

GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO

Luiza Gregori Porto (IC) e Nelson de Freitas Porfírio Junior (Orientador)

Apoio: PIBIC Mackenzie

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo abordar as principais questões da chamada Guerra Fiscal entre os Estados, tendo como principal fator o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Ainda, tem como escopo compreender os efeitos positivos e negativos que ela proporciona sob o ponto de vista federativo, bem como avaliar a efetividade de uma PEC nº 45/2019 sobre ela e sobre os entes federados que a utilizam como instrumento de desenvolvimento regional, devido a competição. Primeiramente é discutido o perfil constitucional do ICMS, identificando suas características, centradas na regulação e arrecadação e a fraca atuação do governo federal diante da desigualdade do desenvolvimento regional. Diante dessa situação, os Estados adotaram medidas, de forma independente, para atrair empresas, pensando em uma prática de vantagem individual e não levando em consideração as consequências à federação. Contata-se que a Guerra Fiscal, de um lado, desconcentra a produtividade regional, gerando empregos e atraindo novos investimentos, porém de outro lado, prejudica a livre concorrência e ainda traz danos à federação. Ato contínuo, são analisados os instrumentos desenhados na Reforma Tributária que objetivam acabar com essa competição, quais sejam unificando o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS em um único imposto, o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), e ainda quais os benefícios ela traz no âmbito nacional. A conclusão da pesquisa é que a PEC nº 45/2019, tem características que possibilitam o fim da guerra fiscal entre Estados, sem, contudo, garantir efetividade por parte do governo federal, na indução do desenvolvimento regional.

Palavras-chave: Guerra fiscal. ICMS. Reforma Tributária

ABSTRACT

This article aims to address the main issues of the so-called "Fiscal War" between states, having as main factor the ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services). Also, its scope is to understand the positive and negative effects that it provides from the federative point of view, as well as to evaluate the effectiveness of a PEC No. 45/2019 on it and the federated entities that use it as a regional development instrument, due to the competition. Firstly, the constitutional profile of the ICMS is discussed, identifying its characteristics, centered on regulation and collection, and the weak performance of the federal government in the face of unequal regional development. Faced with this situation, states have independently adopted measures to attract companies, thinking of a practice of individual advantage and not considering the consequences for the federation. It is argued that the Fiscal War, on the one

hand, deconcentrates regional productivity, generating jobs and attracting new investments, but on the other hand, harms free competition and even damages the federation. Then, we analyze the instruments designed in the Tax Reform that aim to end this competition, which are unifying the IPI, PIS, Cofins, ICMS and ISS in a single tax, the IBS (Import on Goods and Services), and which benefits it brings nationally. The conclusion of the research is that PEC No. 45/2019, has characteristics that allow the end of the fiscal war between states, without, however, guaranteeing effectiveness on the part of the federal government in inducing regional development.

Keywords: Fiscal war. ICMS Tax reform.

1. INTRODUÇÃO

O Federalismo pode ser considerado o principal meio de busca do reconhecimento de autonomias, pretendendo estar dentro de uma mesma identidade nacional, respeitando assim o espaço regional de cada ente federativo. O Federalismo tem o objetivo de reunir os Estados, com a finalidade de construir uma nação, tendo cada um a função de conservar sua autonomia em relação aos outros e até mesmo diante do ente central.

Diante do Regime Federativo, cada ente federado (federal, estadual ou municipal), atua, em equilíbrio de competências que possibilitam uma liberdade de cada um deles (sendo ela um dos princípios primordiais do Federalismo), dentro do seu ambiente de atuação e ainda, em decorrência disso, possuindo capacidade decisória a respeito da execução das receitas tributárias próprias.

Dessa forma, caracteriza-se o federalismo cooperativo, como a espécie de federalismo presente no Brasil. A Constituição Federal prevê diversos mecanismos de cooperação, dentre eles, o estabelecimento de órgãos regionais de desenvolvimento, o repasse obrigatório de receitas tributárias e a concessão de subsídios e incentivos fiscais.

A Magna Carta estabelece limites ao poder tributário, adotando princípios, desde a legalidade e a isonomia até casos de imunidade tributária, sobre bens e serviços. A questão do princípio da isonomia é fundamental, levando em conta a necessidade de estabelecer a igualdade entre cada ente federativo.

No entanto, esse princípio não é plenamente aplicado, fazendo com que as Unidades da Federação, tenham capacidade de gerir e gerar uma tributação própria, tendo com isso um Federalismo de integração. Esse Federalismo, diferentemente do Federalismo cooperativo, transforma o Estado Federal em um Estado unitário, descentralizado.

Dessa maneira, os agentes econômicos subordinando-se a diversas capacidades tributárias, que podem divergir bastante entre si. O contribuinte pode ficar sujeito, por exemplo, a um processo tributário semelhante no âmbito nacional, mas quando é observado o processo tributário na esfera estadual e municipal, podem ocorrer diferenças tributárias no que diz respeito, por exemplo, ao ICMS.

A tributação, pode ser executada, também, como uma função indutora ao motivar o agente econômico. Quando essa função, consideração os impactos que as normas trazem para a sociedade, manifesta-se por meio de incentivos fiscais, o ICMS passa a ser utilizado como “fator de alavancagem” do desenvolvimento industrial dos Estados, instalando-se uma concorrência tributária desenfreada.

O ICMS poderia ser o mais produtivo imposto do Sistema Tributário Nacional, tendo em vista suas características, tornando-se o mais adequado às tendências de integração, às metas de neutralidade, à livre concorrência e à competitividade.

Diante disso, pode se ter efeitos positivos, por exemplo, a desconcentração produtiva regional, geração de empregos e atração de novos investimentos. Porém, tais conquistas são acompanhadas também de efeitos negativos como, erosão do pacto federativo, prejuízo a livre concorrência, alocação desigual de recursos públicos e efeito carona.

Há um princípio, primordial, existente, que ressalta a igualdade que deveria haver dentro de cada núcleo, estabelecida pelo artigo 150, inciso III da Constituição Federal, porém, só é possível quando determinado pelo governo federal. Desta forma, cada membro da federação pode adotar medidas tributárias diferentes dos outros, procurando, por exemplo, uma maneira de atrair indústrias para ajudar no seu crescimento econômico, podendo ser trazida uma nova indústria.

Esta possibilidade de fugir dos princípios dos iguais é uma característica do modelo federativo. A Constituição permite este tipo de ação. Porém, há uma grande preocupação quanto a isso, visto que as indústrias e empresas deixarão de observar vantagens de uma região para a outra, ainda mais, mediante suas transferências.

Quanto a questão de distribuição dessas tributações, ela passa, necessariamente, pela esfera central do estado. Na questão geográfica, o aspecto de isenções fiscais traz consigo uma realocação de recursos e dentro disto, surgem discrepâncias.

Nesta lógica, este processo pode levar os entes subnacionais a uma busca constante de atributos que possam ser concedidos por eles, como as vantagens fiscais, que podem ter uma escala crescente para que as indústrias sejam atraídas, caracterizando-se dessa maneira, uma situação de “guerra fiscal”. Assim, há de se ter um federalismo competitivo, no qual, cada grupo federado passa competir entre si em busca de uma situação mais favorável economicamente.

É possível que se considere que os benefícios tributários, concedidos pelo ente subnacional, sejam uma prática de vantagem individual, em virtude de serem, na teoria, uma adoção de escolhas providas para o agente econômico individual, em desvantagem do agente econômico coletivo.

2. DESENVOLVIMENTO DO ARGUMENTO

2.1. Perfil Constitucional do ICMS

No artigo 155, inciso II da Constituição Federal, está previsto o Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), de competência dos Estados Membros e do Distrito Federal.

Com a Constituição Federal de 1934, teve-se a criação do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). O IVC possuía natureza mercantil, onde cada venda era tida como um fato gerador distinto, incidindo em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. O IVC era exigido sobre o preço da mercadoria e teve um impacto econômico nas receitas dos Estados Membros, devido sua cumulatividade.

No entanto, com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, o IVC foi substituído pelo Imposto de Circulação e Mercadorias (ICM). Esse novo imposto era concebido com uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias, não apresentando as características de cumulatividade, próprias do IVC. Ainda, o pagamento do ICM era feito sobre o valor agregado, ou seja, com a diferença maior entre o valor da operação tributada e da operação anterior. Logo após essa Emenda, surge o Código Tributário Nacional (CTN), que estabelecia as normas básicas da estruturação do ICM.

A competência para arrecadar o ICM passa a ser de responsabilidade dos Estados com a criação do Ato Complementar nº 31, de 28 de dezembro de 1966.

Posteriormente, surge o Decreto-Lei nº 406/68 (BRASIL, 1968, p. 01), que estabeleceu as “normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre ICMS de qualquer natureza”. Nesse período, as alíquotas eram iguais para todas as mercadorias, perante as relações internas e as interestaduais, porém teriam o diferencial de alíquotas em virtude da origem das mercadorias.

Com a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, o Estado permaneceu com a sua competência, porém, sem conceder isenções de impostos estaduais e municipais, pois essa função, era exclusiva da União, sendo elas concedidas mediante convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal. Com isso, é criada a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que reiterou essa postura.

Com a Constituição Federal de 1988, ampliou-se a incidência do ICM, que passou a incidir sobre alguns serviços, daí a denominação ICMS. Novamente, a competência estadual se manteve, e o Senado Federal continuou com a responsabilidade da fixação das alíquotas e ainda com a função de estabelecer as alíquotas máximas e mínimas nas operações intra-estaduais, com o intuito de combater conflitos específicos. Manteve, também, a necessidade da determinação estadual para a adoção de isenções, incentivos e benefícios.

2.2. Não-Cumulatividade do ICMS

Uma das principais características do ICMS, é que, em regra, ele é “plurifásico”, refletindo-se em várias etapas do processo econômico de circulação de mercadorias. Diante disso, seus impactos normalmente ultrapassam o limite do Estado, tomando proporções nacionais.

Diretamente ligado a este fato, está o princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, parágrafo 2, inciso I da Constituição Federal, que atua na forma de como será feita a tributação das fases do processo produtivo. Essa regra, disposta no artigo 19 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, torna indiferente o tamanho da cadeia e o número de operações realizadas.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 59) esclarece que essa regra “permite que o agente econômico concorra em iguais condições, não importando sua estrutura econômica, favorecendo, assim, a livre concorrência”. Entende que este princípio tem o objetivo de evitar que o impacto da percolação tributária provoque distorções negativas vivenciadas pela experiência histórica, como acontecia no IVC.

O Brasil só estabeleceu a adoção desse princípio, após a Reforma Tributária de 1965, tanto para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) como para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Sacha Coelho expõe os ideais das economias de mercado que o atual sistema tributário brasileiro, centrado na não-cumulatividade, tende a seguir:

A) neutralidade, não podendo o imposto interferir na competitividade e na concorrência, também não deve alterar a formação de preços de mercado; B) onerosidade exclusiva do consumo, sem alcançar a produção ou o comércio; C) rentabilidade e produtividade fiscal, pois, devido ao seu caráter plurifásico, o imposto, em cada etapa, antecipa valores que seriam arrecadados apenas na etapa do consumo (vantagens financeiras), além de que, por haver uma vinculação entre os contribuintes, já que o débito de um é o crédito de outro, todos os agentes econômicos das várias etapas passam a ser responsáveis pela arrecadação. (COELHO, 2017, p. 49)

Ante o exposto, percebeu-se que a não-cumulatividade merece uma grande atenção, posto que qualquer ato tende modificar o dispositivo constitucional e será tido como inconstitucional por ferir ainda que, reflexamente, a Carta Magna. Ademais, os créditos gerados devem ser compensados, sob pena de configurar enriquecimento ilícito.

2.3. Livre iniciativa x Livre concorrência

Desde a criação do ICMS, verifica-se que há uma preocupação com a livre iniciativa e com a livre concorrência. Essa preocupação vem da tributação realizada entre os Estados da Federação e o Distrito Federal, que recebe um tratamento diferenciado, tendo como relação, a mesma espécie de operação realizada em um Estado de uma forma interna.

A Constituição Federal regulamenta a livre iniciativa e a livre concorrência, respectivamente, no inciso IV, do artigo 1º e do artigo 170.

A livre iniciativa é entendida como a possibilidade de um ente, que se localiza no âmbito particular, atue no domínio econômico, sem sofrer obstáculos por parte do poder público. O ente tem uma parte da liberdade, dividindo-se em liberdade ao exercício e liberdade econômica.

A livre concorrência, por sua vez, adota a regulação econômica em virtude de algumas práticas de mercado, “que são consideradas ofensivas sobre as atividades econômicas, para que abusos decorrentes do exercício descontrolado da atividade econômica (livre iniciativa) sejam equalizados” (KASNOCHA, 2019, p. 12). Portanto, tem por fito garantir a todos que atuam ou pretendem atuar no mercado, uma condição para que possam entrar: busca ter a garantia de atuação, porém, em condições de igualdade, entre os demais agentes econômicos, tendo como requisito que os tributos sejam economicamente neutros.

A neutralidade garante um ambiente de igualdade de condições competitivas, de modo que o Estado não crie situações de desequilíbrio injustificado aos agentes econômicos, bem como que produtos em condições similares devam estar submetidos à mesma carga fiscal. No entanto, na prática, ela revela-se como um dos principais desafios a serem enfrentados, dada a constante violação de suas regras.

Versando sobre o princípio da livre concorrência, da liberdade aos particulares, exercerem suas atividades industriais e comerciais num sistema de competição, sendo este um aspecto negativo.

Por outro lado, este princípio apresenta também uma eficácia positiva, que pode justificar a prática de incentivos fiscais que propiciam condições de equilíbrio para aqueles agentes econômicos instalados em Estados distantes do mercado consumidor.

Em algumas situações, a fim de garantir um ambiente de mercado em que vigore a livre concorrência, faz-se necessária uma intervenção do Estado justamente com vistas a conferir igualdade de condições aos agentes econômicos.

2.4. Fato gerador

O fato gerador é um fato jurídico em sentido estrito, ou seja, é a ocorrência, em si, que traz à tona a exigência do respectivo ônus para o contribuinte. Cada tributo tem seu fato gerador, e todos eles só podem ser cobrados a partir da existência dele.

Assim, o fato gerador consiste na situação em que uma pessoa é obrigada a transferir parte de seu patrimônio, definido pelo legislador, ao Estado. Essa doação visa auxiliar na

manutenção da estrutura do poder público, retornando aos contribuintes na forma de bens e serviços.

O fato gerador do ICMS são as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação, tendo como base legal o artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96.

É também de se analisar que com base nele, se averiguam: “a fixação dos conceitos de incidência, não-incidência e isenção e a determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquotas, base de cálculo e isenções”, como explica Márcio Renato Espírito Santo de A. Brito (2010, p. 20).

Constata-se, desta forma, a vasta abrangência que o seu fato gerador alcança, devendo-se ao fato de que o ICMS englobou, na sua criação, outros impostos.

2.5. Isenção e não-incidência

A isenção de determinados impostos é a circunstância pertinente ao tributo pelo fato de ter ocorrido o fato gerador, encontrando-se assim, no campo da incidência. No entanto, por conta de lei, não se inclui nesse campo e é dispensado o crédito tributário.

Com o advento da Constituição de 1988, em seu artigo 151, inciso III, somente os Municípios, Estados e Distrito Federal, passaram a ter tido poder para conceder a isenção de tributos de sua competência, diferentemente de antes.

Para tanto, em relação ao conceito da não-incidência, tem-se que este é o inverso da incidência, ou seja, a ausência do surgimento da relação jurídica-tributária em face da não ocorrência do fato gerador. Em relação ao ICMS, se dá quando o fato não se enquadra ao campo que se pretende correlacionar.

Este e outros princípios constitucionais visam dar coerência ao trato tributário do ICMS entre diferentes Estados, nem sempre respeitados pelos entes federativos, daí surgindo a famosa “guerra fiscal”.

2.6. Seletividade na aplicabilidade das alíquotas e base de cálculo

Disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição Federal, o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Esta seletividade se dá em função da variação da alíquota de acordo com a essencialidade do bem. A Constituição, no entanto, não determina de que forma o princípio da seletividade deve ser operado, tampouco quais seriam as mercadorias e serviços essenciais.

Ao se analisar o que vem a ser essencial, são muitas as manifestações doutrinárias que debatem sobre o assunto. Segundo Aliomar Baleeiro (2010, p. 35), o conceito se vincula “às

mercadorias e serviços indispensáveis para manutenção da vida, ou ainda de *adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país*”.

A aplicação de alíquotas diferenciadas é a forma mais conhecida de instituição da seletividade, no entanto, a redução de base de cálculo e até mesmo a isenção são legítimas para implementação da seletividade. Isso demonstra, contudo, que o conceito de imposto seletivo está consagrado à utilização de diferentes alíquotas para diferentes situações.

A base de cálculo é definida como o montante da operação, incluindo o frete e despesas adicionais que podem vir a ser cobradas do adquirente/ consumidor. Para tanto, ela também deve ser fixada em lei, já que tem a função de calcular a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que o tributo entrou com a ocorrência do fato gerador. Ainda, a base de cálculo pode ser o valor da operação, o preço do serviço ou o valor da mercadoria ou bem importador, constante em documento de importação.

Já as alíquotas, “representam a quantidade ou proporção que deve ser retirada da base de cálculo do tributo ou nela considerada para apuração do montante a ser recolhido pelo contribuinte ou responsável”, explica Roque Antônio Carrazza (2003, p. 32). Elas são dívidas e determinadas com base no texto constitucional.

2.6.1. Alíquotas mínimas e máximas

São fixadas, facultativamente, pelo Senado Federal. Elas estão previstas no artigo 155, inciso V, alíneas ‘a’ e ‘b’ da Constituição Federal (1988, p. 77).

As alíquotas mínimas “se estabelecem nas operações interna, mediante resolução de iniciativa de 1/3 e aprovada pela maioria absoluta de seus membros”. Já as alíquotas máximas são “fixadas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resoluções de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por 2/3 de seus membros”.

2.6.2. Operação Interestadual x Operação Interna

A operação interestadual, caracteriza-se quando o remetente e o destinatário estiverem localizados em Estados diferentes, sendo o destinatário contribuinte deste imposto e estão previstas no inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal. Já a alíquota interna será aplicada caso o destinatário não for contribuinte do imposto.

Registra-se, por oportuno, em se tratando da seletividade nessas operações, que qualquer redução de carga tributária pelos Estados está vinculada a regras constitucionais. Primeiro porque a alíquota interestadual do ICMS é de 12%, segundo o Senado Federal. Além disso, a Constituição determina que as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. Qualquer alteração diante disso, com o objetivo de haver a

diminuição da carga tributária, deve ser submetida a avaliação do CONFAZ, conforme descrito abaixo.

2.6.3. Diferencial de alíquotas

Como já dito anteriormente, as alíquotas de ICMS variam de Estado para Estado. Essa diferença, quando encontradas nas operações interestaduais, acabam por gerar o diferencial de alíquota.

O diferencial de alíquota, conhecido como DIFAL, é um instrumento usado no caso de operações de transporte entre Estados em que o destinatário não é contribuinte do ICMS, conforme dispõe o Convênio ICMS nº 93/2015. Ou seja, é a diferença entre as alíquotas interestaduais e as internas.

A alíquota de ICMS pode variar de 7% a 35%, conforme a essencialidade da mercadoria. A Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989 do Senado, estabelece a alíquotas de 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens advindos das Regiões Sul e Sudeste do país, exceto o Estado do Espírito Santo e de 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

A partir do momento em que o Estado opta por adotar alíquotas diferenciadas, frente ao ICMS, ele se obriga a observar a máxima da norma, aplicando o princípio da seletividade em função da essencialidade, ficando, assim, impedido de tributar um bem essencial com alíquota superior àquela que tributa um bem supérfluo, ou menos essencial.

2.7. O papel do CONFAZ

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é um órgão formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante da União e tem, como uma de suas finalidades, deliberar sobre a concessão de incentivos e benefícios fiscais e financeiros acerca do ICMS.

A Lei Complementar nº 24/1975 prevê a celebração de convênios de ICMS, para casos de benefícios, “constituem acordo formalizado entre Unidades da Federação titulares da competência do ICMS mediante o qual se autoriza que uma ou mais Unidades da Federação possa instituir benefícios fiscais do imposto”, como explica Fabio Roberto Corrêa Castilho (2012, p. 45).

Além de prever as reuniões do CONFAZ e a autorização unanime dos Estados para a concessão de benefícios fiscais do ICMS, a Lei Complementar nº 24/1975, em seu artigo 36, expressa o que são considerados benefícios fiscais de ICMS. Fabio Roberto Corrêa Castilho elenca:

As isenções, a redução de base de cálculo, a devolução do tributo em suas diversas formas e concessão de créditos presumidos como decisões sujeitas à autorização de convênio. Também estende a necessidade de autorização em convenio para prorrogação e extensões de isenções já existentes. (CASTILHO, 2012, p. 65)

Dessa forma, não restam dúvidas de que o benefício fiscal, quando concedido sem aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária, é inconstitucional. Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 26) retrata que, “apesar de a Constituição determinar a forma como se dará a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS, há sanções quanto a violação da regra de exigência de convenio”, que estão previstas no artigo 8º da Lei Complementar citada:

A nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e ineficácia da lei que conceda remissão do débito correspondente. (BRASIL, 1975, p. 02)

Atualmente, a situação vivenciada é disposição de os Estados “terem autonomia” para concederem esses benefícios e isenções, porém, à revelia do CONFAZ.

Por si só, a Lei Complementar nº 24, já seria suficiente para acabar com a guerra fiscal entre os Estados. Porém, o não cumprimento desta lei e a falta de obediência perante o CONFAZ, ajudam a manter a situação de conflito.

2.8. Guerra Fiscal

A Guerra Fiscal no âmbito do ICMS é uma prática competitiva entre os entes da federação, que buscam trazer o investimento para o seu território, propiciando para tanto, uma série de benefícios e incentivos fiscais.

Os incentivos fiscais influenciam na localização dos empreendimentos e não no investimento em si. “As políticas de guerra fiscal não são determinadas nem do investimento em si, nem da sua quantidade, mas apenas da localidade de determinado investimento dentro de uma mesma federação”, explica Ricardo Pires Calciolari (2006, p.59).

Segundo Daniel Monteiro Peixoto:

Guerra Fiscal, é expressão que representa metaforicamente o esforço competitivo ente pessoas políticas para que a alocação de investimentos privados seja direcionada aos seus respectivos territórios. A principal “arma” é a concessão de benefícios e incentivos fiscais. Como “munição”, utiliza-se das mais diversas espécies tributárias disponíveis aos entes subnacionais... (PEIXOTO, 2007, p. 37)

Logo, os Estado entre si, competem utilizando como principal arma, os tributos, dispensando-se ou reduzindo-se para atrair os investimentos privados. Essas práticas, ocasionam um prejuízo de arrecadação tributária, principalmente, para o ente federativo de onde localizava a empresa.

Segundo Otávio Soares Dulce (2002, p. 95), “a “Guerra Fiscal” é um retrato da instabilidade da ordem federativa do Brasil, das dificuldades de compor interesses regionais e do desequilíbrio econômico entre as regiões.”

Conforme Ricardo Varsano explica:

A concessão de incentivos relacionados ao ICMS é deletaria para o país, pois são raríssimos os casos em que se justifica os benefícios e isenções de ICMS, que somente seria aceitável em face da dinâmica de desenvolvimento regional, que se utilizam recursos público com esta finalidade e que devem ser perseguidos sob a coordenação do Governo Central (da União). (VARSANO, 1997, p. 67)

Há de se destacar, ainda, que os vencedores da “Guerra Fiscal”, são os Estados que possuem maior capacidade financeira, os mais desenvolvidos. No momento que eles abdicam da arrecadação tributária, automaticamente, estão declinando nas áreas da educação, saúde e infraestrutura.

Nos termos da Constituição Federal, artigo 155, §2º, inciso XII, alínea ‘g’ e da Lei Complementar nº 24/75, artigos 1º e 2º, § 2º, os benefícios e isenções no campo de ICMS, somente podem ser concedidos, mediante convênios celebrados e ratificados pelo CONFAZ *por decisão unânime dos Estados representados*.

Essa competição travada no contexto federativo, força conexão entre a área pública e a privada. Ricardo Pires Calciolari (2006, p. 21), expõe que o “ponto central da discussão é que a guerra entre os entes políticos por seus interesses, de forma não cooperativa, é inerente aos próprios agentes federativos”. Logo, as decisões que os entes políticos tomam, de maneira individual, transformam de forma considerável as relações de cooperação no âmbito federal, o que possibilita um grau de regulação determinado.

A Guerra Fiscal, só teve origem, ou talvez, maior notoriedade, com a vinda da Constituição Federal de 1988. A forma de reduzir a problemática adotada por ela, foi posta pelo Senado, quando, conforme já dito, determinou alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

2.8.1. Efeitos da Guerra Fiscal

Os efeitos da Guerra Fiscal com a propositura de investimentos, diferenciam de acordo com o tipo de empreendimento intencionado e com o impacto específico da tributação sobre ele. A prática dessas políticas não garante o investimento privado na localidade, tendo em vista que outros fatores podem influenciar.

A desigualdade social é um fator importante para a decorrência da Guerra Fiscal. As regras de desenvolvimento econômico e social, têm por propósito destacar os motivos dos incentivos fiscais.

Porém, tem-se uma função estabilizadora. O Estado que possui maior desenvolvimento econômico e social, em virtude de não haver autorregulação de mercado, obtém um crescimento no nível de empregos, da estabilização dos preços, bem como, uma maior obtenção na taxa de crescimento econômico.

Apesar de existirem os efeitos positivos, também existem os efeitos negativos, observados, principalmente, a longo prazo, tendo em vista que o ICMS, por mais que seja um tributo estadual, ele atinge o país todo. Os entes com maiores alíquotas serão forçados a diminuir suas alíquotas, com o intuito de deixar igual aos outros entes da Federação.

Além disso, verifica-se que mesmo estando alguns entes da Federação ganhando mais com a guerra fiscal, com os benefícios fornecidos, os gastos acarretados são inviáveis, não compensando a arrecadação. Ainda, Sérgio Guimarães Ferreira, salienta, no âmbito das empresas:

As empresas, ao apresentarem menores custos produtivos com a adoção desses benefícios, passam a investir mais pesadamente na contratação de burocracia especializada em negociar essas concessões com o ente político local. O grau de competitividade dessas empresas passa a ser medido não pela sua capacidade em reduzir custos produtivos, mas pela capacidade de negociação na concessão desses benefícios tributários. (FERREIRA, 2000, p. 34).

Ou seja, nem sempre esses benefícios fiscais serão bons no âmbito empresarial, tendo em vista que frente as empresas, há um grande índice de competição entre elas e com isso. E com isso, agrava-se a livre-concorrência, já mencionado acima.

2.9. Projeto da Reforma Tributária (PEC 45)

A proposta de Reforma Tributária (PEC nº 45/19), elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e apresentada por Baleia Rossi (MDB-SP), já aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), tem como escopo acabar com o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, criando o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Essa mudança tem como objetivo transformar o sistema tributário atual, em algo mais simples, transparente e neutro, beneficiando o crescimento, a longo prazo, do Brasil.

Tendo em vista os problemas que existem no atual sistema, a proposta vem para extinguir tributos que causam, principalmente, a guerra fiscal entre os entes federados, tomando como base os modelos de tributação existentes no mundo desenvolvido.

2.9.1. Principais problemas do modelo tributário atual brasileiro

O Brasil possui cinco tributos diferentes sobre bens e serviços. Devido a isso, ele apresenta diversos problemas, comparando com a maioria dos países que o IVA (imposto sobre valor agregado), com base de incidência ampla (alcança todos os bens e serviços),

neutro (a aplicação independe da forma como está organizada a produção e circulação) e não-cumulativo.

O Centro de Cidadania Fiscal, destacou alguns dos problemas aparentes diante desse cenário tributário atual, entre eles estão:

A legislação extremamente complexa, caracterizada por uma profusão de alíquotas, ajustes de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais; problemas de cumulatividade, que resultam da existência de tributos puramente cumulativos (ISS e parte do PIS/Confis) e de restrições ao aproveitamento de créditos nos tributos não-cumulativos (ICMS, IPI e parte do PIS/Cofins); fortes restrições ao ressarcimento de créditos tributários acumulados pelas empresas; cobrança do ICMS no Estado de origem nas transações interestaduais, o que abre espaço para a guerra fiscal entre os estados e prejudica as empresas exportadoras. (FISCAL, 2017, p. 08)

Os tributos brasileiros sobre bens e serviços não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário. O CCiF (2017, p. 04) aborda que devido à essas consequências há uma “grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e uma absoluta falta de transparência do custo tributário para o cidadão”.

A principal parte dos problemas mencionados é estrutural, e dessa forma, decorre da fragmentação de base de incidência entre vários tributos. Especialistas entendem que a melhor forma de corrigir as distorções existentes, é através de uma reforma estrutural.

2.9.2. Proposta de Reforma Tributária

O escopo principal dessa Reforma (PEC 45) é a substituição dos tributos atuais por um único imposto, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), como descritos anteriormente, cuja receita seria partilhada entre a União, os Estados e os Municípios.

O novo imposto passará a incidir no destino do produto e não mais na origem, como acontece atualmente. As principais características do IBS, abordadas pelo CCiF, seriam:

Incidência não-cumulativa sobre uma base ampla de bens e serviços; adoção do regime de crédito financeiro, pelo qual todo o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços utilizados na atividade empresarial gera crédito; desoneração completa das exportações e dos investimentos; incidência sobre o preço dos bens e serviços sem impostos; devolução tempestiva de créditos acumulados. (FISCAL, 2017, p.02)

A proposta é discutida para que o IBS tenha apenas uma única alíquota para todos os bens e serviços. Com isso, o imposto torna-se mais simples, reduz o contencioso e torna mais transparente para os cidadãos o custo de financiamento das políticas públicas.

2.9.3. Os Estados e a PEC 45

Tendo em vista o objetivo do trabalho, destaca-se como a Reforma Tributária afetaria os Estados. Dispõe-se que os Estados tenham autonomia na fixação da parcela estadual da

alíquota do IBS, devido a necessidade de manter a autonomia das Unidades da Federação. O papel do ICMS nesse sentido, não é apenas ser a principal fonte de financiamento dos entes federados, mas também, responde pela maior parte da receita conjunta dos cinco tributos que seriam substituídos pelo IBS.

Prevê-se um período de transição para o IBS, em que seria definida uma alíquota estadual de referência, que é a que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados. O CCiF (2017, p. 12) diz que “a alíquota de referência seria adotada automaticamente para todos os Estados, que teriam, no entanto, a possibilidade de, por lei, estabelecer uma alíquota superior ou inferior à de referência”.

Trata ainda que nas operações interestaduais, “para os contribuintes e não contribuintes, seria utilizada a alíquota do Estado de destino do bem ou serviço” (FISCAL, 2017, p. 13), diferentemente do que ocorre hoje, em que a alíquota é calculada conforme a essencialidade das mercadorias, variando de 7% a 35%.

O professor Gustavo Vettori, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP (LOPES, 2019, p. 20) comenta que “os tributos incidem numa ideia de local de produção, então quem manda na carga tributária que será aplicada é o Estado de origem da mercadoria ou serviço”. Logo, por conta disso, a Guerra Fiscal entre os Estados acaba sendo gerada.

O ponto crucial da aplicação da alíquota, a partir da reforma tributária, é que não será determinada pelo local onde os bens e serviços foram produzidos, mas sim onde será consumido. Por conta disso, Vettori analisa que isso “afetará a lógica dos incentivos fiscais de indústrias que compõem a guerra” (LOPES, 2019, p. 25).

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar as principais características da Guerra Fiscal entre os Estados da Federação, dando ênfase nos aspectos do ICMS que contribuem para que haja essa Guerra, bem como analisar a efetividade da Reforma Tributária (PEC nº 45/2019) sobre a Guerra Fiscal, utilizada pelos Estados como instrumento de desenvolvimento regional.

No primeiro capítulo, foi analisado como o Federalismo atinge o âmbito fiscal, tendo em vista que a sua principal característica é a divisão de poder entre entidades autônomas, possibilitando o surgimento de conflitos entre os entes federados.

Frente a ele há o princípio da igualdade que deveria existir dentro de cada núcleo disposto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal. Ele tem como escopo permitir que os Estados possam adotar medidas tributárias diferentes, para que atraiam empreendimentos de

forma a ajudar no crescimento econômico. No entanto, quando o membro foge do princípio, ele acaba possibilitando uma sequência de incentivos, que acarreta na situação de Guerra Fiscal, devido ao fato de todos os membros desobedecerem ao princípio.

No final do primeiro capítulo, conclui-se que a prática de incentivo fiscal é individual, em virtude de elas serem uma adoção de escolhas providas para o agente econômico individual, em desvantagem do coletivo.

O ICMS é o problema central. No segundo capítulo, é abordado que em função de sua tributação ser pela origem, parte da arrecadação deste tributo pertence ao Estado de origem no comércio interestadual. O Estado possui competência legislativa sobre o imposto, e devido a isso ele próprio tem a possibilidade de oferecer às empresas, benefícios que as atraiam.

Aos Estados só resta buscar seus próprios interesses, mesmo tendo alto custo à federação, na medida em que os Estados tendem a diminuir as alíquotas praticadas. Porém, observou-se que a Guerra Fiscal pode ser benéfica para alguns Estados, sem praticar ameaça de diminuição da arrecadação tributária. Para isso, basta que não tenha empresas no setor incentivado e que ofereça, como benefícios apenas os relacionados ao ICMS.

Os incentivos são legítimos, no entanto geram uma competitividade com o intuito de remover as desigualdades. O papel do CONFAZ frente a isso, é celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS e juntamente a ele a Lei Complementar nº 24/1975, que prevê a celebração de convênios de ICMS.

Ao final do segundo capítulo, conclui-se que a concessão de benefícios fiscais sem a aprovação do CONFAZ é inconstitucional. Ainda, a própria Lei Complementar supracitada, retrata que há sanções quanto a violação da existência de convênio para a concessão dos benefícios. Se a Lei e o CONFAZ fossem cumpridos da maneira como deveriam, não haveria a Guerra Fiscal, porém, não é o que acontece na realidade.

No terceiro capítulo, é tratado sobre a Guerra Fiscal em si. Ela é travada entre os entes da Federação, sendo que cada qual busca trazer empreendimentos para seu território, proporcionando-lhes diversos benefícios.

A Guerra Fiscal resultante ganha cada vez mais relevância, tendo em vista que alguns Estados são economicamente e socialmente mais desenvolvidos do que outros e, acabam por atrair mais empresas por possuírem uma maior competência tributária para a concessão de benefícios.

Ademais, no final do capítulo terceiro, efeitos positivos e negativos foram destacados. Os efeitos positivos são aqueles em que há crescimento em diversas áreas, bem como obriga

o Estado menos desenvolvido econômica e socialmente, a melhorar. Já os efeitos negativos, são aqueles vistos a longo prazo o ICMS, que serão um fator de risco aos Estados, tendo em vista que terão que deixar as alíquotas iguais aos outros Estados. Ainda, haverá competitividade entre as próprias empresas que se situam no mesmo território, já que elas terão que aumentar sua capacidade de negociação frente a esses benefícios.

A Reforma Tributária (PEC nº 45/2019), que tem o intuito de unificar o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS em um mesmo tributo, sendo ele o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), ataca a Guerra Fiscal entre os Estados de diferentes formas.

A primeira é que o novo encargo deixará de ser cobrado na 'origem' e será cobrado no 'destino' do produto, fazendo com que não haja uma variação tão grande na porcentagem da alíquota como atualmente. Essa mudança faz com que aqueles benefícios oferecidos às empresas para atrai-las a determinado Estado, não exista mais, pois o tributo será cobrado do cliente final.

Frente aos Estados, será assegurado que eles tenham mais autonomia na fixação da parcela estadual da alíquota do novo tributo. A alíquota de referência seria acatada automaticamente para todos os Estados, tendo eles a possibilidade de alterá-la.

Assim, é possível afirmar que com a PEC nº 45/2019, acarretará a diminuição gradativa da Guerra Fiscal entre os Estados conforme o tempo for passando. O novo sistema faz com que alguns estudiosos acreditem que o PIB nacional crescerá em 10% e em cinquenta anos, os Estados terão maior desenvolvimento, diferentemente da atualidade.

4. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **Código Tributário Nacional nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 25 nov. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 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. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 24 mar. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 jan. 2019.

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em jun 2019.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil: quem ganhe e quem perde.** 2006. 7 v. Monografia (Especialização), Caderno de Finanças Públicas, Brasília, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2019.

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. **Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário,** Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1994, 6 ed., p. 220-224;

CONFAZ. <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em: 18 janeiro 2019.

DULCE, Otávio Soares. Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 95-107, n. 18, p.95-105, jun. 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES:** informe-se, Rio de Janeiro, m. 4, 2000.

FISCAL, Centro de Cidadania. **Reforma de Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 jun. 2019.

LOPES, Leonardo. Reforma Tributária do Congresso impactará incentivos fiscais. **Jornal da USP no Ar.** São Paulo, p. 1-2. maio 2019. Disponível em: <<https://jornal.usp.br/?p=248832>>. Acesso em: 19 jun. 2019.

KASNOCHA, Michele. **A livre iniciativa e a livre concorrência como base nas decisões do CARF.** Disponível em: <<https://www.valortributario.com.br/livre-iniciativa-e-livre-concorrenca-como-base-nas-decisoes-do-carf/>>. Acesso em: 19 fev. 2019.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos "FUNDAP" e "Comunicado CAT 36/2009"**, São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual e Municipal**, São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. **Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos incentivos fiscais e os casos "FUNDAP" e "Comunicado CAT 36/2006"**, página 67 em: **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas esferas Federal, Estadual, Municipal**, São Paulo, MP Editora, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos**, São Paulo: Saraiva, 2009., 1 ed., p. 613-614; 939-964;

SALES, Rosemary Carvalho. **ICMS e Benefício Fiscal: Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria de Guerra Fiscal**, Curitiba: Juruá Editora, 2018

VARSANO, Ricardo (Org.). **A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganhe e quem perde**. Brasília: Ipea, 1997, Curitiba: Juruá Editora, 2018.

Contatos: luizagporto@hotmail.com e nelsonporfirio@uol.com.br