

# A CRISE DO FEDERALISMO BRASILEIRO E AS PROPOSTAS PARA ENFRENTAMENTO DA GUERRA FISCAL

## *THE CRISIS OF BRAZILIAN FEDERALISM AND THE PROPOSALS FOR FACING THE FISCAL WAR*

Janriê Rodrigues Reck<sup>I</sup>

Ricardo Kühleis<sup>II</sup>

<sup>I</sup> Universidade de Santa Cruz do Sul,  
UNISC, Santa Cruz do Sul, RS, Brasil.  
Doutor em Direito. E-mail: janriereck@  
unisc.br

<sup>II</sup> Universidade de Santa Cruz do  
Sul, UNISC, Santa Cruz do Sul, RS,  
Brasil. Mestrando em Direito. E-mail:  
rkuhleis@gmail.com.br

**Resumo:** O presente trabalho busca analisar, a partir do método hipotético dedutivo, alicerçado em pesquisa bibliográfica, consulta à legislação e investigação documental, se as propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional - Propostas de Emenda Constitucional n. 45/2019 e n. 110/2019, oferecem soluções adequadas para conter a denominada “guerra fiscal” entre os entes da Federação. Isto porque, no atual sistema, é recorrente a prática de alguns Estados de conceder indiscriminadamente incentivos fiscais, consistentes em renúncia tributária, buscando atrair empresas para seu território na expectativa de promover o desenvolvimento da região e a geração de empregos que, eventualmente, acabam não se concretizando. Esta prática vem gerando uma competição entre os entes federados. Com a hipótese de que as propostas de reforma tributária podem mitigar a guerra fiscal, pretende-se analisar quais as soluções apresentadas pelas referidas propostas e verificar se apresentam reais possibilidades de êxito para o enfrentamento do problema.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Federalismo. Guerra Fiscal. Reforma Tributária.

**Abstract:** The Current paper intend to analyze if the tax reform proposals in progress the National Congress - Constitutional Amendment Proposals n. 45/2019 and no. 110/2019, are able to offer adequate solutions to contain the so-called “fiscal war” between the entities of the Federation. This because, in the current system, is usual the practice of some States of indiscriminately granting tax incentives, consisting of tax waivers, seeking to attract investments to their territory in the expectation of promoting the development of the region and the generation of jobs that, eventually, end up not materializing, generating conflicts

DOI: <http://dx.doi.org/10.20912/rdc.v17i43.996>

Recebido em: 12.09.2022

Aceito em: 29.10.2022



between the federated entities. With the hypothesis that the tax reform proposals can mitigate the fiscal war, it is intended to verify the solutions presented by the referred proposals and investigate if they present real possibilities of success to face the problem.

**Keywords:** Tax law. Fiscal war. Federalism. Tax reform

## 1 Introdução

A Constituição de 1988 outorgou aos Estados e Municípios da Federação uma maior autonomia fiscal. Neste sentido, a disputa, entre os Estados e Municípios brasileiros, para atração de novos empreendimentos privados, vem levando os entes federados a conceder variados incentivos fiscais consistentes em renúncia de receitas, o que, por outro lado, leva a redução da arrecadação tributária e da possibilidade de investimentos e promoção de políticas públicas em prol da sociedade.

A partir deste cenário, verifica-se verdadeiro “leilão” entre os entes federados para atrair os detentores do capital, através do oferecimento de benefícios tributários, seja por isenções, reduções de base de cálculo de tributos, ou doações de bens imóveis. Tais benefícios, muitas vezes concedidos sem qualquer planejamento, não necessariamente se revertem em desenvolvimento para as regiões onde os empreendimentos se instalam.

Neste sentido, pretende-se analisar, sob a perspectiva das Propostas de Emenda Constitucional n. 45/2019 e n. 110/2019, quais as soluções apresentadas pelas referidas propostas e verificar se apresentam reais possibilidades de êxito para o enfrentamento do problema.

No primeiro capítulo serão estudados aspectos conceituais do federalismo e sua evolução desde a origem até o modelo adotado pela Constituição Federal de 1988. Na sequência, será aprofundado o estudo do federalismo fiscal, notadamente as competências tributárias atribuídas a União, Estados e municípios, e a atual crise do federalismo brasileiro, motivada especialmente pela competição fiscal entre os entes federados, que vem gerando perdas de arrecadação aos cofres públicos sem necessariamente resultarem em incrementos econômicos ou sociais de longo prazo. Por fim, pretende-se aprofundar o estudo das Propostas de Emenda Constitucional n. 45/2019 e n. 110/2019 e verificar em tais proposições se foram apontadas soluções para conter ou mitigar a guerra fiscal.

O método de abordagem utilizado será o hipotético-dedutivo, através de pesquisa bibliográfica, consulta à legislação e investigação documental, uma vez que a pesquisa analisará se as mencionadas propostas de reforma tributária podem conter a guerra fiscal entre os entes federados.

## 2 Federalismo: origem, características e evolução histórica

Na perspectiva do direito público, os Estados classificam-se como unitários ou federais. O unitário revela-se como uma organização política singular com um único governo cuja jurisdição é nacional, sem divisões internas, ressalvadas aquelas de caráter meramente

administrativo. Segundo Boff (2005), no Estado unitário descentralizado, ocorre somente a divisão da administração (delegações do poder central), não configurando-se, assim, sua formação por entes autônomos. Como exemplos de Estados unitários citam-se, a França, a Holanda, o Uruguai e o Peru, que, embora se subdividam os territórios em distritos ou departamentos, não atribuem a estes uma autonomia política, restringindo-se seu papel à realização de atividades administrativas burocráticas.

Já Estado federal consiste em um Estado soberano, formado por uma pluralidade de Estados membros, ligados numa unidade estatal. De fato, consoante lição de Silva (1997, p. 102), “o cerne do conceito de Estado federal está na configuração de dois tipos de entidades: a União e as coletividades regionais autônomas (Estados federados)”. No Estado federal deparam-se várias unidades que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e, do ponto de vista da soberania interna, se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização (BONAVIDES, 2003).

Para fins conceituais, traz-se à baila a explanação de Cicco e Gonzaga (2016, p. 100), para quem “a federação consiste em uma união perpétua de Estados autônomos, mas não soberanos, sob a égide de uma constituição e que, revestidos dessa forma, passam a constituir uma pessoa de direito público internacional”. Destacam os autores, ainda, que entre os Estados que compõem a Federação já há uma repartição interna de atribuições governamentais e, como a união ocorre de forma perpétua, é vedada a secessão (divisão), o que a difere da confederação.

Por sua vez, a confederação é caracterizada como uma aliança entre Estados independentes. O governo central não poderia aplicar as leis sobre os cidadãos sem a aprovação dos Estados, que seriam, em última instância, a fonte da soberania. Assim, a diferença essencial entre federação e confederação, segundo Coser, (2002, p. 942) “é que, na primeira, o governo central possui poder sobre os cidadãos dos Estados ou províncias que compõem a União sem que essa ação tenha de ser acordada pelos Estados”.

Destaca Boff (2005, p. 28) que com a Federação, “surge um novo poder (o poder federal), uma unidade organizada, uma pessoa jurídica, o que não se verifica no Estado unitário e nem na Confederação”, posto que nesta última o que se estabelece é uma simples relação entre Estados soberanos. Outro ponto a salientar na Federação é a ideia de um ordenamento jurídico duradouro, de mudança dificultada e solene, com vistas a impedir o abalo do pacto federativo.

Streck (2014) entende a federação como uma estratégia de organização do poder político, na esteira da estratégia funcional, visando à descentralização da autoridade. Pela teoria dos poderes enunciados e implícitos, além dos poderes expressos, a União detém aqueles que são instrumentais para o cumprimento das competências expressas em sede constitucional, logo, “a federação criaria uma estrutura forte, uma unidade poderosa sem, todavia, destruir os particularismos e as peculiaridades próprias dos seus membros”. (STRECK, 2014, p. 132).

Como ensina Salete Oro Boff (2005), para se desenvolver um estudo sobre o federalismo é necessário que se considere o seu surgimento. Para tanto, a autora apresenta duas principais classificações, relativamente formação do Estado Federado, o federalismo por agregação e o federalismo por segregação (ou desagregação). O primeiro resulta da superposição do Estado federal a Estados já existentes, sendo exemplos desse processo de formação federativa os Estados

Unidos, Alemanha e Suíça. O segundo tem por pressuposto a obediência à imperativos políticos que efetivam a descentralização, fazendo surgir Estados sub-postos. Esse é o modelo brasileiro.

Quanto à forma, destacam-se dois modelos principais de federalismo: o Federalismo Dual ou Clássico, e o Federalismo de Colaboração ou de Cooperação. O denominado federalismo dual caracteriza-se pela distribuição do poder político entre duas entidades políticas componentes de um Estado, sendo que tal modelo separa as entidades federativas em campos exclusivos e mutuamente limitativos.

Para Magalhães (2000, p. 14) “o federalismo clássico constitui-se no modelo norte-americano, formado por duas esferas de poder – a União e os Estados (federalismo de dois níveis)”. Segundo explica o autor, o federalismo dual ou de dois níveis criado nos EUA é de progressão histórica centrípeta, o que significa dizer que formou-se a partir da união de Estados anteriormente soberanos, que abdicaram de sua soberania para formar novas entidades territoriais de direito público, o Estado federal (pessoa jurídica de direito público internacional) e a União (pessoa jurídica de direito público interno), uma das esferas de poder, ao lado dos Estados-Membros, diante dos quais não se coloca em posição hierárquica superior.

Já o federalismo cooperativo foi, ao longo da história, solidificando-se, sobretudo, com a configuração das repartições de competências nas Constituições da Áustria (1920), da Alemanha (1949) e da Índia (1950). A clássica repartição dual deu lugar a formas mais complexas de distribuição de competências consistentes numa articulação entre a União e os Estados. Boff (2005, p. 50) entende o federalismo cooperativo como “o compromisso de coordenação e cooperação entre os entes federados. Essa cooperação revela-se na da interdependência administrativa, político-partidária, institucional e de planejamento”. Essa espécie de federalismo faz uso das conhecidas competências comum e concorrente, entre a União e os Estados.

Dallari (1986) ainda destaca o progresso do próprio federalismo norte-americano, de um modelo dual para um modelo cooperativo, mais centralizador do que o antigo, haja vista as necessidades de um Estado intervencionista surgiram ao longo século XX. Segundo o autor, a mudança de paradigma começou com a instauração do *new deal* e acabou tendo como resultado um *fair deal*, ou seja, “se partiu da preocupação com um novo ajuste social e se chegou a um ajuste mais equitativo, mais adequado às novas realidades” (DALLARI, 1986, p. 48).

Sob a perspectiva histórica, os primeiros modelos que se aproximaram de uma ideia federativa surgiram na Grécia antiga, mais propriamente através das Cidades-Estado gregas, que pregavam a união de diversos centros de governo para atingir um propósito comum, e de impossível consecução por cada um, isoladamente. Mas, segundo Bonavides (2003) as Cidades-Estado helênicas estavam longe de configurar uma federação, porquanto sua unidade não era determinada por uma Constituição, mas por um rudimentar Direito Internacional, e por uma série de fatores outros, geográficos, culturais, linguísticos e religiosos. Daí que não deixaram de ser Estados soberanos, pois não preservaram apenas uma autonomia para se submeterem a um governo central.

Outro embrião do modelo federativo consiste na Confederação suíça, onde, onde em 1291 é assinado o Pacto que unia três pequenos povos: Uri, Schwyz e Unterwald. Cuidava-se, destarte, de uma aliança defensiva para garantir e consolidar a própria soberania destes povos. Deste modo, foi formada uma Confederação de oito, depois de treze cantões, em 1513 (BOFF, 2005).

Mas a forma federativa de Estado, o sistema representativo e a separação de poderes são institutos que seguramente surgiram, ou foram significativamente aprimorados, na modernidade, a partir das ideias Iluministas. Destaca Machado Segundo (2005) que a Federação é um fenômeno moderno que só aparece no século XVIII, em particular desde a experiência norte-americana.

O federalismo norte-americano decorreu da necessidade comum das treze colônias que rejeitaram a dominação britânica em 1776 e, sustentando a luta pela independência, uniram-se em prol da defesa comum, inicialmente, sob a forma de uma confederação de Estados. Posteriormente, tendo em vista o desconforto das desconfianças mútuas e o desentendimento natural entre os Estados declarados livres, além das dificuldades do governo resultante dessa união, notadamente aquelas de ordem econômica e militar, seguiu-se naturalmente uma forma de união mais íntima que culminou na elaboração da Constituição norte-americana de 1787, após ampla discussão, na Convenção de Filadélfia.

O Brasil, inspirado no modelo norte-americano, assumiu a forma de Estado federal em 1889, com a proclamação da República, ainda que provisoriamente, nos termos do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, que instituiu a forma de governo Republicana em um Estado federal, transformando as antigas províncias do regime imperial em “estados”, nos seguintes termos: “As províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil” (BRASIL, 1891).

Todavia, ao contrário do federalismo constituído pelos Estados Unidos da América, o federalismo brasileiro surgiu naquele momento como resultado de um movimento de “dentro para fora” e não de “fora para dentro”, ou seja, por agregação. Inclusive, Boff (2005) destaca o federalismo implantado em 1891 como uma combinação artificial, uma vez que mantida a mesma essência das antigas províncias, com o poder demasiadamente centralizado na União.

A autora também refere que no decorrer da história política brasileira, constou-se uma oscilação entre a centralização e a descentralização, sendo o regime autoritário instalado a partir de 1964, com a Constituição de 1967 (e emenda 1/69), a mais recente forma de centralização do poder político nacional. Deste modo, a partir do processo de redemocratização e a posterior instalação da Assembleia Nacional Constituinte em 1987, uma das aspirações mais evidentes referia-se justamente à descentralização do poder, e maior autonomia aos Estados e Municípios.

Efetivamente, a Constituição de 1988 buscou conceder tal autonomia aos entes federados. Atualmente, a organização político administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos do art. 18, da Constituição vigente. Inclusive, é de se destacar uma característica peculiar e sem precedentes do modelo federal brasileiro, que reconhece-se autonomia político-administrativa não só aos Estados-membros, mas também ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 1º).

Cumprir registrar algumas características do federalismo brasileiro, tal como fixado na Constituição de 1988: a) indissolubilidade do vínculo federativo entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (art. 1º); b) pluralidade dos entes federados: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 18); c) faculdade de incorporação, subdivisão, desmembramento, anexação, formação de novos Estados, bem como criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios, mediante plebiscito (art. 18, §§ 3º e 4º); d) vedações constitucionais da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 19, incisos I, II e III); e) soberania da União e autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 21, incisos I e

II, e arts. 25, 29 e 32); f) repartição de competências (arts. 21, 22, 23, 24, 30, 32, §1º, arts. 145, 149, 153, 154, 155, 156, 195); g) intervenção federal nos Estados e no Distrito Federal (art. 34); h) intervenção estadual nos Municípios e intervenção federal nos Municípios de Território Federal (art. 35); i) organização bicameral do Poder legislativo federal, assegurada a existência da Câmara dos Deputados, órgãos dos representantes do povo e do Senado Federal, órgão dos representantes dos Estados e do Distrito Federal (arts. 44, 45 e 46); j) igualdade de representação dos Estados e do Distrito Federal no Senado (art. 46); k) iniciativa das Assembléias Legislativas Estaduais, para propostas de emendas à Constituição (art. 60, inciso III); l) Poder Judiciário da União, com a inclusão de um Supremo Tribunal Federal, para exercer a função de guarda da Constituição, e do Poder judiciário nos Estados (arts. 92, inciso I, 102 e 125); m) Ministério Público, na qualidade de instituição essencial à função jurisdicional do Estado (art. 133); n) poder e competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, (arts. 153, 154, 155 e 156); o) repartição de receitas tributárias, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios (arts. 157, 158, 159 e 161, incisos II).

Observa-se que a constituição dedicou dispositivos específicos para tratar da repartição de competências de natureza tributária, nos arts. 145, 149, 153, 154, 155, 156, 195, bem como para regulamentar a repartição de receitas tributárias entre os entes federados (arts. 157, 158, 159 e 161, inciso II). Neste sentido, ganha relevo o estudo do denominado “federalismo fiscal”, que é conceituado por Scaff (2016, p. 4310), como “a fórmula financeira para melhor distribuir os recursos públicos em um território politicamente considerado, pois sobre o espaço geográfico superpõem-se os desdobramentos político-administrativos”.

Salienta ainda referido autor que o federalismo fiscal pode ser dividido em duas grandes áreas: o federalismo fiscal tributário, que diz respeito ao rateio da arrecadação advinda dessa espécie de receita e seus acréscimos, e o federalismo fiscal patrimonial, que trata do rateio das receitas originárias, que envolvem a exploração do patrimônio público. Ocorre que é justamente na seara tributária que o federalismo brasileiro vem enfrentando desafios que merecem ser aprofundados no presente estudo.

Ocorre que o federalismo brasileiro atravessa atualmente uma crise, notadamente no âmbito fiscal, consubstanciada sob a forma de questionamentos quanto à concentração das receitas tributárias no âmbito da União, bem como na chamada “guerra fiscal” entre Estados e Municípios, materializada pela concessão de incentivos de natureza tributária por uns e outros com o escopo de atrair investimentos diretos de empresas para suas respectivas regiões, sendo relevante aprofundar suas possíveis causas e as possibilidades de sua contenção em uma reforma tributária.

### **3 Distribuição de competências tributárias na Constituição de 1988 e o problema da guerra fiscal**

O poder tributário integra o poder estatal, sendo uno e indivisível. Em um Estado federal, como o é a República Federativa do Brasil, o exercício desse poder é distribuído entre os entes da Federação.

A Constituição Federal traz em seu bojo a repartição de competências tributárias. A partir do artigo 145, desenha-se um sistema em que cada espécie tributária é alocada à competência de uma ou mais pessoas jurídicas de direito público.

Assim, nos termos da Constituição de 1988, a União detém competência para instituir os seguintes tributos, relativamente às seguintes áreas de tributação: a) Impostos sobre o comércio exterior (art. 153, incisos I e II), que compreende o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros e o imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; b) Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, inciso III); c) Imposto sobre produtos industrializados (art. 153, inciso IV); d) Imposto sobre operações financeiras (art. 153, inciso V); e) Imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, inciso VI); f) Imposto sobre grandes fortunas (art. 153, inciso VII), que pode ser instituído somente por lei complementar.

Embora a União possa atuar no âmbito de incidência tributária inicialmente reservado à instituição dos tributos dos demais entes da Federação, quando do exercício da competência extraordinária para instituir imposto (art. 154, inciso II, da CF/88) ou empréstimo compulsório (art. 148, inciso I), os Estados, além da competência comum, detêm competência exclusiva para instituir os impostos previstos no art. 155, da Constituição Federal de 1988.

Assim, aos Estados restou atribuída a competência para instituir impostos que dizem respeito às seguintes tributações: a) Tributação da herança e das doações (art. 155, inciso I); b) Tributação da circulação das mercadorias - ICMS (art. 155, inciso II); c) Tributação de veículo automotor (art. 155, inciso III).

Nos termos da Constituição, os Municípios são dotados das competências exclusivas para instituir os impostos previstos no art. 156 Carta, bem como a contribuição para o custeio de iluminação pública, prevista no art. 149-A, da Constituição. Assim, compete ao município os seguintes tributos: a) Imposto sobre propriedade urbana (art. 156, inciso I); Imposto sobre transmissões de bens imóveis (art. 156, inciso II, da CF/88); imposto sobre serviços (art. 156, inciso III, da CF/88).

Outrossim, em decorrência da concepção do Estado social, a par das competências genéricas, a Constituição atribuiu aos entes da Federação competências especiais para atender necessidades específicas reclamadas pela sociedade, concentrando-se a maior parte delas na esfera da União. Com efeito, foi conferida competência à União para instituir contribuições sociais a fim de garantir: a) a educação e a seguridade social em suas três áreas de atuação (saúde, previdência e assistência social), b) a defesa dos interesses das categorias profissionais e econômicas, e c) a necessária intervenção na área econômica e social (arts. 149, caput, 195, e 212, § 5º, todos da CF/88.).

Os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, ao lado da União, também poderão instituir contribuições sociais, cobradas de seus servidores, para, em benefício de estes custear o sistema de previdência e a assistência social (art. 149, § 1º). Tal competência, a exemplo das taxas e contribuições de melhoria, pode ser classificada como comum, ou nominalmente comum a todos os entes da Federação.

A rigidez na partilha sofre um pequeno abrandamento, dada a existência da competência residual, vale dizer, a atribuição para criar tributos não enumerados na Constituição. Enquanto

os Estados detêm a competência remanescente ou reservada (art. 25, § 1º, da CF/88), em matéria geral, a União detém a residual (art. 54, inciso I, e 195, § 4º, ambos da CF/88), em se tratando de competência tributária para implementar a instituição de tributos.

O que se constata é que o Constituinte concentrou a maior parte da competência tributária na União, sendo que aos Estados e principalmente aos Municípios foi reservada uma menor parcela do exercício do poder tributário. Todavia, a fim de viabilizar a autonomia dos Estados e dos Municípios, cuidou para que parte da receita decorrente de tributos de competência da União, como também da receita dos Estados fosse repassada para os Estados e Municípios, haja vista o disposto nos artigos 157 e 158 da nossa Constituição. Neste ponto Machado Segundo (2005, p. 55) observa: “o conceito de autonomia política, no Estado Federal, não prescinde, pelo contrário é indissociável, do de autonomia financeira, sob pela de aquela se transformar em atributo de indisfarçável caráter tão-somente retórico”.

Portanto, como cláusula pétrea decorrente do pacto federativo, a autonomia dos entes federados permite-lhes legislar sobre os tributos de sua competência. Mas o que se verifica na prática é que a disputa, entre os Estados e municípios por investimentos privados e atração de novos empreendimentos tem gerado inúmeros conflitos entre estes entes. Assim, a décadas os Estados travam a chamada “guerra fiscal”, através da realização de acordos unilaterais e da concessão indiscriminada de benefícios tributários aos entes privados, sem muitas vezes existir uma contrapartida ou um efetivo benefício, capaz de compensar a perda de receitas do erário.

A guerra fiscal corrói a base do Estado Federação quando induz desrespeito à cláusula federativa do art. 152 da Constituição de 1988, que proíbe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Salienta Santi (2016, p. 7), que “a atual prática da tributação promovida pelo sistema tributário constitucional brasileiro desintegrou a federação pelas guerras fiscais, fomentadas pela falta de clareza na divisão das competências tributárias”.

Na concepção de Calciolari (2003) a denominada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. O autor explica que as benesses fiscais atrativas incentivam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo, conseqüentemente, o maior lucro, mas que geram efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais. Para Goularti (2020), em tempos da mundialização financeira, as desonerações necessariamente não representam uma ampliação do investimento privado, avanço do progresso técnico, diminuição da capacidade ociosa e aumento da produtividade do trabalho.

Para melhor entender o problema, são pertinentes a observações de Buffon (2009), segundo o qual, no Brasil, o sistema tributário é moldado conforme casuísmos e interesses que se revelam de acordo com as corporações politicamente mais influentes, o que denomina de “neotributação”. O autor cita alguns exemplos de condutas típicas de um Estado que atende a interesses das organizações mais influentes, como a negociação de alíquotas de IPI conforme interesses do mercado, sem respeitar a essencialidade do produto; renúncias fiscais negociadas entre os Poderes Executivos estaduais (favores), visando beneficiar certos atores econômicos; expressiva carga tributária incidente sobre o trabalho, o que onera a folha de salários e reduz o rendimento dos trabalhadores.



Mas o fato é que a maior fonte de conflitos entre os Estados ocorre no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), pois é comum os Estados lançarem mão de mecanismos como a isenção ou redução da base de cálculo desse tributo, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher. Tudo sob pretexto de atrair investimentos privados, uma vez que é deste imposto que incide a maior carga sobre o setor produtivo (muito embora cediço que o ônus tributário é repassado pelo empreendimento ao consumidor final).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros; nos últimos dez anos, a arrecadação total do ICMS foi de aproximadamente 7% do produto interno bruto (PIB) brasileiro (ELLERY E NASCIMENTO, 2017). Ademais, a concessão de benefícios fiscais por um Estado pode gerar um efeito cascata, levando os demais entes a adotarem idêntica linha, para não ficarem para trás na competição fiscal. Inclusive, os estudos de Ellery e Nascimento (2017, p. 20) sugerem que a alíquota efetiva de uma determinada UF é afetada pelas alíquotas efetivas praticadas pelas outras unidades e que a relação é direta, ou seja, “as unidades aumentam ou reduzem suas alíquotas em resposta a aumentos ou reduções nas alíquotas das outras unidades”.

O princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, estabelecido pelo art. 170, VII, combinado com o art. 3º, III, da Constituição Federal, constitui um dos objetivos fundamentais da República e autoriza o Estado brasileiro a promover políticas de incentivo à produção industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional, até mesmo com a utilização de recursos públicos. Exemplo disso está no art. 159, I, “c” da CF, segundo o qual determina à União repassar um percentual da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, sendo que, destes, 3% devem ser aplicados em programa de financiamentos ao setor produtivo nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Mas, como salienta Varsano (2009, p. 6), tais objetivos são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser coordenados pela União, pois “quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso”. Isto porque, segundo o autor, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infraestrutura e, ainda, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infraestrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica (VARSANO, 2009).

O Varsano (2009) também destaca que as empresas que obtêm vantagens fiscais ganham do ponto de vista competitivo frente a outras, já instaladas no mesmo Estado e que disputam o mesmo mercado. Por isso, pressionam o governo estadual para lhes conceder idênticos incentivos que lhes permitam competir em iguais condições, o que acaba sendo atendido pelo governante, aumentando a sangria orçamentária.

Ademais, em face das renúncias fiscais, os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infraestrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. Haja vista a redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infraestrutura oferecida (o que leva aos Estados mais desenvolvidos a ganharem a batalha). Por fim, com a banalização dos

benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo, de modo que guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não têm qualquer efeito estimulador da economia e distribuição de renda à sociedade (VARSANO, 2009).

Rezende (2009) diz que um consenso se forma em torno da ideia de que o aumento da guerra fiscal é resultado das regras particulares da tributação brasileira, única no mundo, que colocou o imposto sobre consumo na gestão autônoma dos estados. A adoção do princípio de origem no comércio entre os estados faz com que esse imposto se torne uma poderosa ferramenta para lançar incentivos fiscais para atrair empresas. Contudo, com a abertura de espaço para a proliferação de benefícios fiscais, conseqüentemente, “reduziu-se o índice de aproveitamento do potencial de arrecadação desse imposto, o que, na prática, traduziu-se no encolhimento da base sobre a qual o ICMS é efetivamente arrecadado” (REZENDE, 2009, p. 11).

Prevendo o possível atrito entre os entes em relação ao ICMS, a Constituição prescreve que os incentivos fiscais serão concedidos mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a ser regulada por lei complementar (art. 155, §2º, inciso XII, “g”). Mantendo viva uma legislação da ditadura militar, a Lei Complementar 24/75 (art. 34, § 8º, ADCT), foi deixada nas mãos de um órgão fazendário, o CONFAZ, a regulação e a harmonização do sistema.

A referida Lei Complementar 24/75, em seu art. 2º, § 2º, exige a decisão unânime dos Estados representados para aprovação de tais benefícios fiscais. Logo, bastaria o cumprimento dessa lei para que as guerras fiscais acabassem, ao menos no âmbito do ICMS. Na prática, no entanto, os Estados vêm paulatinamente descumprindo a lei sem que nenhum deles exija a imposição das sanções previstas. Uma possível explicação para este fenômeno, nas palavras de Varsano (2009, p. 6), é que “do ponto de vista de um governo estadual, há claros incentivos econômicos, além dos políticos, para que a guerra continue. Enquanto eles existirem, dificilmente a lei será cumprida”.

A exigência de unanimidade de votos dos representantes dos Estados nas reuniões do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS era objeto de questionamentos quanto a sua constitucionalidade, através da ADPF 198, de relatoria do Ministro Dias Toffoli (BRASIL, 2020), ajuizada em impugnação aos arts. 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar 24/75. O julgamento dessa ação restou concluído em 20.8.2020, quando Colegiado do Supremo declarou constitucional a exigência.

Não obstante, como salienta Berti (2021, p.161), no que toca aos benefícios fiscais de ICMS, a necessária e prévia ratificação das normas concessivas estaduais pelo CONFAZ se mostrou-se inefetiva “seja pela falta de coordenação entre seus integrantes seja pelo simples e direto descumprimento de suas decisões por muitos Estados-membros”.

Neste passo, impõe-se aprofundar o estudo sobre as possíveis soluções para conter a guerra fiscal e as respostas apresentadas pelos projetos de reforma tributária em discussão no congresso nacional.

## 4 Reforma Tributária: desafios e possibilidades de contenção da guerra fiscal

A veemente necessidade de conter a guerra fiscal bem como corrigir as injustiças arraigadas no sistema tributário brasileiro incluíram a reforma tributária no centro do debate político nos últimos anos. Várias propostas estão em discussão no Congresso Nacional, contudo as alterações constitucionais propostas pela PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, são as que mais avançaram, haja vista a aprovação pela Comissão Mista de Reforma Tributária, de um relatório final com um texto substitutivo.

Destarte, o projeto prevê a extinção da contribuição para o PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados em outros países; e um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo).

Entre os objetivos destacados pelo relatório final produzido pela comissão mista da reforma está justamente o de contornar o problema da guerra fiscal. Para tanto, o projeto propõe que o ônus econômico e a arrecadação ao erário, em relação ao IBS, ocorram no local onde o bem ou serviço for consumido (Princípio do Destino). Isto porque, atualmente, é adotado no Brasil como regra, especialmente em relação ao ICMS, a tributação do comércio interestadual de acordo com o princípio de origem, de modo que imposto é arrecadado no momento da venda de mercadorias, pelo estado de sua produção. Neste tópico, o relatório da Comissão Mista observou que a opção de se considerar o local do estabelecimento do contribuinte como o fator determinante para a definição do sujeito ativo do ICMS e, conseqüentemente, da alíquota aplicável, é fonte de constantes conflitos federativos e da guerra fiscal (BRASIL, 2021).

A adoção do “princípio de destino” – ou seja, efetuar a arrecadação no estado de consumo é ideia presente nas propostas de reforma tributária discutidas desde a década de 1990. Segundo Varsano (2009, p. 22), essa medida “melhoraria as receitas dos Estados menos desenvolvidos, onde o consumo tende a ser muito mais importante do que a produção”. No mesmo sentido Scaff (2016, p. 4442) defende que seria melhor que o ICMS interestadual fosse integralmente cobrado no estado de destino da mercadoria, desde que obedecido certo prazo de transição, “pois economicamente pretende-se que o ICMS seja um tributo que incida sobre o consumo da mercadoria, o que ocorre no estado de destino, e não naquele de origem do bem”.

A adoção plena do princípio do destino nas operações interestaduais não garantiria a eliminação absoluta da guerra fiscal entre os estados por investimentos. De acordo com Varsano (2014, p. 39), a competição pode continuar com a concessão de subsídios à produção não relacionados ao ICMS, mas o que o princípio de destino eliminaria “é a possibilidade de um estado conceder um incentivo cujo custo em termos de receita perdida recai sobre outro”.

Isto porque, nos termos abordados anteriormente neste texto, no primeiro momento, há incentivos para que os estados concedam o máximo de benefícios para atrair investimentos. Por sua vez, aqueles que não concedem tais benefícios perdem investimentos privados, que são atraídos aos demais estados. Entretanto, no segundo momento – tendo-se em vista que todos os estados têm a prerrogativa de concedê-los –, tais incentivos deixam de ter relevância e se tornam meras reduções de imposto comuns a todos os entes federados.

O fato é que, uma vez tributadas as mercadorias no destino, e não na origem, “a única forma possível de conceder benefício fiscal para atrair empreendimento é a redução do imposto a recolher, cujo valor agora depende do volume de vendas da empresa para dentro do estado” (VARSANO, 2001, p. 17).

Varsano (2009, p. 17-18) ainda elenca algumas possíveis vantagens que a adoção do princípio do destino poderia trazer ao regime tributário:

A adoção do princípio de destino tem outras vantagens: (i) elimina a injusta redistribuição de receita entre estados que hoje existe quando uma saída tributada de mercadoria para outro estado é seguida de uma saída isenta (ou de nenhuma), caso em que um estado arrecada e outro concede o crédito de imposto;<sup>6</sup> (ii) possibilita a isenção (ou redução da alíquota) de produtos cujo consumo tem peso importante nos orçamentos das famílias mais pobres, sem causar danos maiores à arrecadação de estados que tenham produção fortemente concentrada naqueles bens; e (iii) promove profunda alteração na distribuição dos recursos fiscais estaduais em favor dos estados importadores líquidos em comércio interestadual, que vêm a ser os mais pobres

A última das observações acima ganha extremo relevo no que tange a redução das desigualdades regionais. Com efeito, a adoção do princípio do destino, não teria como única consequência a eliminação da guerra fiscal, mas poderia também ter a função de redistribuir a receita do ICMS em prol dos estados mais pobres, que são importadores líquidos em comércio interestadual. Ou seja, como todo o tributo incidente sobre os produtos consumidos em determinado estado ficaria no próprio estado, a distribuição seria mais harmônica e proporcional.

Desestimular a guerra fiscal não é a única vantagem que a adoção do princípio de destino no comércio interestadual traria. Além disso, a incidência do tributo no destino poderia corrigir outras distorções decorrentes da imunidade prevista 155, §2º, inciso X, a, da CF, segundo o qual prevê que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Ocorre que o art. 155, § 2º, da Constituição Federal do Brasil estabelece, entre outras regras, que 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 pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal (princípio da não cumulatividade). Para garantir a eficácia deste princípio nas exportações 155, §2º, inciso X, a, da CF assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Em face da imunidade nas operações de exportação, o imposto não é repassado, de modo que o contribuinte acumula créditos perante o Estado onde realizada a exportação.

Segundo Varsano (2014, p. 40), os estados com balança comercial internacional superavitária geralmente apresentam *deficit* na balança interestadual. Considerando-se que a receita do ICMS relativa às entradas de mercadorias de outros estados pertence aos estados de origem, tem-se que, por um lado, as exportações para outros países são tributadas com alíquota zero e, por outro, parte da receita relativa a suas importações de outros estados pertence ao estado de origem. Portanto, como esclarece Varsano (2014, p. 41), “se insumos são importados de outro estado, o estado que exporta para o exterior tem que conceder crédito por imposto que não arrecadou”. Esse seria um dos argumentos usados pelos estados para negar a restituição de créditos acumulados pelos exportadores, fonte de desequilíbrio no plano federativo.

Com a adoção do princípio do destino, conforme previsto pelas propostas de reforma tributária, este problema estaria contornado, já que os insumos importados de outro estado ficariam no próprio estado onde realizada a exportação. Como exemplo cite-se o Estado do Pará, estimando que, “se o princípio de destino fosse adotado, sua receita de ICMS cresceria 23,8%” (VARSANO, 2014, p. 40).

Outro ponto relevante, tratado nas propostas de reforma tributária, consiste na adoção de uma alíquota única para todas as operações. Assim, apesar de fixada individualmente pelo respectivo ente, ela será a mesma e aplicada a todas as operações com bens ou serviços, reforçando a desnecessidade em se diferenciar operações, ou mesmo em se consultar qualquer tabela de classificação de mercadorias para identificação da alíquota aplicável.

Exceção a referida regra são os regimes diferenciados de tributação, onde determinado setor ou atividade empresarial recebe um tratamento distinto na aplicação tributária, em relação aos demais contribuintes – reduções de alíquotas, base de cálculo reduzidas, isenções. Neste sentido, o projeto retira a liberalidade do legislador infraconstitucional em determinar os destinatários de tais privilégios, restringindo-os apenas para as hipóteses previstos no Texto Constitucional. É o caso dos serviços financeiros, operações com bens imóveis, combustíveis, compras governamentais, Simples Nacional e da Zona Franca de Manaus. O substitutivo prevê, ainda, um restrito rol de setores dos quais poderá ser deferido regime especial de tributação, por prazo determinado.

Esta regra, restringira ainda mais o campo de atuação dos Estados e municípios para concessão de privilégios fiscais. Como visto, a partir da tributação incidindo não mais na origem, mas no destino das mercadorias e produtos, a única forma possível de conceder benefício fiscal para atrair empreendimento seria a redução do imposto a recolher, cujo valor agora depende do volume de vendas da empresa para dentro do estado. Mas diante da adoção de uma única alíquota do IBS dentro do Estado, e das restrições para concessão de regimes diferenciados, restariam ainda mais limitada a possibilidade de privilégios a determinados grupos empresariais ou atividades específicas.

## 5 Conclusão

Este artigo demonstrou que o sistema tributário instituído na Constituição de 1988 está inserido dentro do escopo de realização de um federalismo cooperativo, uma vez que foram atribuídas competências tributárias próprias aos entes federados, permitindo-lhes legislar sobre os tributos de sua esfera, com autonomia financeira para gerir os recursos arrecadados. Ao mesmo tempo também foram criados mecanismos no sentido de compensar as desigualdades regionais, garantindo a distribuição de recursos as regiões menos desenvolvidas.

Mas, por outro lado, essa maior autonomia concedida à União, Estados e Municípios também desencadeou uma competição entre entes federados que, com intuito de atrair empreendimentos privados oferecem indiscriminadamente benefícios fiscais. Esta prática gera um efeito cascata, levando os demais entes a concederem mais e maiores benefícios em resposta as concessões das outras unidades, o que torna tais incentivos mera renúncia de receitas, que não implicam, necessariamente, em resultados econômicos e sociais e longo prazo.

A maior fonte de conflitos entre os Estados ocorre no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), tributo de competência destes entes. Grande parte do problema decorre da sistemática vigente, onde a tributação do comércio interestadual incide de acordo com o princípio de origem, de modo que imposto é arrecadado no momento da venda de mercadorias, pelo estado de sua produção.

A aprovação da proposta de reforma tributária constante da PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, poderia resolver o problema da guerra fiscal, através da adoção do denominado princípio do destino, de modo que o ônus econômico e a arrecadação ao erário ocorram no local onde o bem ou serviço for consumido. Tais proposições ainda preveem uma alíquota única para o imposto sobre consumo (IBS), bem como a limitação dos regimes diferenciados de tributação, restringindo sobremaneira a possibilidade da concessão de privilégios fiscais, que fomentam a competição entre os estados.

O desafio, no entanto, será promover uma reforma capaz de tornar o sistema tributário brasileiro mais justo e razoável, mas que seja ao mesmo tempo politicamente viável. Há anos o tema está presente na agenda política, mas a falta de consenso na sociedade impediu qualquer evolução.

## Referências

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 29 jul. 2022.

BRASIL. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1851-1899/d0001.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/d0001.htm) Acesso em: 29 jul. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Relatório da Reforma Tributária – PEC nº 45/2019 e nº 110/2019*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/30f745fa-926c-4e85-9a6c-6d31b18eff09> Acesso em: 29 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198/DF*. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Julgado em 18 ago. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015542> Acesso em: 29 jul. 2022.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Reforma Tributária Estruturante e Crise Fiscal no Brasil*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

BOFF, Salette Oro. *Reforma Tributária e Federalismo: Entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. In: Cadernos de Finanças Públicas, n. 7, p. 5-29, dez. 2006.

CICCO, Cláudio de; GONZAGA, Álvaro de Azevedo. *Teoria Geral do Estado e Ciência Política*. 7ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*. São Paulo: Ática, 1986.

ELLERY, R., Jr, NASCIMENTO, A., Jr. *Análise do ICMS e a questão federativa*. In A. Sachsida (org.), *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas*. Brasília: IPEA, 2017 Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8962> Acesso em: 29 jul. 2022.

GOULARTI, Juliano Giassi. *A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966 – 2016)*. In: FAGNANI, Eduardo. (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP, 2018. p. 687-704.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas de melhoria*. In A. Sachsida (org.), *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas*. Brasília: IPEA, 2017 Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8963> Acesso em: 29 jul. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. Ed. única. São Paulo: Dialética, 2005

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Pacto Federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 14.

REZENDE, F. (Coord.). *ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças*. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros; FGV, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. *Crônicas de Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Conjur, 2016.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, Jose Luís Bolzan de. *Ciência política e teoria do estado*. 8ª. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. In *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 15, Brasília: IPEA, 2009. Disponível em: [www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127](http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127). Acesso em: 25 jul. 2022.

VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Brasília: BID, 2014.