

PARECER FINAL DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

ALUNOS: ARNALDO PEREIRA FILHO, VÍTOR SULPINO CANDEIA E WANDERLEI AMARAL SOUZA MENEZES

TEMA: GUERRA FISCAL: Aspectos gerais do problema e análise dos efeitos que a Reforma Tributária pode causar nesse impasse

O tema do trabalho de conclusão de curso – TCC traz como cerne o fenômeno da Guerra Fiscal travadas entre os Estados da Federação, tomando grande relevância, pois, trata-se de um jogo de ações e reações travado entre governos estaduais e governos municipais, com a finalidade de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios. Por causa disso, que consequências trariam à reforma do Sistema Tributário Nacional.

Em relação aos aspectos metodológicos (ABNT) e ortográficos, o trabalho atende a todos os requisitos, pois, os alunos atenderam aos aspectos formais.

Durante o período de orientação, os alunos mostraram-se tranquilos e desenvolveram o trabalho de maneira constante e sem atropelos. Os mesmos foram interessados e empenhados no desenvolvimento da pesquisa. No início do período de orientação, o trabalho já estava bem adiantado e tinha uma direção definida. Apesar disso, ouviram as sugestões do orientador.

Por tudo isso, autorizo o depósito da versão final para avaliação perante a Banca Julgadora, opinando, desde o presente momento, pela aprovação do TCC.

Caruaru, 24 de Agosto de 2020.

Prof. Msc. Rogério Cannizzaro Almeida
(Autorizado por via digital)

ASSOCIAÇÃO CARUARUENSE DE ENSINO SUPERIOR
CENTRO UNIVERSITÁRIO TABOSA DE ALMEIDA – ASCES/UNITA
BACHARELADO EM DIREITO

ARNALDO PEREIRA FILHO

VÍTOR SULPINO CANDEIA

WANDERLEI AMARAL SOUZA MENEZES

**GUERRA FISCAL: Aspectos gerais do problema e análise dos efeitos que a
Reforma Tributária pode causar nesse impasse**

CARUARU

2020

ARNALDO PEREIRA FILHO

VÍTOR SULPINO CANDEIA

WANDERLEI AMARAL SOUZA MENEZES

**GUERRA FISCAL: Aspectos gerais do problema e análise dos efeitos que a
Reforma Tributária pode causar nesse impasse**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em direito, Centro Universitário Tabosa de Almeida (Asces-Unita), como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: **Msc. Rogério Cannizzaro Almeida**

CARUARU

2020

BANCA EXAMINADORA

Aprovado em: ____/____/____

Presidente: Prof. **Rogério Cannizzaro Almeida**

Primeiro Avaliador: Prof.

Segundo Avaliador: Prof.

RESUMO

Os mecanismos utilizados pelas unidades federativas subnacionais para atrair investimentos internacionais ou para fazer com que empresas se instalem ou se desloquem de uma localidade nacional para outra - a denominada “guerra fiscal” - é um fenômeno de grande relevância e que tem gerado efeitos maléficos para o país. Trata-se de um jogo de ações e reações entre governos estaduais e entre governos municipais com a finalidade de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios, considerando que a tributação é essencial para a implementação de políticas públicas e desenvolvimento. Atualmente, busca-se a elaboração e aprovação de uma reforma tributária que promova a simplificação da estrutura tributária através da eliminação de impostos, constituindo-se em fator preponderante para o crescimento econômico do país, mediante a eliminação ou redução dos danos causados pelo fenômeno. Deste modo, são objetivos deste trabalho acadêmico a análise da problemática da “guerra fiscal” e seus impactos no sistema tributário nacional e a compreensão do fenômeno e suas consequências para estados e municípios, verificando as possíveis saídas através de algumas propostas de reforma tributária em trâmite no Poder Legislativo. Um sistema simplificado de tributação possibilitará aos estados e municípios uma reorganização econômica e financeira, bem como uma solução eficaz para as consequências da “guerra fiscal” nas suas receitas tributárias. O presente trabalho científico foi elaborado através de pesquisa qualitativa, utilizando-se de artigos, livros, páginas de internet e jurisprudências do STF, e busca analisar e entender o problema, com o objetivo de desenvolver ideias ou hipóteses de solução acerca do tema.

Palavras-chave: “Guerra Fiscal”. Consequências Econômicas. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The mechanisms used by subnational federative units to attract international investments or to get companies to set up or move from one national location to another - the so-called "fiscal war" - is a phenomenon of great relevance and has generated harmful effects for the country. It is a game of actions and reactions between state governments and between municipal governments with the purpose of attracting private investments or retaining them in their territories, considering that taxation is essential for the implementation of public policies and development. Currently, the search for the elaboration and approval of a tax reform that promotes the simplification of the tax structure through the elimination of taxes, constituting a preponderant factor for the economic growth of the country, through the elimination or reduction of the damages caused by the phenomenon. Thus, the objectives of this academic work are the analysis of the problem of the "fiscal war" and its impacts on the national tax system and the understanding of the phenomenon and its consequences for states and municipalities, verifying the possible solutions through some tax reform proposals in process in the Legislative Branch. A simplified taxation system will enable states and municipalities to undertake economic and financial reorganization, as well as an effective solution to the consequences of the "fiscal war" on their tax revenues. The present scientific work was elaborated through qualitative research, using articles, books, internet pages and jurisprudence of the STF, and seeks to analyze and understand the problem, with the objective of developing ideas or hypotheses of solution about the theme.

Keywords: "Fiscal War". Economic Consequences. Tax Reform.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. DEFINIÇÃO DO TERMO GUERRA FISCAL	8
3. HISTÓRICO DA GUERRA FISCAL NO BRASIL	8
3.1. Do Conselho Nacional de Política Fazendária	9
3.2. Da Constituição da República de 1988 até a atualidade	9
4. DOS JULGADOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	12
5. CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL	13
6. PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO – REFORMA TRIBUTÁRIA	15
6.1. Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019	16
6.2. Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019	16
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	19
REFERÊNCIAS	21

1. INTRODUÇÃO

O termo “guerra fiscal” pode ser definido como o resultado dos mecanismos utilizados pelas unidades federativas subnacionais para atrair investimentos internacionais ou até mesmo para fazer com que determinada empresa se instale ou se desloque de uma localidade nacional para outra, gerando efeitos maléficos para o país.

Ao longo dos anos, esse fenômeno tomou grande relevância no Brasil e é uma das questões sempre em pauta no cenário político brasileiro. Trata-se de um jogo de ações e reações travado entre governos estaduais (e adicionalmente entre governos municipais) com a finalidade de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios.

Isso se deve em virtude de a tributação ser o mais essencial poder, entre todos os poderes que advêm do Estado, já que é premissa necessária para o exercício dos demais e, desse modo, viabiliza a atuação de uma soberania que torne legítimo o contrato social estabelecido com os cidadãos, e desses entre si, para obtenção do bem-estar social.

A correlação entre tributação e sociedade de uma nação em sua completude requer um olhar amplo sobre os poderes dos entes federativos e as diversas finalidades da tributação que se interconectam na vida em sociedade dos entes subnacionais.

Desta forma, torna-se imperiosa uma minuciosa análise deste fenômeno, visto que a resolução desta problemática ou, pelo menos, sua mitigação, que pode ser baseado também no argumento da simplificação ou sob o argumento de mudança do sistema tributário para tentar posicionar o Brasil no caminho do crescimento econômico, sem, contudo, afetar o princípio constitucional federativo, causando uma involução no protagonismo subnacional.

A corrida dos entes governamentais, no momento, tem sido pela elaboração e aprovação de uma reforma tributária que considera, de forma explícita, a simplificação da estrutura tributária através da eliminação de impostos e, apresenta-se como fator preponderante e inescapável para fazer o Brasil crescer economicamente e de tentar eliminar, ou, ao menos, minimizar a guerra fiscal entre estados e municípios.

Assim sendo, um dos objetivos deste trabalho acadêmico é analisar, por meio da pesquisa de artigos e periódicos, a problemática da guerra fiscal e seus impactos no sistema tributário nacional ao longo dos anos, em especial no comportamento dos estados e municípios diante dessa situação.

Também constitui objetivo desse estudo, entender o fenômeno da guerra fiscal e suas consequências para estados e municípios, verificando as possíveis saídas adotadas pelo governo através de algumas propostas de reforma tributária em trâmite no Poder Legislativo, com possíveis

mudanças no sistema tributário nacional, relacionando os tributos que poderão ser objeto da simplificação, sobretudo as benesses trazidas com uma possível reforma.

O alcance de um modelo simplificado de tributação poderá, talvez, possibilitar aos estados e municípios uma reorganização econômica e financeira, bem como uma solução eficaz para as consequências da guerra fiscal nas receitas tributárias desses entes.

O presente trabalho científico, através de pesquisa qualitativa, utilizando-se de artigos, livros, páginas de internet e jurisprudência do STF, busca analisar e entender a problemática da guerra fiscal e saídas eficazes diante desse problema, expondo os motivos para implementação das reformas no sistema tributário brasileiro, através de opiniões e motivações subjacentes, bem como fornece informações precisas sobre o assunto da guerra fiscal, com o objetivo de desenvolver ideias ou hipóteses de solução acerca do tema.

2. DEFINIÇÃO DO TERMO GUERRA FISCAL

A guerra fiscal pode ser definida como o resultado dos mecanismos utilizados pelas unidades federativas subnacionais para atrair investimentos internacionais ou, até mesmo, para fazer com que determinada empresa se desloque de uma localidade nacional para outra, gerando efeitos maléficis para o Brasil como um todo (o que será visto no tópico Consequências da Guerra fiscal).

Recebe essa denominação pelo fato de a principal “arma” utilizada pelos estados e municípios estar atrelada, principalmente, à concessão de isenções, diferimentos e alíquotas reduzidas de tributos (no caso dos estados está centrado no ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - e nos municípios no ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza). Todavia, os meios utilizados não se limitam apenas aos impostos, ocorrendo também concessões de empréstimos financiados por bancos públicos (os quais recebem um tratamento diferenciado, com juros e correção monetária em valores menores que os do mercado ou até nulos) ou por fundos/programas públicos, além de ocorrer doação de terrenos e o fornecimento de obras de infraestrutura (como, construção e pavimentação de acesso viários, ligação de água e esgoto e energia elétrica) para que as empresas construam suas localidades e, nos casos dos municípios, deixam de cobrar determinadas taxas (por exemplo, taxas de obtenção de alvará e de “habite-se”).

Podemos ainda, de acordo com VIOL (1999), dividir esse fenômeno em competição tributária vertical e horizontal. A primeira ocorre entre entes federativos de níveis diferentes (por exemplo, entre a União e os estados), se mostrando mais presente a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 que, como será visto posteriormente, aumentou a descentralização de recursos tributários, diminuindo a receita da União, fazendo com que o Governo Federal venha priorizando a criação das contribuições sociais, já que essa espécie de tributo não precisa ser compartilhada entre os estados e municípios. Já a segunda acontece entre entes federativos do mesmo nível (como, entre estados federativos) e a ela pode ser aplicada a definição presente no primeiro parágrafo desse ponto, sendo que, sobre essa última terminologia (competição tributária horizontal) é que iremos nos debruçar e aprofundar nesse trabalho.

3. HISTÓRICO DA GUERRA FISCAL NO BRASIL

Os trabalhos acadêmicos dessa área costumam iniciar a parte histórica a partir da década de 60 (quando ocorreu uma reforma tributária, sendo que o próprio Código Tributário Nacional - CTN é dessa época) e Dolhnikoff (2005) aponta que é possível encontrar conflitos fiscais entre as províncias brasileiras desde a época imperial. Todavia, nosso trabalho irá tratar apenas da criação

do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) em 1974 e analisar, com um pouco mais de detalhes, os acontecimentos ligados à guerra fiscal a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988.

3.1. Do Conselho Nacional de Política Fazendária

O Governo Federal, constatando que os convênios regionais, criados na década de 60 (por meio da autorização no CTN e do Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967), não estavam resolvendo a disputa fiscal, pelo contrário, estava acirrando ainda mais essa disputa, resolveu, por meio da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, criar em 1975 o Conselho Nacional de Política Fazendária, o qual é composto por representantes de todos os estados e do Distrito Federal, bem como por um representante do governo federal. Sendo que a LC 24/75 trouxe, como grande novidade, a exigência (estabelecida em seu parágrafo 2º, do artigo 2º) de quórum unânime dos membros do CONFAZ para que benefícios fiscais pudessem ser concedidos.

Com a criação do CONFAZ, os estados passaram a adotar, como principal incentivo fiscal, o diferimento do pagamento do ICM, o que diminuiu os conflitos fiscais. Todavia, o principal fator que explica a queda na disputa fiscal é a situação econômica que o país enfrentava nesse período, haja vista que na década de 80 ocorreu um aumento da desigualdade social, um baixo crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e uma elevação na inflação, não sendo por menos que essa década ficou conhecida como a “década perdida” (BALTAR, 2016). Esses fatos, atrelados à instabilidade política vivida pelo país que estava saindo de um regime militar para voltar a democracia, acabou distanciando os investidores internacionais do Brasil.

3.2. Da Constituição da República de 1988 até a atualidade

Conforme resume Guerra (2008, p. 6):

A década de 80 e o início dos anos 90 foram marcados pela tendência de descentralização política e econômica, determinada pela Constituição Federal de 1988, por forte desequilíbrio fiscal e pela ausência de políticas federais visando induzir o desenvolvimento harmônico e coordenado dos Estados da federação.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, os entes subnacionais ganharam uma maior autonomia em relação ao governo federal. Houve a eliminação da possibilidade trazida pela Constituição Federal de 1967 de a União poder conceder isenções nos impostos estaduais e

municipais, e o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) foi trocado pelo ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação), o qual agregou os antigos impostos únicos (como o Imposto Único sobre Minerais e o Imposto Único sobre Combustíveis) – antes de competência da União – e a tributação sobre os serviços de transporte interestadual/intermunicipal e de comunicações.

A Carta Magna de 88 consolidou a volta do regime democrático no Brasil. Todavia, ainda restava um impasse para que as empresas internacionais se instalassem no país, o qual era a instabilidade da moeda brasileira, problema esse que foi resolvido com o Plano Real de 1994, passando o Brasil a ser visto pelas empresas multinacionais como um local viável para se investir. Com o aumento do interesse dessas corporações, os estados voltaram a se utilizar dos meios disponíveis para fazer com que as empresas escolhessem seus territórios para se instalarem, fazendo com que a guerra fiscal voltasse a ser debatida na imprensa nacional (ALVES 2001).

Conforme detalha Dulci (2002), essas multinacionais iriam de qualquer forma se instalar no Brasil, devido a situação de relativa estabilidade do país. O que os estados fizeram foi apenas tentar mudar o local que, a princípio, aquelas haviam escolhido - os estados do sudeste -, pois durante a história do Brasil foram os que mais se desenvolveram e cresceram economicamente, para que optassem por localidades que, sem os incentivos fiscais e financeiros oferecidos pelos estados das demais regiões, não seriam escolhidos por essas empresas.

Indiscutivelmente, o setor que mais recebeu incentivos por parte dos estados e municípios, na década de 90, foi o automobilístico, que atraiu diversas empresas, as quais, graças aos incentivos, optaram por estados fora do sudeste, como foi o caso da GM no Rio Grande do Sul, a Renault no Paraná e a Ford na Bahia. No caso da Bahia, não foi apenas os incentivos estaduais que levaram a Ford a assinar com o governo; houve também uma influência do governo federal que reabriu o prazo de habilitação ao Regime Especial Automotivo, que já havia se encerrado em 1997, para conceder benefícios fiscais federais por meio de crédito presumido de IPI (Imposto sobre os Produtos Industrializados).

O aumento da autonomia dos estados, trazida pela Carta Mãe de 88, fez com que os estados deixassem de temer o CONFAZ e intensificassem a concessão de incentivos fiscais sem a observância da LC 24/75, fazendo com que as unidades federativas adotassem, principalmente, as operações de diferimento do ICMS e de créditos triangulares que, conforme Vieira (2012, p.150), são “calcadas na arrecadação incremental de ICMS, nas quais o imposto recolhido previamente pela empresa estimulada é devolvido depois na forma de um financiamento subsidiado” e,

conforme esclarece Alves (2001, p.15), “o incentivo fiscal passou a ser disfarçado em incentivo financeiro”.

Com o crescimento e descaramento dos benefícios fiscais por parte de cada estado, os entes federativos que se sentiam prejudicados começaram a utilizar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) perante o Supremo Tribunal Federal (STF), com a finalidade de que o Pretório Excelso declarasse ser as leis estaduais inconstitucionais, por não terem observado a exigência da aprovação por unanimidade em convênio, conforme determina a LC/75, o que resultou em diversas decisões do STF acatando as ADIs.

Visando solucionar o crescimento das ADIs, foi publicada no Diário Oficial da União (DOU), em 08 de agosto de 2017, a Lei Complementar nº 160 e, conforme Bastos (2018, p.72), “A lei complementar nº 160 foi aprovada com vistas a encerrar a guerra fiscal travada entre os estados da federação”.

Para tanto, a LC 160/2017 trouxe a possibilidade de convalidação - por meio de convênio com aprovação de no mínimo 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do país - dos créditos tributários concedidos em desacordo com a LC 24/75, até então celebrados.

Todavia, ressalta Guimarães (2018, p.7) que “a LC 160/2017 não altera o quórum unânime para instituição dos benefícios fiscais de ICMS”, ou seja, o quórum reduzido só se aplica nos casos de remissão ou reinstituição de benefícios e incentivos concedidos até a publicação da Lei Complementar 160/2017. À vista disso, conforme os incisos do artigo 3º da LC nº 160/2017, para que ocorresse a convalidação as unidades federadas deveriam:

- I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
- II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

Assim sendo, a LC 160/2017 não tratou apenas da remissão para os casos anteriores a sua publicação, pois, de acordo com Guimarães (2018, p. 11): “Outro aspecto muito importante da LC 160/2017 foi determinar prazos-limite de fruição dos benefícios outrora ilegais, nos casos de concessão e prorrogação destes, de acordo com o setor da atividade econômica beneficiada”, prazos esses que vão de um a quinze anos. Acrescenta-se que a Lei Complementar trouxe em seu artigo 8º a determinação de que o convênio deveria ser aprovado pelo CONFAZ, dentro de 180

dias a partir da sua publicação, exigência essa que foi concretizada com o Convênio ICMS n° 190/2017, o qual estabeleceu em sua cláusula oitava que:

Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Entretanto, a referida lei complementar não conseguiu extinguir a guerra fiscal que, conforme será visto no tópico “Consequências da Guerra Fiscal”, ainda vem gerando prejuízos para o país.

4. DOS JULGADOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ao realizar pesquisas jurisprudenciais disponíveis no site do Supremo Tribunal Federal (STF) foi possível encontrar diversos julgados referentes a previsão da alínea “g”, inciso XII, do art. 155 da CF, onde prevê que cabe a lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, sendo a LC 24/75 quem continua regulando, já que foi recepcionada pela Constituição de 1988, a qual, como já visto, exige quórum unânime para a concessão de benefícios fiscais.

Constata-se, através da pesquisa, que existem ADIs versando sobre o dispositivo constitucional citado desde a década de 90, quando houve o ápice da guerra fiscal no setor automobilístico, e que continuam a serem propostas, sendo as mais recentes referentes ao ano de 2019.

Conforme Guimarães (2018, p.4), “Na análise da matéria, o STF tem decidido iterativamente pela inconstitucionalidade dos benefícios concedidos ao arrepio da unanimidade exigida no âmbito do CONFAZ”, ou seja, o STF não vem acobertando os entes federativos que concederam benefícios fiscais com desrespeito às regras previstas na Lei Complementar n° 24/75, tendo decidido pela inconstitucionalidade dessas medidas adotadas pelos entes.

No entanto, como bem relata Guimarães, nas decisões mais recentes o Supremo não vem só declarando inconstitucionais as leis que desrespeitaram a LC 24/75, como também passou a modular os efeitos das decisões, adotando eficácia *ex nunc*, seguindo o art. 27 da Lei 9.868/1999 que dispõe:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Foi o que ocorreu no julgamento da ADI 429/CE, de relatoria do Min. Luiz Fux, DJe 30.10.2014, da ADI 4481/PR, de relatoria do Min. Roberto Barroso e, mais recentemente, da ADI 2663/RS, de relatoria do Min. Luiz Fux, DJe 29.05.2017, onde não foi adotada eficácia *ex tunc* (retroativa), típica das decisões tomadas em Ações Diretas de Inconstitucionalidade, mas aplicaram efeitos *ex nunc*, por entenderem que, caso fosse aplicada a eficácia retroativa, poderia haver um desrespeito à segurança jurídica do contribuinte (AFONSO, 2012).

Assim, percebe-se que a Lei Complementar nº 160/2017 adotou o mesmo posicionamento do STF, já que, analisando a concessão dos benefícios fiscais concedidos sem o convênio do CONFAZ, trouxe a remissão dos créditos tributários que seriam devidos até a data da sua publicação. Além de que, esta lei complementar deverá influenciar nos julgados do STF referente à guerra fiscal; entretanto, como a LC 160/2017 não colocou fim nos conflitos fiscais, apenas “passou uma borracha” nos casos ocorridos até sua publicação, as demandas relativas a esse impasse no Supremo devem continuar crescendo.

5. CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL

Conforme Varsano (1996), o governador estadual ao conceder incentivos fiscais, acaba levando em conta, principalmente, os benefícios individuais que seu estado irá adquirir com a concessão (como a criação de empregos, o que conseqüentemente gera renda adicional para os residentes no estado), favorecendo, também, sua carreira política (já que irá trazer benefícios para seu estado).

Além disso, a empresa que se instalar em um determinada Unidade Federativa pode fazer com que seus fornecedores e/ou outros novos investimentos também sejam trazidos; todavia, isso só resultaria em benefícios para o estado caso esses investimentos derivados não fossem estendidos a eles (ALVES, 2001).

Apesar de, a princípio, esse fenômeno trazer benefícios locais, se olharmos pela ótica do país como um todo, as conseqüências são negativas (DULCI, 2002), visto que a competição fiscal se for operada em Estado não-cooperativo, irá ocasionar uma diminuição na arrecadação tributária

total (levando em conta todos os entes subnacionais), o que provocará uma redução no nível dos bens e serviços públicos colocados à disposição da população.

Os governos subnacionais agindo de forma isolada e pensando apenas nos seus cidadãos, ocasionará um descaso em relação as consequências trazidas para os cidadãos dos demais governos (VIOL, 2000). Nesse sentido adverte Piancatelli e Perobelli (1997):

Uma vez que todos os estados adotam os mesmos instrumentos, os benefícios fiscais e creditícios tendem a se anular, deixando de atuar como fatores contribuintes para a decisão locacional. De outro lado, aos estados resta uma perda de receita fiscal generalizada sem que tenha, primeiro, avaliado o custo e o benefício do investimento. Ainda, ocorre realocação de recursos públicos, por meio da abdicação de receita, em favor de setores nem sempre prioritários. Finalmente, os estados sofrem agravamento da própria situação financeira, com a conseqüente redução dos investimentos e do atendimento das necessidades básicas da população.

Conforme exposto acima, verifica-se que, quando um Estado concede benefícios fiscais, acaba gerando uma pressão para que os demais Estados também adotem tal prática, seja para trazer o investimento exterior para seu território ou para que os investimentos já centrados em seu Estado permanecem nele. Entretanto, com a generalização desses benefícios, acaba que eles perdem a força na decisão locacional da empresa, o que mantém as desigualdades regionais e a concentração industrial existentes, já que fatores econômicos como a qualidade da infraestrutura e dos serviços públicos oferecidos serão os determinantes para que as empresas determinem o local de sua instalação (VARSANO, 1996). É o que mostra a pesquisa da CNI/CEPAL, de 1997 (CAVALCANTI E PRADO), onde foi apurado que a proximidade do mercado tem a mesma importância que os benefícios fiscais como fator determinante para instalação de plantas produtivas pelas empresas, tendo as locais específicas e o custo de mão-de-obra grandes relevâncias também na hora da decisão.

Outro ponto que a guerra fiscal acaba prejudicando é a livre concorrência, uma vez que os incentivos fiscais são destinados, em maior volume, às empresas multinacionais, enquanto que as empresas subnacionais tentam compensar essa discrepância com o volume de vendas internas e acabam se prejudicando por não receberem esses incentivos. O prejuízo também é enorme para os micro e pequenos empresários, que em uma situação igualitária de carga tributária já não têm condições de competir com uma multinacional, sendo onerados com a carga normal, enquanto que as grandes empresas são beneficiadas com incentivos fiscais. Assim, acabam não enxergando outra saída que não o mercado informal (DULCI, 2002).

Confirmando essa perda de competitividade gerada pela competição fiscal, Nascimento (2008) fez uma simulação de duas empresas hipotéticas (A e B), atuando no mesmo mercado e com produtos homogêneos. No caso em questão, A é beneficiado com um programa de

favorecimento fiscal em que seus recolhimentos de ICMS serão postergados por 20 anos, sem acréscimos de juros nem correção monetária, enquanto que B, recolhe aos cofres estaduais o ICMS mensalmente (sem nenhum benefício). O ilustre professor do Departamento de Economia da Universidade Estadual de Londrina obteve como resultado que a empresa A teria recolhido apenas R\$ 28.203,00, já a empresa B recolheria R\$ 98.475,00, ou seja, A recolheria 28,64% do valor recolhido por B, o que geraria uma redução no custo da empresa A de 5,70% em relação a B. Assim, conclui o citado doutor: “Portanto, a guerra fiscal poderá alterar a estrutura concorrencial das empresas, estimulando o processo de concentração e como consequência, incentivar o desenvolvimento de grupos oligopolistas”.

Dessa forma, anseia-se que venha alguma medida que solucione de fato esse problema e os efeitos danosos para o país, não sendo por menos que Nunes (2017) utiliza o termo “autofagia” ao se referir a busca dos Entes Federados por investimentos para suas regiões e que, Ferreira (2000), denomina “corrida ao fundo do tacho”. Como possíveis soluções a esse impasse, encontra-se atualmente tramitando no Congresso Nacional duas Propostas de Emenda à Constituição, sendo a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, as quais serão analisadas no próximo tópico.

6. PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO – REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme Fernanda Calgaro (2019), a reforma tributária é considerada como prioridade pelo atual governo para a recuperação da economia, estando em discussão na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Todavia, as propostas analisadas pelas duas Casas são diferentes. De uma forma geral, os textos propõem simplificar a cobrança de tributos com a unificação de vários impostos.

A carga tributária, entretanto, seria mantida, mudando apenas a forma de cobrança, que passaria a ser no consumo e não na produção, além da redistribuição dos recursos arrecadados.

Nada obstante, como as mudanças atingem vários setores e os impactos variam conforme as regiões do país, não existe consenso sobre o tema entre os parlamentares. O debate deve ganhar ainda mais corpo com o envio ao Congresso pelo Governo Federal de uma terceira proposta de reforma.

6.1. Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019

Segundo Fernanda Calgaro (2019) a Proposta de Emenda à Constituição que tramita na Câmara dos Deputados é a nº 45/2019. Ela é de autoria do deputado Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi (MDB-SP) e tem como referência estudo elaborado pelo economista Bernard Appy. Essa PEC conforme preleciona Rossi *et al.* (2019):

[...] tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) é o responsável pelo desenvolvimento da proposta de reforma tributária, sugerindo no texto constitucional. Trata-se de uma instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência.

O modelo apresentado procura simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, todavia, reduzir a autonomia dos estados e municípios, os quais manteriam o poder de gerir suas receitas através da modificação da alíquota do IBS.

Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os estados e os municípios.

Por último, propõe-se a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS por um sistema que garanta maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos.

6.2. Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019

Além da PEC nº 45/2019, existe outra PEC sob o nº 110/2019, a qual tramita no Senado Federal, sendo discutida por uma comissão especial na referida casa. O texto desta PEC reproduz

um texto aprovado em uma comissão da Câmara no ano de 2018, mas que não chegou a ser apreciado no plenário daquela casa.

Conforme notícia veiculada por Fernanda Calgato (2019), em julho deste ano, um grupo de senadores encampou o texto e o apresentou no Senado. Pela proposta do ex-deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), seriam extintos nove tributos e substituídos por um imposto sobre bens e serviços.

A PEC em questão possui como relator da reforma tributária na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado, o senador Roberto Rocha (PSDB-MA).

Assevera Alcolumbre *et al.* (2019) que:

A Reforma Tributária é fundamental para o desenvolvimento do país. Por sua relação direta com as forças produtivas, com a acumulação de bens e com o consumo, a sua configuração ajuda a determinar o próprio dinamismo das forças econômicas.

A presente proposta reproduz texto de reforma tributária já aprovado por Comissão Especial da Câmara dos Deputados, que teve como idealizador e relator o Deputado Luiz Carlos Hauly. A proposta já foi discutida em cerca de 170 palestras e 500 reuniões técnicas.

Trata-se de reforma fundamental para o desenvolvimento do país.

Embora se saiba que a Reforma da Previdência é essencial para a manutenção da sustentabilidade das contas públicas a médio prazo, a Reforma Tributária tem um papel muito mais imediato e direto sobre o cenário econômico. Nesse sentido, trazemos texto já bastante desenvolvido e maturado para que possamos dar celeridade ao debate do tema.

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia. Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia. (ALCOLUMBRE *et al.*, 2019)

Por fim, informa Alcolumbre *et al.* (2019) que:

São extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide Combustíveis, todos federais, ICMS estadual e o Imposto sobre Serviços – ISS municipal). No lugar deles, é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais.

O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual. Além disso, é extinta também a CSLL, incorporada pelo IR, que por isso terá suas alíquotas ampliadas.

O Imposto de Renda (IR) é mantido na esfera federal, bem como o ITR, que onera a propriedade rural.

Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Pelo exposto acima, percebe-se que esta proposta de emenda constitucional também tem como propósito a simplificação da forma de cobrança dos tributos, mas não a diminuição da carga tributária incidente sobre os bens, serviços e rendas.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do trabalho aqui apresentado, podem-se extrair várias conclusões analíticas. A guerra fiscal tornou-se um dos fenômenos mais representativos do cenário brasileiro nos anos 90 em decorrência de uma conjunção de fatores econômicos, políticos e institucionais.

A guerra fiscal ocasiona várias tensões nas relações federativas e enfraquece o poder público em face de interesses privados. Um aumento desmesurado do poder de barganha de investidores potenciais ocorre, sem benefícios compatíveis para o conjunto da economia e da sociedade. A gravidade aumenta mais ainda na medida em que privilégios são concedidos a empresas cujos investimentos seriam feitos sem o montante de incentivos que lhes têm sido atribuídos.

Equacionar esse quadro de conflito, o qual se generalizou pelo país, não é tarefa fácil. Entretanto, levando em consideração as vantagens e as desvantagens, é desejável que o ambiente de guerra fiscal seja substituído por um cenário mais pacífico. São necessários mecanismos de regulação.

A competição entre os estados brasileiros por oportunidades e meios de desenvolvimento não deve causar espécie. Essa competição pode ser construtiva, mas pode também revelar-se destrutiva, e é quanto a isso que formas de regulação devem ser descobertas e empreendidas.

O poder Legislativo possui função de suma importância na construção e manutenção do pacto federativo. O Parlamento é o órgão que estampa, por excelência, a unidade na diversidade, o equilíbrio entre as partes e o todo. Desta forma, seria de se esperar um papel mais ativo do Senado no ordenamento dos conflitos que afetam a federação.

Entretanto, a tarefa também do Poder Executivo, uma vez que o país é presidencialista. O órgão encarregado da coordenação das relações fiscais interestaduais, no âmbito do Executivo, é o CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), que se mostrou esvaziado e impotente diante da escalada da guerra fiscal na década de 90, o que não é diferente nos dias de hoje. Trata-se de um órgão necessário, entretanto precisa ser repensado.

A opção de abandonar a implementação de políticas de coordenação inter-regional, por parte do governo, deve ser revista. Necessário é que se volte a pensar em políticas de desenvolvimento regional, naturalmente com metas e objetivos diferentes daqueles usados no passado.

Existe um amplo consenso quanto à necessidade de uma reforma tributária no Brasil. A superação do cenário de guerra fiscal seria um dos objetivos dessa reforma. Desde a abortada

reforma constitucional de 1993, a reforma tributária está em pauta, todavia a discussão não havia avançado até que, nos últimos anos, voltou a ser objeto de destaque nacional.

A forma de solucionar o problema da guerra fiscal já é conhecido há tempo, o problema é conseguir superar as barreiras políticas que impedem sua implementação. O principal obstáculo às propostas reside no próprio modelo econômico-financeiro em vigor, que tem no arrimo fiscal a chave da estabilidade. Isto porque a manutenção do “status quo” parece ser interessante tanto para os estados produtores quanto para os estados mais pobres e distantes do mercado consumidor.

Para os estados produtores, porque exportam para o país todo, é interessante que parte da alíquota fique na origem. Para os estados pobres, porque dentro da situação atual de desrespeito à lei, conseguem atrair investimento por meio de renúncia fiscal ilegal que diminui significativamente os custos de produção. Com isso, quem sofre com o quadro atual é o contribuinte. Enquanto o custo for arcado por ele, as propostas de Reforma Tributária seguirão esbarrando no custo político de uma alteração enérgica no Sistema.

Enquanto não houver uma definição quanto às atuais PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019, ajustes fiscais têm trabalhado como substituto precário de uma reforma tributária abrangente. A Lei de Responsabilidade Fiscal, separadamente, introduziu fortes elementos de restrição ao desperdício de recursos públicos que decorre da guerra fiscal.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Sylvio César. Guerra Fiscal e os Efeitos das Decisões Proferidas pelo STF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [S. l.], v. 105, p.245-256, jul – ago. 2012. Bimestral. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000170976ca541c31903c2&docguid=I6a81d030ec1b11e19ae601000000000&hitguid=I6a81d030ec1b11e19ae601000000000&spos=15&epos=15&td=2517&context=68&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 25 fev. 2020.
- ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. 2001. 111 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Economia Aplicada, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001. Disponível em: <http://repositorio.unicamp.br/bitstream/REPOSIP/285887/1/Alves_MariaAbadiadaSilva_M.pdf>. Acesso em: 13 out. 2019.
- BALTAR, P. E. DE A. Estagnação da economia, abertura e crise do emprego urbano no Brasil. **Economia e Sociedade**, v. 5, n. 1, p. 75-111, 2 fev. 2016. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643188/10732>. Acesso em: 22 fev. 2020.
- BASTOS, Paloma Daniel. Incentivos fiscais de ICMS e sua concessão sem prévio convênio CONFAZ. 87 f. 2018. Monografia (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.
- BREDA, Catarina Angela Carvalho. Guerra fiscal entre estados: uma análise da concessão de benefícios fiscais com foco final para Lei Complementar nº 160/2017. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito de Vitória, Vitória, 2019.
- BRIGAGÃO, Gustavo. **Código Tributário Nacional completa 50 anos de idade**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-26/consultor-tributario-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos-idade>>. Acesso em: 12 out. 2019.
- CAVALCANTI, C.E.G., PRADO, S. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA/ São Paulo: FUNDAP, 1998. 165 p.
- DOLHNIKOFF, Miriam. **O pacto imperial: origens do federalismo no Brasil**. São Paulo: Globo, 2005. 336 p.
- DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 18, n. 1, p.95-107, jun. 2002. Semestral. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704>>. Acesso em: 20 out. 2019.
- FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37, n. 148, p. 5-20, out./dez. 2000. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 16 out. 2019.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** Banco Nacional de Desenvolvimento, *Informe-se*, n. 4, Rio de Janeiro, jan. 2000. 6 p. Disponível em:

<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16422/1/PRPer125237_Informe-SF_n04_compl.PDF>. Acesso em: 26. out. 2019.

GAMBI, Thiago Fontelas Rosado. Política, fiscalidade e automóveis: breve reconstituição da guerra fiscal no Brasil (1966-1997). **Revista Debate Econômico**, Varginha, v. 1, n. 1, p.31-56, jan/jun. 2013. Semestral. Disponível em: <<http://publicacoes.unifal-mg.edu.br/revistas/index.php/revistadebateeconomico/article/view/110/pdf>>. Acesso em: 15 out. 2019.

GUERRA, Lúcio Fábio Araújo. **A efetividade da reforma tributária no combate à guerra fiscal entre estados brasileiros**. 2008. 59 f. Monografia (Especialização) - Curso de Orçamento Público, Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal, Brasília, 2008. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/177990>>. Acesso em: 19 out. 2019.

GUIMARÃES, Sara Crislaine Soares. Lei complementar 160/2017: uma nova batalha da guerra fiscal de ICMS. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, [S. l.], v. 15, p.259-288, nov – dez. 2018. Bimestral. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000170975f70ec9eeaa599&docguid=Ifdda7fe0e7cc11e89a0a010000000000&hitguid=Ifdda7fe0e7cc11e89a0a010000000000&spos=1&epos=1&td=2517&context=28&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 23 fev. 2020.

NUNES, Monike Stephannye Esteves Lemos. **Guerra fiscal: a ineficácia da lei do icms**. A ineficácia da Lei do ICMS. 2017. 83 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2017. Disponível em: <https://monografias.ufma.br/jspui/handle/123456789/1832>. Acesso em: 07 mar. 2020.

PIANCASTELLI, Marcelo e PEROBELLI, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Brasília: IPEA, 1996. 53 p. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1789>>. Acesso em: 14 out. 2019.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Revista Economia e Sociedade**. Campinas, v. 13, p.1-40, dez. 1999. Disponível em: <<http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=499&tp=a>>. Acesso em: 20 out. 2019.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: IPE, **Textos para discussão n. 405**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. 34 p. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 19 out. 2019.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In: IPEA, **Texto para discussão n. 500**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. 13 p. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf>. Acesso em: 15 out. 2019.

VIOL, Andréa Lemgruber. O Fenômeno da Competição Tributária: Aspectos Teóricos e uma Análise do Caso Brasileiro. **Finanças Públicas: IV Prêmio Tesouro Nacional**. Brasília: ESAF, 1999. 79 p.

VIEIRA, Danilo Jorge. Um estudo sobre a guerra fiscal no Brasil. Tese (Doutorado) – Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2012.