,16%	18,49
Mínimo	333,40	16,82	704,52	58,68	0,94%	1,57%	-25,62
Média	10.670,73	1.320,63	18.320,91	2.619,80	17,17%	16,82%	-0,35

Fonte: Elaborado pelos autores do artigo com base nos dados coletados.

A Tabela 6 detalha o resultado do teste t para as diferenças entre as dimensões da renúncia fiscal em 2015, comparativamente a 2010. A análise estatística indica que não existem evidências de que a dimensão da renúncia fiscal tenha se alterado em 2015 comparativamente à 2010 quando se observa as diferenças entre as dimensões da renúncia de cada ente federado. Observa-se que, embora a média das diferenças entre as dimensões em cada estado tenha sido nominalmente negativa (-0,0035 ou -0,35%), essa diferença não é estatisticamente significativa.

Tabela 6: Teste t para diferença entre as médias das dimensões de 2010 e 2015.

Variável	Ano	N	Média	Erro Padrão	Desvio Padrão
Dimensão	2015	23	0,1682	0,0342	0,1640
	2010		0,1717	0,0319	0,1528
Diferença			-0,0035	0,0189	0,0906
Graus de Liberdade					22
t					-0.1864
p valor (Ha: dif≠0)					0,4269

Fonte: Elaborado pelos autores do artigo com base nos dados coletados.

5. Conclusões

O presente trabalho procurou demonstrar a temática da guerra fiscal, principalmente no âmbito do ICMS, e trouxe um estudo abrangente da renúncia fiscal praticada pelos estados e Distrito Federal.

Foram abordadas teorias que demonstram a importância dos tributos para o Estado e que a renúncia desses tributos pode tanto corrigir quanto causar distorções nos sistemas tributário e econômico.

Se utilizada para corrigir distorções e estimular o desenvolvimento regional de forma planejada, com evidências de seu retorno à sociedade, a renúncia fiscal pode ser positiva para o país. Se, no entanto, for utilizada indiscriminadamente, como instrumento de competição por investimentos, instala-se um cenário de guerra fiscal, que pode gerar efeitos nocivos e predatórios.

Foi demonstrado, ainda, que o ICMS se tornou o mecanismo mais utilizado na guerra fiscal, em que estados travam batalhas judiciais em um ciclo aparentemente sem fim.

Foram abordadas, ainda, propostas de solução para a guerra fiscal no ICMS, como a criação de um IVA nacional de competência dos estados, mas com alíquotas definidas pela União.

O estudo buscou por evidências empíricas que trouxessem indicativos da evolução da guerra fiscal nos últimos anos.

Buscando esclarecer a pergunta de pesquisa de qual tem sido o comportamento dos estados brasileiros em relação à guerra fiscal, foram levantados, estruturados e analisados estatisticamente dados de 23 das 27 unidades federadas regionais do Brasil (estados e Distrito Federal) dos anos de 2010 e 2015.

A hipótese de pesquisa associada à pergunta central do estudo foi de que a guerra fiscal teria se acirrado no período entre 2010 e 2015.

Os resultados demonstraram que não há indícios estatísticos que corroborem essa hipótese.

Analisados isoladamente, alguns estados aumentaram sua renúncia, o que seria um indício de que a guerra fiscal se acentuou neles.

Exemplos foram Alagoas, Paraíba e Tocantins, em que as respectivas dimensões de renúncia subiram 8,12, 8,29 e 18,49 pontos percentuais no período.

Em outros estados, no entanto, a dimensão renúncia caiu, como foram os casos de Amapá, Ceará, Mato Grosso e Rondônia, com reduções respectivas de 7,81, 8,38, 18,07 e 25,62 pontos percentuais.

Nos volumes agregados, a renúncia fiscal subiu 1,92 pontos percentuais no período, saindo de 12,38% da receita tributária em 2010 para 14,30% em 2015.

Esse crescimento, todavia, se deveu ao estado de São Paulo, que aumentou sua dimensão renúncia em 4,99 pontos percentuais, de 5,10% da receita tributária em 2010 para 10,09% em 2015. Como o volume de arrecadação tributária de São Paulo respondeu por mais de um terço da arrecadação dos estados objetos desse estudo em 2015 e os volumes de renúncia representaram quase 25% do total, o aumento da renúncia em São Paulo teve forte impacto nos dados.

Analisados os dados desconsiderando-se os números de São Paulo, a dimensão renúncia recuou 0,14 pontos percentuais no período, o que não permite corroborar a hipótese de pesquisa de que a guerra fiscal no país como um todo se acirrou.

O teste t estatístico também indicou que não existem evidências de que a dimensão da renúncia fiscal tenha se alterado em 2015 comparativamente à 2010.

Como mencionado anteriormente, apesar dos esforços da Secretaria do Tesouro Nacional em homogeneizar os procedimentos para cálculo da renúncia, não é possível afirmar, como apontado por Afonso (2014), que todos os estados utilizam os mesmos critérios para calculá-la. Essa possível inconsistência nos critérios de cálculo não permite que os volumes de renúncia individuais dos estados sejam comparados uns com os outros.

Nada obstante, essa dificuldade não invalida os resultados desse trabalho, pois os exercícios estatísticos utilizados nesse estudo não compararam os estados entre si, mas sim a evolução de cada estado ao longo dos anos, bem como a evolução dos números agregados no mesmo período.

Adicionalmente, é importante reforçar que os dados da arrecadação e da renúncia constantes na LDO e LOA são estimados e não necessariamente os praticados.

Os dados reais praticados de renúncia fiscal não são divulgados de forma clara e padronizada, razão pela qual se optou por trabalhar com as estimativas, que são divulgadas por força de comando da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Essa limitação, no entanto, também não traz qualquer óbice ao estudo proposto em questão, pois o objetivo foi comparar os dados ao longo dos anos, ou seja, foram comparados dados de mesma natureza, quais sejam: dados estimados contra dados estimados.

Uma sugestão para continuação desse trabalho em estudos futuros seria a avaliação do efeito da renúncia em indicadores sociais e econômicos dos estados, para que seja possível verificar se a renúncia fiscal tem sido ou não benéfica para a população destes.

6. Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

ARRETCHE, Marta. **Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia**. São Paulo Perspec. São Paulo, v. 18, n. 2, p. 17-26, June, 2004. Disponível em: <https://goo.gl/U71ND4>. Acesso em: 14 set. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília: 1988. Disponível em: <https://goo.gl/X5iMf1>. Acesso em: 14 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências**. Disponível em: <https://goo.gl/7MYFTM>. Acesso em: 14 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <https://goo.gl/LvXWuA>. Acesso em: 14 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários[...].** Disponível em: <https://goo.gl/Cfe2Zc>. Acesso em: 14 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança: RMS 31.714 – MT (2010/0044507-3), Rel. Castro Moreira. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.481/PR, Rel. Ministro Roberto Barroso. **Diário de Justiça da União**, Brasília, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de súmula vinculante no 69, abril, 2012**. Disponível em: <http://goo.gl/gCKjUJ>. Acesso em: 14 set. 2017.

BRITO, M. R. E. S. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Rio Grande: Âmbito Jurídico, ano XIII, n. 72, janeiro, 2010.

CABRAL, Ana Rita Nascimento. **O Princípio da Capacidade Contributiva: Eficácia e Efetividade. Uma Análise a partir do Conceito Jurídico**. XVIII Congresso Nacional do CONPEDI. São Paulo – SP, 04, 05, 06 e 07 de novembro de 2009. Disponível em: <https://goo.gl/ivi10O>. Acesso em: 14 set. 2017.

CARLOS, Américo Fernando Brás. **Impostos - Teoria Geral**. 5 ed. Edições Almedina, 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CHARLET, A.; OWENS J. **An International Perspective on VAT**. Tax Notes International. Volume 59, Number 12. September 20, 2010. Disponível em: <https://goo.gl/ii2GPJ>. Acesso em: 14 set. 2017.

EBRILL, Liam et al. **The Modern VAT**. Washington: International Monetary Fund, 2001.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. São Paulo: MP (2007): 37-66. Disponível em: <https://goo.gl/4izrS4>. Acesso em: 14 set. 2017.

FÁVERO, Luiz Paulo et al. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FIELDHOUSE, Andrew. **A review of the economic research on the effects of raising ordinary income tax rates**. 2013. Disponível em: <https://goo.gl/ZPGQ8k>. Acesso em: 14 set. 2017.

GERHARDT, T. E., SILVEIRA, D. T. **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

MANKIW, N. Gregory. **How Inherited Wealth Helps the Economy**. 2014. Disponível em: <https://goo.gl/Fjn68h>. Acesso em: 14 set. 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014.

MAZUI, Guilherme; MARTELLO, Alexandro. **Relator da reforma tributária apresenta proposta a Temer e a ministros**. Agosto, 2017. Disponível em: <https://goo.gl/1yPsrL>. Acesso em: 14 set. 2017.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**. 5 ed. Tata McGraw-Hill Edition, 2004.

MYLES, Gareth D. **Economic Growth and the Role of Taxation-Theory**. OECD Economics Department Working Papers, No. 713, OECD Publishing, Paris. 2009. Disponível em: <https://goo.gl/R1rPxY>. Acesso em: 14 set. 2017.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

STAKE, Robert E. **The art of case study research**. Thousand Oaks, CA: Sage, 1995.

SWISTAK, A. **VAT in Federal Countries: international experience**. Seminar: ICMS and the Future of the States Guaruja, Sao Paulo, Brazil, Set., 2015. Disponível em: <https://goo.gl/OEhyzi>. Acesso em: 14 set. 2017.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997. Disponível em: <https://goo.gl/EYqutW>. Acesso em: 14 set. 2017.

YIN, Robert K. **Case study research: Design and methods**. 3 ed. Thousand Oaks, CA: Sage, 2003.

ZODROW, George R. **The Sales Tax, the VAT, and Taxes in Between—or, Is the Only Good NRST a "VAT in Drag"?** National Tax Journal. Vol. 52, No. 3, TAX POLICY IN A TIME OF SURPLUS (September, 1999), pp. 429-442.