



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
CIÊNCIAS ECONÔMICAS

ANTONIO LUCAS FIGUEREDO BARGCHUMA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA DE COMBATE A GUERRA  
FISCAL**

BRASÍLIA – DF

2019

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
CIÊNCIAS ECONÔMICAS

ANTONIO LUCAS FIGUEREDO BARGCHUMA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA DE COMBATE A GUERRA  
FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Econômicas da Universidade de Brasília, como requisito para o recebimento do Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Professor Drº. Vander Mendes Lucas

Brasília – DF

2019

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
CIÊNCIAS ECONÔMICAS

ANTONIO LUCAS FIGUEREDO BARGCHUMA

**A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA DE COMBATE A GUERRA  
FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Econômicas da Universidade de Brasília, como requisito parcial para o recebimento do Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Professor Dr<sup>o</sup>. Vander Mendes Lucas

**Banca examinadora**

---

**Prof. Vander Mendes Lucas**

---

**Prof.<sup>a</sup> Ana Carolina Pereira Zoghbi**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que me ajudaram durante toda esta etapa da minha vida.

Agradeço a minha família, principalmente aos meus pais por todo apoio e sacrifício que eles fizeram para que eu pudesse concluir este curso. Sem eles nada disso seria possível

Agradeço a minha psicóloga, pois sem ela o fim da graduação teria sido muito mais difícil.

Agradeço também ao meu orientador, professor Vander Mendes Lucas, por ter aceitado me orientar, e me dado toda atenção que precisava.

Obrigado a todos.

## RESUMO

Parte dos casos de guerra fiscal que ocorrem no Brasil se dão via incentivos tributários. No caso brasileiro, o maior incentivo é via ICMS. A importância do ICMS como incentivo fiscal é de que pelo fato dele ser o imposto que mais se arrecada, isso acaba criando incentivos para que os benefícios fiscais via tributos ocorram em função desse imposto. Logo, quanto mais o estado arrecada esse imposto, mais margens para fazer tais concessões o estado possui. Assim, num contexto onde os estados brasileiros são marcados por grandes diferenças econômicas entre si, alguns deles acabam incorrendo em práticas de benefícios fiscais para atrair grandes projetos de investimento com o propósito de desenvolverem suas regiões. O grande problema é o ciclo vicioso que essa prática gera, principalmente em estados menos desenvolvidos economicamente, que tornam esses estados reféns dessas políticas de incentivos como o único meio de se desenvolverem. Tal competição gera uma considerável perda nas receitas dos estados, em detrimento desses incentivos, e essa perda tende a ser maior nos estados menores em relação aos grandes estados. O presente trabalho buscou analisar três propostas de reforma tributária procurando itens que busquem solucionar o problema da guerra fiscal. A conclusão é de que o modelo de reforma elaborado pelo Centro de Cidadania Fiscal, é a proposta a que melhor apresenta uma solução para a resolução dos conflitos, pois ela além de mostrar como se resolve esse problema, a proposta também mostra os processos que se deve tomar até eliminar a guerra fiscal via incentivos tributários.

**Palavras-chave: Guerra Fiscal, Federalismo, Reforma Tributária, Incentivo, ICMS, Governo, Estados**

## **ABSTRACT**

Some cases of fiscal war that occurs in Brazil are given in the form of a tributary incentive. In the Brazilian case, the biggest tributary incentive comes from ICMS. The importance of ICMS as a fiscal incentive is due to the fact that it's the most tax that produces more collect for the governments and this creates incentives for that benefits fiscal tributes occurs in function of that type of tax. Therefore, how much more the state collects this tax, more concessions the states are gonna be able to do. In a context where the Brazilian states are known by their economic differences between their territory, some of them end up making in the practice of fiscal benefits with the purpose of bring to their states an amount of projects of investments with the objective to develop their regions. The biggest problem is the vicious cycle that this practice creates, especially in those small states knowing by their poor economic development, that turns these states subordinate of those policies incentives as the only way to develop their territories. Such competition creates a considerable loss on their state reveeneues and that loss tends to be much more in those small states relative to the biggest ones. The present paper tries to analise three proposals of tax reform in search for subjects that shows the solutions of fiscal war. The conclusion of this paper is that the model of tax reform proposal by Centro de Cidadania Fiscal is the proposal that shows the best solution due do the fact that it shows how to solve the problem and also because she shows the process that must to be taken until the elimination of fiscal war in form of tributary incentives.

**Keywords: Fiscal war, Federalism, Tax Reform, Incentive, ICMS, Government, states**

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2. Literatura econômica sobre guerra Fiscal.....</b>	<b>9</b>
2.1. Conceito de Guerra Fiscal.....	9
2.2. Histórico da Guerra Fiscal.....	11
2.3. Federalismo fiscal e sua contribuição para o conflito entre os estados.....	14
2.4. Casos de guerra fiscal no Brasil.....	19
<b>3. ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....</b>	<b>23</b>
3.1. Como está desenhado o sistema tributário brasileiro.....	24
3.2. Características gerais do ICMS.....	29
3.3. Relevância do ICMS no Brasil.....	29
<b>4. ANÁLISE DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>35</b>
4.1. Soluções para a guerra fiscal .....	35
4.2. Proposta do deputado Luiz Carlos Hauly .....	37
4.3. Proposta de reforma tributária do CCiF.....	38
4.4. Proposta de reforma tributária Rozane Siqueira .....	41
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>42</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>44</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A guerra fiscal é um problema que vem custando muito aos cofres estaduais. As políticas desenfreadas dos estados em concederem benefícios fiscais, ainda mais os benefícios tributários como o ICMS, com a finalidade de atraírem projetos de investimento vem deteriorando as receitas dos estados. Primeiro porque as concessões são altas, e segundo porque em alguns casos os projetos de investimento não geraram retorno que dele se esperava devido as deficiências de infraestrutura que alguns estados participantes possuem.

Além do mais, a guerra fiscal tem contribuído em abalar o federalismo entre os estados que há no país na medida em que estas disputas visam a atender interesses políticos de desenvolvimento econômico. A fragilidade do federalismo é exposta também quando nem todos os estados conseguem suportar as elevadas concessões, que precisam incorrer para garantirem a atração ou permanência das empresas em seus territórios, frente aos grandes estados que por serem mais desenvolvidos conseguem ceder benefícios sem sofrerem grandes perdas em suas receitas.

Um outro problema da guerra fiscal tem sido o ciclo vicioso que ela constrói. Isso quer dizer que em alguns casos ela torna os estados reféns apenas de incentivos tributários como forma de trazerem empresas para o seu território, não exercitando assim o incentivo aos estados em procurarem melhorar suas infraestruturas locais a fim de tornar seus ambientes mais competitivos economicamente frente aos outros territórios.

Diante disso, o estudo procura mostrar algumas propostas de reforma tributária que tratem de itens que confrontem esse problema da guerra fiscal, em especial a guerra fiscal que ocorre via concessões de ICMS. Para isso serão analisadas as propostas do deputado Luiz Carlos Hauly, a proposta do Centro de Cidadania Fiscal, e o modelo de reforma tributária de autoria de Rozane Siqueira.

Portanto, o estudo está dividido em cinco capítulos. No primeiro é feita uma introdução sobre o assunto, no segundo é feita a revisão de literatura sobre o tema, bem como alguns casos de guerra fiscal que ocorreram no Brasil. O terceiro capítulo procura mostrar a importância que o ICMS tem no contexto da guerra fiscal, e assim é feito um desenho do sistema tributário brasileiro com foco na importância que o ICMS tem entre os impostos brasileiros. No quarto capítulo será feita a análise das



três propostas buscando encontrar itens que tratem de conflito fiscal, a fim de encontrar possíveis soluções. E por fim, no quinto capítulo é feita a conclusão do trabalho.

## **2. LITERATURA ECONÔMICA SOBRE GUERRA FISCAL**

O capítulo 2 deste trabalho se propõe a familiarizar o leitor com o tema da guerra fiscal. Sendo assim, esta primeira parte está dividida em três seções. A primeira delas irá discutir os conceitos de guerra fiscal definidos por alguns autores. A segunda seção irá mostrar o histórico da guerra fiscal no Brasil procurando responder a como surgiu esse conflito. Na terceira seção será exposto o tema do federalismo fiscal e sua relação com o conflito fiscal entre os estados. E por último, na quarta seção, será mostrado os casos de guerra fiscal no Brasil.

### **2.1. Conceito de Guerra Fiscal**

Antes que se inicie a apresentação dos referenciais teóricos associados ao tema da guerra fiscal, é importante ressaltar que este é um assunto que vem ganhando relevância conforme avança as discussões sobre as propostas de reforma tributária na câmara dos deputados. Embora a guerra fiscal não seja unicamente associada ao ICMS, é sobre esse imposto que a guerra fiscal mais se assenta. Segundo (VARSANO, 1997), a guerra fiscal acontece porque os estados não cumprem a Lei Complementar nº 24/75 que proíbe a concessão de incentivos relacionados ao ICMS exceto, quando mediante aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), essas concessões teriam legitimidade. Por sua vez, (PRADO, 1999) já é mais direto ao afirmar que o que sustenta a guerra fiscal são falhas no sistema tributário brasileiro que dariam incentivos aos entes federativos para participarem da guerra.

Assim os autores estabelecem uma relação de causa e efeito entre o ICMS e a guerra fiscal. Essa relação permite que se procure buscar nas propostas de reforma tributária dispositivos que venham a suavizar esses conflitos, daí a importância de se analisar nesse presente trabalho tais propostas, e tentar procurar responder se elas possuem dispositivos que permitem eliminar, ou suavizar tal situação de conflito. Mas antes que se possa analisar essas propostas, é interessante olhar as abordagens a respeito do conceito de guerra fiscal que alguns autores discorreram.

Varsano adota uma visão pessimista ao definir guerra fiscal. Segundo o autor, a guerra fiscal sempre seria uma relação de ganho e perda aos estados que desse conflito fiscal participassem. E ainda de acordo com autor, essa guerra enfraqueceria cada vez mais a harmonização entre os entes federativos. Por outro lado, a definição de Prado sobre guerra fiscal está ligado ao papel do governo como agente de regulação das relações entre os estados, logo o autor define a guerra fiscal como sendo uma série de resultados econômicos e sociais negativos que surgem em decorrência da falta de capacidade do governo em regular os interesses econômicos de cada estado de maneira eficiente. Essa definição do tema elaborada por Sérgio Prado contrasta com a definição de guerra fiscal de Varsano, pois, segundo Prado, caracterizar guerra fiscal como sendo apenas um jogo onde um ganha e o outro perde gerando uma relação conflituosa entre os entes federativos não seria uma definição apropriada. Ainda de acordo com este autor, os estados, quando considerados na sua individualidade, são por si só agentes que buscam seus próprios interesses e por isso a relação de cada estado para com todos estaria sujeita a constantes conflitos de interesses. O caráter conflituoso entre os agentes não surge da guerra fiscal, pois essa característica já está incumbida em cada agente do estado. Assim, para Prado a guerra fiscal nasceria da falta de regulação das ações que cada estado toma de forma a amenizar os impactos perante outros entes federativos. A própria definição desse autor já mostra a relação que há entre guerra fiscal e o federalismo dos estados. Tal relação que é discutida em seções posteriores.

Dulci (2000) se aproxima mais do conceito de Varsano, com a diferença de que seu conceito de guerra fiscal é negativo, mas não tanto quanto o que Varsano conceitua. Para o autor, a guerra fiscal não precisa necessariamente assumir uma conotação exclusivamente negativa que tenderia a abalar as relações de harmonia entre os estados, logo Dulci define guerra fiscal simplesmente como sendo um jogo de ação e reação no qual cada estado tentaria atrair para si os melhores investimentos para seu território. Essa definição se assemelha aquela adotada por (NASCIMENTO, 2008), com a diferença de que Nascimento restringe a guerra fiscal ao campo tributário, e por isso define guerra fiscal como sendo uma competição tributária para atrair novos investimentos.

(LIMA & LIMA, 2010) ao analisarem o problema da guerra fiscal aplicado aos estados do Nordeste irão reunir uma série de atributos que caracterizariam a guerra

fiscal, ou seja, para os autores a guerra fiscal seria um fenômeno. Esse fenômeno diz respeito ao estado usar diversos incentivos fiscais, que não só os de via incentivos tributários, para desenvolver a sua região. Aqui os autores não explicitam uma conotação negativa como o fazem Dulci e Varsano, e nem restringem o conceito de guerra fiscal ao campo tributário como fez Nascimento, ou ao campo político de acordo com Prado.

Explicitados os conceitos de guerra fiscal tratados por alguns autores, temos que para fins deste trabalho toma-se como referência o conceito de guerra fiscal atribuído a Varsano e Nascimento, pois combinam a relação entre ganho e perda dos participantes da guerra fiscal. Além do mais, o conceito dos autores permite que se foque no ICMS, como o principal instrumento de incentivos econômicos que os estados utilizam para atrair investimentos. Conforme será discutido no capítulo 3, o ICMS é a principal fonte de receita dos estados, e desta forma, as concessões desenfreadas que os estados realizam para atrair empresas acabam gerando perdas consideráveis no que se refere à arrecadação final. Por isso que a noção de perda e ganho na definição de guerra fiscal dada por Varsano faz mais sentido para este trabalho.

## **2.2. Histórico da Guerra Fiscal**

O processo de desenvolvimento da guerra fiscal no Brasil está relacionado com o surgimento e a expansão de políticas de desenvolvimento regionais que cada estado adotou, de forma individual, como mecanismo de diminuir o atraso de suas respectivas economias em relação aos grandes centros industriais como, por exemplo, São Paulo que até pouco tempo atrás possuía grande concentração de indústrias no seu local (DINIZ, 2001). Sendo assim, o Brasil sempre foi marcado por ter fortes desigualdades regionais entre seus entes. Um dos grandes exemplos é o contraste, discutido no trabalho de Diniz, entre as economias do nordeste que sempre foram relativamente atrasadas em relação ao eixo centro-sul do país.

O processo histórico detalhado que levou a esse quadro foge ao escopo deste presente trabalho, mas Diniz ao estudar as desigualdades regionais concluiu que os motivos que levaram os estados a se desenvolverem de formas diferentes uns dos outros, tem a ver com o processo de colonização dos estados. Ainda de acordo com o autor, cada estado encontrou, nessa época, a melhor forma de desenvolver a sua

economia, ou seja, para o autor os fatores geográficos também contribuíram para produzir desigualdades regionais. Assim, o processo de desenvolvimento econômico a partir da colonização não foi uniforme e por isso o resultado seria a geração de entes federativos com economias diferentes umas das outras. Logo, isso implica que alguns estados puderam se desenvolver mais rapidamente em relação aos outros porque estes estados já possuíam infraestrutura adequada para se modernizarem.

Diniz descreve que houve uma relação de dependência entre a região centro-sul, sendo São Paulo o líder, e a região nordeste. Segundo esse autor, as duas regiões estabeleceram entre si uma relação de dependência no qual o nordeste fornecia matéria-prima para São Paulo, e este último por já estar imerso no setor industrial, transformava a matéria prima em produtos e vendia para os demais estados inclusive o Nordeste. Diniz conclui então que essa relação foi se perpetuando até criar um contraste claro de diferenças entre os estados que compunha o Nordeste, caracterizados pelo setor agrícola de baixa produtividade, e o eixo centro-sul, marcado pela forte industrialização. Assim, esse quadro contribuiu para as disparidades regionais no Brasil.

É com base no exposto acima que a guerra fiscal vai se firmando, mas ela ainda não se faz presente e nem tampouco é notada pelos estados que dela participam porque diante da situação de desigualdade regional havia um governo central que exercia o papel de regular os incentivos fiscais para atrair novos investimentos para os estados que se encontravam muito atrasados, a fim então de atenuar tais disparidades regionais. Desta maneira, de acordo com (LIMA & LIMA, 2010) houve diversos programas de incentivos econômicos regionais que estiveram sob a responsabilidade do governo central no período que vai de 1960 a 1990. Ou seja, dá-se importância ao papel do Estado como um agente de equilíbrio afim de que sua regulação dos incentivos não prejudicasse outros estados.

Neste caso, o único empecilho entre o desenrolar da guerra fiscal, e o estados era o papel fortemente regulatório do governo. Esse empecilho é desfeito quando, nesse período de 1964 até 1990, o Brasil passa por crises políticas que fazem os estados questionarem a forte intervenção do Estado na economia. Ou seja, os estados estavam insatisfeitos com os programas de incentivos fiscais elaborados pelo governo de modo que eles reivindicavam uma descentralização em relação a União, para que os próprios entes federativos pudessem ter autonomia em elaborar suas próprias

políticas de desenvolvimento que mais atendessem as suas necessidades e características locais.

Ainda de acordo com os autores há três pontos que incentivam as disputas fiscais entre os entes federativos. Todavia, dois deles estão diretamente relacionados com o fato de os estados optarem por se desvincularem do governo central. Segundos os autores, o primeiro deles tem a ver com a CF 88 que dava maior autonomia aos entes para legislarem sobre questões tributárias. Um exemplo, é que com a CF 88 os estados passaram a ser os responsáveis por fixar, por conta própria, as alíquotas do ICMS. O segundo ponto de descentralização está relacionado com o movimento liberal. Para os autores, esse movimento criou incentivos para que o Governo deixasse de intervir compulsoriamente nas tomadas de decisões dos entes federativos. Ainda de acordo com os autores, esse vazio deixado pelo governo foi ocupado pelos próprios governantes locais que passaram a elaborar diretrizes de políticas de desenvolvimento de seus respectivos estados.

Dulci (2002) também tratou dos motivos que levaram os estados a escolherem a descentralização dos entes. As razões descritas por esse autor se assemelham as descritas pelos autores citados anteriormente, com a exceção de que para Dulci o caráter da descentralização dos estados pela CF de 88 dava início ao processo de desvinculação do regime ditatorial de 1964 que tinha como característica um pacto federativo forte. Outro ponto que difere para Dulci é que o processo de desvinculação dos estados com o governo não foi harmônico. Segundo o autor, isso se deve ao fato de que o processo de descentralização implicou perdas para a União, e diante de tal cenário o governo tentou compensar essas perdas criando tributos que permitissem a recuperação desse prejuízo. Discutido na próxima seção, essa ação do Estado vem a provocar o que se chama de competição vertical entre os níveis de governo.

Diante do exposto, fica claro que a guerra fiscal não é um conflito que surge de um dia para o outro. Tal como qualquer conflito, ela possui um contexto histórico a ser analisado a fim de que se compreendam os fatores que fazem ela surgir. No caso brasileiro, dadas as características de heterogeneidade econômica que o país possui desde os tempos de Brasil colônia (DINIZ, 2001), a guerra fiscal parece que esteve sempre presente na história do Brasil, mas só que como uma espécie de semente esperando que certas condições acontecessem para que ela pudesse germinar.

Isso quer dizer que as bases do que viriam a ser a guerra fiscal foram plantados há mais de 500 anos atrás no processo de colonização brasileira. Um dos frutos foram colhidos só agora quando essas diferenças econômicas regionais se acentuam fazendo com que cada ente federativo queira se desenvolver ao seu modo mesmo que suas ações prejudiquem seus vizinhos. Assim são os resultados que a guerra fiscal produz para sociedade que a torna um tema relevante a ser tratado neste trabalho.

### **2.3. Federalismo fiscal e sua contribuição para o conflito entre os estados**

Como já dito anteriormente, Varsano não define guerra fiscal como sendo apenas um jogo, mas ele parte da noção de jogo para chegar ao conceito do que é o conflito fiscal entre os estados. E como todo jogo em que há mais de um participante, todos estão sujeitos ao problema da assimetria de informação, ou seja, um agente ao tomar uma decisão não possui todas as informações necessárias de que precisa para que sua ação seja otimizada o máximo possível como forma de resposta ao outro jogador.

No contexto da guerra fiscal e limitando a definição de guerra fiscal para Varsano à um simples jogo, têm-se que a assimetria causada nesse tipo de competição decorre do federalismo fiscal que há no país. Por isso, dada a relação que há entre o conflito dos estados e o federalismo fiscal, esse tópico se destina a revisar brevemente o conceito de federalismo fiscal e discorrer sobre alguns dos problemas gerados por esse federalismo que foram intensificados pelo processo de descentralização fiscal ocorrida no Brasil nos anos 80<sup>1</sup>, dentre eles o da guerra fiscal, o que acabou tornando mais acentuada ainda o problema da assimetria de informação no momento em que os estados passaram a atuar de forma descentralizada acirrando as disputas fiscais.

Federalismo fiscal na concepção de (WILDASIN, 2008) está relacionada à divisão de responsabilidade fiscal entre os diferentes níveis de governo, ou seja, para

---

<sup>1</sup> O processo de descentralização fiscal ocorrido nos anos 80 tem relação com as tensões fiscais entre os entes federativos. Essas tensões se devem ao poder excessivo de concentração de recurso nas mãos do governo em relação aos outros entes federativos. Os motivos de tal poder eram devidos a forte presença do Estado na economia durante o regime da ditadura. Para mais detalhes ver Guedes; Gasparini (2007).

este autor haveria uma relação de coordenação entre cada esfera do governo. Ainda de acordo com o autor, essa relação seria vertical no sentido de que haveria o governo máximo, Higher-level governments, como a União por exemplo, e seus respectivos subníveis, chamados de lower-level governments, como o governo estadual e o municipal.

Assim, a ideia de federalismo fiscal para Wildasin em questão era que as decisões de prover bens públicos, como saúde, educação, segurança, investimento e dentre outras áreas para os outros entes federativos, passava pelas mãos desse governo central, pois ele era quem direcionava os recursos fiscais, por meio de programas de transferência entre estes governos, obtidos em maior parte pelas receitas tributárias. Logo, numa economia em que cada instância governamental possui preferências específicas por bens públicos com a finalidade de atender as políticas de desenvolvimento social e econômico de suas regiões, o papel do governo seria o de tentar alocar esses recursos de maneira eficiente e sempre respeitando o limite fiscal.

Percebe-se então a importância de, numa economia em que o federalismo fiscal se faz presente, instituições governamentais que sejam bem comprometidas em garantir o equilíbrio entre seus segmentos, pois, sendo os recursos escassos, isso implicaria que o governo central deveria definir políticas de distribuição desses recursos de tal maneira que ele conseguisse suavizar a tensão existente, resultante do conflito de interesses, entre os subníveis de governo. Todavia, para Wildasin, o papel do governo como agente central regulador constituía um dos motivos em que o movimento de descentralização dos estados se baseava. Esse movimento era pautado pelos ideais de uma economia liberal, ou seja, a menor intervenção do Estado na economia. De acordo com o autor, o governo central falhava em alocar, de maneira eficiente, recursos para o desenvolvimento de políticas fiscais de cada ente federativo, e assim, na falta de suporte do governo em atender a tais demandas, surgia a necessidade de tais entes em fazerem reformas políticas e institucionais que priorizassem uma maior autonomia de suas ações e diminuísse a dependência do governo.

Ainda seguindo as ideias de Wildasin, o principal motivo da ineficiência do Estado em alocar recursos para os entes federativos era a assimetria de informação. De acordo com o autor, toda decisão de prover bens públicos em determinada região

envolvia a necessidade de saber as estimativas de benefícios e custos que determinado bem público traria para a população local. Essas estimativas tomavam como base as preferências dos habitantes que moravam nessas mesmas regiões, e dada a diversidade social e econômica em cada território do país isso implicava em preferências distintas. Logo, seria difícil para o governo saber quais eram as demandas dos residentes por bens públicos em cada parte do país.

Dado o exposto acima, o agente que melhor saberia quais eram as preferências de sua população, e que por isso poderia tomar as melhores decisões a respeito de quais bens públicos prover, era o governo local. Ele é considerado o melhor agente porque de acordo com Wildasin o governo local tinha noção das preferências por bens públicos dos seus residentes. Segundo o autor, uma das justificativas para isso está baseado nas preferências das famílias e firmas em relação a qualidade dos bens públicos oferecido por cada estado. Wildasin sugere que a própria tendência entre famílias e firmas em procurarem residir em locais que atendam às suas preferências por bens públicos, daria indiretamente aos governos locais as informações a respeito de quais bens públicos estes deveriam priorizar mais, e desse modo haveria então uma provisão eficiente destes bens.

Diante do que foi descrito, torna-se mais claro a tendência do movimento pela descentralização fiscal dos estados em países cuja interferência nas decisões econômicas é intensa, e o papel do Estado como agente central em alocar recursos é ineficiente provocando desperdício de gastos públicos. Conforme Catarino e Abraham:

“Os governos centrais reconhecem as dificuldades em satisfazer todas as necessidades dos seus cidadãos, pelo que a resposta tem sido a do reforço da descentralização das competências locais para os respectivos órgãos de Governo regionais ou municipais(...)” (CATARINO; ABRAHAM; 2018, p.196).

Ainda de acordo com os autores em questão, outro motivo pela descentralização teria a ver com a questão tributária:

“Há um movimento crescente reivindicando mais autonomia local, inclusive no campo da tributação, devendo a capacidade tributária dos entes locais aumentar à medida que aumentam as responsabilidades locais pelas políticas comuns.” (CATARINO; ABRAHAM; 2018, p.196-197).

Catarino e Abraham (2018) analisam o modelo de federalismo fiscal adotado pelo Brasil. De acordo com os autores, o modelo brasileiro de federalismo fiscal está



baseado no regime de competência tributária exclusiva em cada nível de governo, à saber: União, estados e municípios. A respeito desse regime os autores afirmam que

“A competência tributária exclusiva dá-se quando cada nível de Governo possui aptidão exclusiva para exercer a tarefa impositiva relativamente a um dado imposto. Nesse caso, os desequilíbrios fiscais são corrigidos por transferências intergovernamentais, através de mecanismos tais como fundos públicos (...)” (CATARINO; ABRAHAM; 2018, P.196)

Assim, a concepção de um fundo público para corrigir desequilíbrio fiscais, já parecia prever a possível incapacidade dos estados em se financiarem com recursos oriundos de suas próprias arrecadações tributárias. E de fato, esse é o problema do federalismo fiscal apontado pelos autores em questão. De acordo com Catarino e Abraham (2018), o fato do Brasil ser um país constituído por estados em que há grandes diferenças sociais e econômicas entre eles, era uma das causas que criariam tensões dentro desse modelo de federalismo fiscal. Segundo os autores, regiões economicamente distintas produziam diferentes arrecadações tributárias porque nem todos os impostos possuíam sentido econômico para certos estados. O exemplo que os autores citam é o de um imposto agrícola sobre um estado totalmente industrializado, onde a conclusão é de que a arrecadação é nula diminuindo então o total da receita tributária caso esse imposto fosse incidido sobre alguma parte da produção industrial, por exemplo.

Portanto, diante de suas respectivas realidades econômicas, o tamanho dessa arrecadação era insuficiente para os estados de economia mais fraca em dar seguimento as políticas de desenvolvimento econômico devido à estas situações de desequilíbrio fiscal entre os entes federativos. Ainda de acordo com os autores, dentre os três níveis de governo que compunha o Brasil, a União era a que mais se beneficiava de tal modelo pois ela detinha a maior arrecadação tributária dado que esses recursos chegavam a ela vindo de várias regiões do país, ao contrário dos impostos cobrados à nível estadual e municipal que eram mais restritos. Tal situação para Catarino e Abraham eram responsáveis por provocar uma competição fiscal entre estes três entes, nas palavras dos autores “(...) *uma indesejada competição*

*fiscal – vertical e horizontal – entre os entes federativos, conhecida como guerra fiscal.” (CATARINO<sup>2</sup>; ABRAHAM<sup>3</sup>; 2018, p.199).*

O exposto acima mostra que a concepção de guerra fiscal está relacionada com o modelo de federalismo fiscal brasileiro. Os autores mostram então que a guerra fiscal se divide em duas formas. Uma que é a disputa vertical, e a outra a horizontal. Lucas (2004) mostra que a competição vertical se refere a disputas entre os três entes federativos em relação a incidência de impostos que se dão sobre uma mesma base. O autor usa como o exemplo o caso de equivalência entre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e o Imposto sobre Serviços (ISS). Cada um desses impostos pertence a diferentes níveis de governo sendo o IPI do governo federal, o ICMS estadual, e o ISS municipal. De acordo com Lucas, variações entre as taxas cobradas de cada imposto e seus respectivos peso na composição do PIB eram indícios de que havia competição fiscal entre os três entes federativos.

No que se refere a guerra fiscal horizontal, indiretamente tratada em parágrafos anteriores, ela é entendida como a disputa entre agentes iguais dentro de uma mesma esfera do governo. No caso do Brasil, isso quer dizer competição entre os estados, e a disputa entre municípios. Para fins deste trabalho, será considerado apenas a guerra fiscal entre os estados por entender que esse conflito é mais relevante para o Brasil. Além do mais, vale ressaltar que esse conflito não ocorre apenas no campo tributário. Qualquer instrumento, como concessões e melhorias em infraestrutura, que dê incentivos para tomadas de decisões em favor de tal estado é caracterizado como conflito horizontal. No caso do Brasil, dá-se ênfase aos impostos porque este é o instrumento mais comum utilizado pelos estados. Nas palavras de Prado:

*“Seguramente nunca terá havido um momento, desde os anos 50, em que não houvesse pelo menos uma dezena de estados (e mais recentemente, também grandes municípios) com programas de desenvolvimento regional/local em operação, utilizando predominantemente incentivos tributários.” (PRADO, 1999, p.1)*

---

<sup>2</sup> João Ricardo Catarino é doutor em Ciências Sociais com especialização na Administração Pública pela Universidade de Lisboa.

<sup>3</sup> Marcus Abraham é Doutor em Direito Público pela UERJ.

Ainda em relação a guerra fiscal, vale citar um outro sintoma que dela surge e que é o chamado cross-border shopping, o que traduzindo seria mais ou menos o equivalente a dizer algo como comprar além da fronteira. A ideia do cross-border shopping se refere a comprar um determinado bem em outro local, pois comprar esse mesmo bem no local de origem seria mais caro devido a tributação embutida no preço desse bem. Lucas (2004) cita, como exemplo de cross-border o caso da exportação de cigarros entre Brasil e Paraguai. Para Lucas “(...) *Brazil exports cigarettes to Paraguay and Brazilian consumers re-import Brazilian cigarettes in order to save taxes.*” (LUCAS, 2004, p.366). A consequência disso para o autor em questão era que a arrecadação tributária pela venda do cigarro ficaria dentro do território paraguaio e não no brasileiro, causando então perdas de receitas tributárias.

A importância do fenômeno do cross-border shopping, no contexto da guerra fiscal, é de que para Leal, López-Laborda, Rodrigo (2010), este é um caso que se ganha relevância a medida em que o mundo se tornando cada vez mais globalizado com a consequente redução dos custos de deslocamento, e os estados possuindo políticas próprias de tributação diferentes uns dos outros, haveria, na opinião dos autores, claros incentivos econômicos para que as pessoas decidam comprar fora dos seus locais de origem desde que os custos de locomoção sejam menores do que os das vantagens econômicas de se comprar mais barato em outro local.

Para finalizar, fica registrada a importância de se abordar o federalismo fiscal no Brasil, e como este contribuiu para a chamada guerra fiscal entre os estados. O movimento de descentralização, resultante das tensões dos entes federativos com o próprio modelo de federalismo, serviu para ampliar ainda mais a guerra fiscal conforme os estados foram ganhando mais autonomia para definir suas políticas de tributação. O próximo tópico tratará de evidenciar algumas situações de guerra fiscal que ocorreram no Brasil.

#### **2.4. Casos de guerra fiscal no Brasil**

A Análise dos casos de guerra fiscal procura relatar como os estados que dela participam agem em resposta as políticas de incentivos fiscais. Alguns exemplos envolvem o ICMS como o principal incentivo, e em outros casos o estado usa outras concessões de benefícios, ou melhorias em sua infraestrutura para atrair grandes projetos de investimento.

Dulci (2002) em sua análise sobre a guerra fiscal relata alguns casos de grande destaque nacional. Um deles é o do setor automobilístico nos anos 90. De acordo com o autor, a chegada de grandes montadoras ao Brasil desencadeou um processo de conflito entre os estados que buscavam atrair essas montadoras para os seus territórios. Tal ação seria consequência da insatisfação que havia, por parte dos estados do nordeste, da concentração de indústrias automotivas na região centro-sul do país que concebia os estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul como os principais estados da indústria automotiva. Nesse contexto, Dulci relata o embate que houve entre os estados do Rio Grande do Sul e Bahia na disputa pela instalação da fábrica da Ford. De acordo com o autor, a Ford iria se instalar na região gaúcha, mas devido a insatisfação desse estado com o tamanho dos custos que teria de incorrer para implantar a fábrica, tais insatisfações acabaram por dar motivos para que a empresa resolvesse se instalar na Bahia, pois o governo baiano ofereceu fortes incentivos fiscais e creditícios que tornassem o local um atrativo para a Ford fazendo-a com que se instalasse na região baiana. Dulci afirma que esse foi um dos casos mais famosos de guerra fiscal porque para o autor, a instalação da Ford na Bahia gerou benefícios consideráveis como o da expansão da renda e do emprego, e o estímulo ao desenvolvimento de setores que estão ligados a indústria automotiva como o setor metalúrgico. Outro motivo que torna esse exemplo relevante, é que ele serviu para expor o abalo no federalismo entre os estados. Nas palavras do autor:

“Em segundo lugar, o que parecia apenas uma disputa entre dois estados acabou por envolver vários outros, a indicar o impacto sistêmico da guerra fiscal sobre as relações federativas. O conflito logo envolveu também São Paulo, pelo receio de que a Ford, uma vez implantada na Bahia, fechasse suas antigas unidades de produção em território paulista. (...) a reação de São Paulo voltou-se, em seguida, contra outros estados que estariam provocando perdas à economia paulista, entre eles os vizinhos Paraná, Rio de Janeiro e Minas Gerais.” (DULCI, 2002, p.101)

Um outro exemplo de guerra fiscal para o autor, é o que ocorreu no setor da agroindústria no final dos anos 90 e início dos anos 2000. O conflito entre os estados se deu unicamente por incentivos fiscais, nesse caso a redução das alíquotas do ICMS, porque as empresas já instaladas no país ameaçavam mudar suas fábricas para locais onde os custos tributários fossem menores. Minas Gerais, por exemplo, sofreu uma forte desconcentração industrial no setor de laticínios e no de frigoríficos

porque as empresas desse segmento resolveram mudar suas fábricas para estados onde a alíquota do ICMS fosse menor. No caso do setor de laticínios tem-se como exemplo caso da Parmalat. Nas palavras de Dulci:

“Na mesma época a Parmalat desativou parte de sua fábrica no sul de Minas e transferiu-a para São Paulo, justificando a decisão por motivos fiscais: o ICMS cobrando em Minas para os seus produtos é de 12%, enquanto o de São Paulo é de 7%.” (DULCI, 2002, p.103)

No caso do setor de frigoríficos, Dulci conclui que o efeito da guerra fiscal foi mais forte ainda no que se refere a desconcentração industrial, pois os efeitos das tentativas do estados de Minas em conceder incentivos fiscais, via redução das alíquotas do ICMS, para impedir a migração de empresas do ramo de frigoríficos para outros estados, acabou gerando insatisfação em outros setores que começaram a exigir que Minas Gerais reduzisse essa mesma alíquota de ICMS para as demais categorias, pois do contrário, elas ameaçariam migrar para outros territórios com maiores benefícios fiscais. Essa situação se reproduziu em outros estados fazendo com que o estado tivesse de atender a demanda de vários setores no que se refere as alíquotas de ICMS. O caso de Minas Gerais serve para ilustrar a importância do conflito fiscal entre os governos estaduais quando estes se tornam reféns apenas de suas políticas tributárias para manter as empresas em seus territórios.

(Lima & Lima, 2010) analisam casos de guerra fiscal nos quais os principais incentivos para atrair empresas eram as isenções parciais ou totais de ICMS. Os autores analisam os programas de desenvolvimento estaduais das regiões do Nordeste. Esses programas tinham como objetivo trazer as empresas para os seus estados com a finalidade de que elas pudessem desenvolver a atividade econômica da região gerando assim emprego e desenvolvendo a indústria local, e a medida que a economia fosse se desenvolvendo, com consequentes melhorias em infraestrutura, tecnologia, e capacitação profissional, esses estados passariam a se tornar menos dependente de incentivos fiscais e passariam mais a depender das condições de infraestrutura que poderiam vir a oferecer.

Assim, por serem estados de economias precárias e, portanto, sem nenhum atrativo econômico, esses programas se baseavam nas isenções de cobrança do ICMS como principal instrumento de incentivo para que essas empresas alocassem

suas instalações na região, e de preferência em regiões mais afastadas dos centros urbanos, pois estas regiões são as menos desenvolvidas. Na análise dos autores, alguns estados Paraíba, Rio Grande do Norte, Ceará, Piauí, Sergipe, Pernambuco, e Alagoas chegaram a conceder benefícios de 100% do ICMS para tais empresas, enquanto outros ofereciam algo em torno de 75% de isenção.

A conclusão para os autores a respeito desses programas estaduais de desenvolvimento é de que em alguns casos os benefícios da isenção do ICMS foram redundantes, pois eles foram concedidos a empresas que, independente do benefício fiscal, se instalariam naquela determinada região, ou seja, naturalmente elas não precisariam de tais incentivos, pois a infraestrutura oferecida pelo local era por si só suficiente para atrair tais empresas (Dulci, 2002). E, embora esses incentivos tenham gerado certos retornos para a sociedade, como emprego e algumas melhoras em desenvolvimento da infraestrutura local, esses programas custaram caro do ponto de vista fiscal para a sociedade, pois a guerra fiscal na disputa por tais projetos de investimento foram levando a isenções cada vez mais altas de ICMS, e assim deteriorando cada vez mais a receita arrecadada dos estados.

Por isso, para os autores, os estados não deveriam se basear apenas em políticas de desenvolvimento econômico baseadas em concessões fiscais, pois elas não se sustentariam no longo prazo devido às deteriorações das contas estaduais. Na opinião dos autores, ao invés dos estados se basearem apenas na concessão de incentivos para atraírem investimento, eles deveriam melhorar suas condições locais permitindo assim uma alocação de recursos mais eficientes, e não apenas pautada pela concessão de incentivos fiscais.

Cardozo (2014) analisa uma série de programas de benefícios fiscais em alguns estados nos anos 90 nos quais os objetivos eram o de estimularem as economias locais por meio de incentivos dados a investimento em setores considerados prioritários na esperança de que esses setores desenvolvessem outras indústrias relacionadas com esse investimento diversificando então a atividade industrial da região . Um desses programas analisados é referente ao estado do Espírito Santo. O Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), foi um programa que se baseava na redução do ICMS para empresas ligadas as atividades de importação. O resultado observado desse programa foi uma concentração no setor de importação dada pela chegada de várias empresas

importadoras, em especial aquelas ligadas ao comércio, que se instalaram no Espírito Santo apenas por incentivos do ICMS. A autora conclui então que esse programa falhou, a medida em que ele não conseguiu estimular a criação de outros setores industriais. Além do mais, de acordo com a autora, o FUNDAP ajudou a aumentar as diferenças econômicas entre as regiões do Espírito Santo, pois a maioria dos investimentos incentivados pelo FUNDAP se realizaram na região de Vitória, ajudando então a ampliar as diferenças dessa região em detrimento das outras.

Os casos de guerra fiscal mostram a importância que o ICMS exerce como agente causador do conflito entre os Estados. Além do mais, percebe-se a dependência que estes estados ficam em relação a concessões desse imposto como forma de incentivarem as empresas a aportarem seus projetos de investimento. Dependendo do nível de dependência desses incentivos, eles podem acabar desestimulando os estados a tentarem investir nos seus estados em melhorias mais consistentes como: infraestrutura, educação, saúde, tecnologia e dentre outros que tornem as suas regiões mais atrativas economicamente do que a simples concessão de incentivo. Pois, pelos exemplos citados, o que se percebe é que no longo prazo as empresas tendem a exigir que os estados aumentem ainda mais os incentivos, nesse caso as concessões de ICMS, para que elas continuem operando no estado já que se não houver aumento, a empresa simplesmente recolhe suas fábricas e passa operar em outro estado que ofereça benefícios maiores.

Outro ponto decorrente dessa falta de investimento em infraestrutura é que, baseado no último exemplo citado, esses incentivos não conseguem diversificar a produção e as economias locais, pelo contrário, o observado no caso do FUNDAP foi a concentração dos setores de importação na região de Vitória, contribuindo para as diferenças econômicas entre regiões. Adiante, no próximo capítulo será explicado o porquê o ICMS é o imposto mais importante em termos de arrecadação já que os Estados se baseiam principalmente nele na hora de concederem benefícios fiscais.

### **3. ESTRUTURA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Para que se compreenda melhor o papel do ICMS como principal tributo que movimenta a guerra fiscal, se faz necessário uma breve descrição do sistema tributário

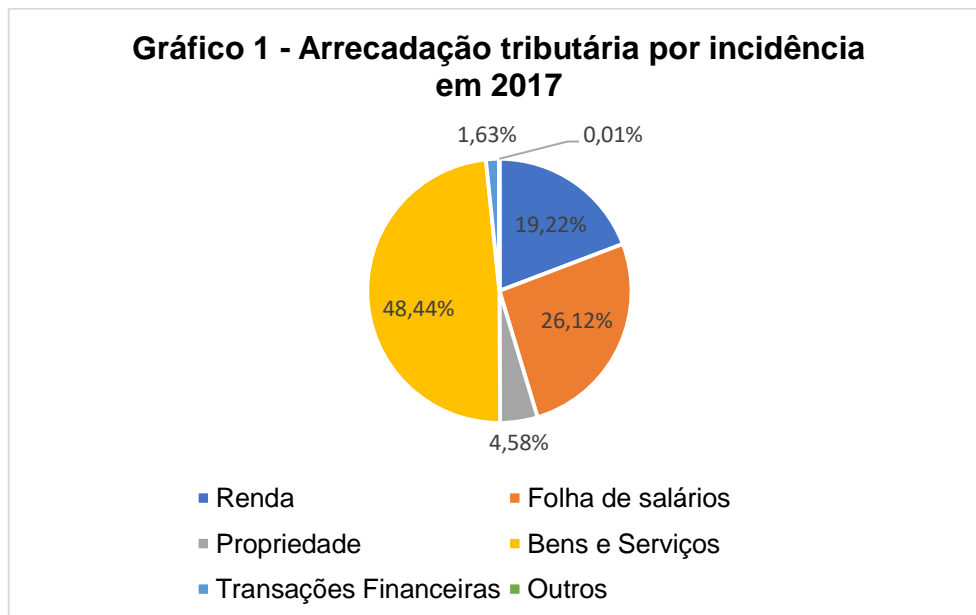
brasileiro afim de mostrar a relevância que esse imposto tem no país frente aos demais impostos.

Desta forma, esse capítulo está dividido em duas seções. Na primeira seção será descrito o atual desenho do sistema brasileiro e algumas de suas características inerentes ao sistema. Na segunda sessão é abordado o ICMS no Brasil procurando entender sua origem, como ele é cobrado, e o peso que esse imposto tem para o país.

### 3.1. Como está desenhado o sistema tributário brasileiro

Atualmente o sistema tributário brasileiro conta com 93 impostos. Além da classificação por competência administrativa, esses 93 impostos são divididos também quanto ao tipo de incidência.

Segundo o critério adotado pela Receita Federal Brasileira (RFB), há 5 tipos de incidências, a saber são elas: incidência sobre renda, salário, propriedade, transações financeiras, e bens e serviços. Para que se tenha uma noção do peso relativo de cada incidência na arrecadação tributária do governo, segue abaixo um gráfico dessa arrecadação para o ano de 2017.



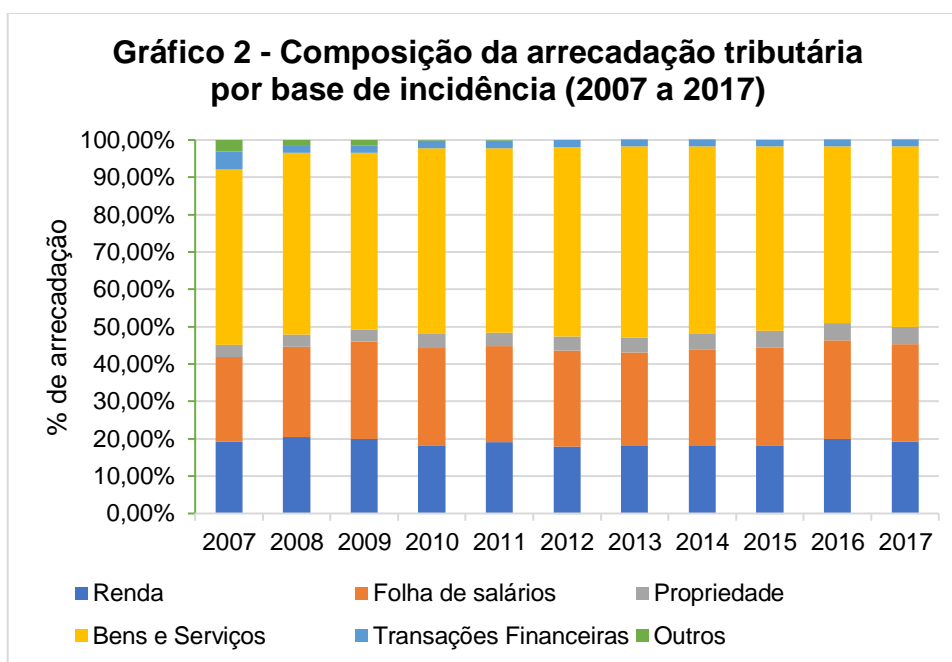
<sup>4</sup>Fonte: Elaboração própria com base em dados da Receita Federal

<sup>4</sup> A respeito da conta Outros, a Receita Federal diz que elas são as incidências cobradas sobre a folha de salários, mas que devido a sua especificidade não podem ser incluídas nesta última conta. São exemplos, as contribuições para o salário educação, PASEP, e contribuição rural.



Ou seja, no exercício de 2017 quase metade do que o governo arrecadou com impostos vieram da tributação de bens e serviços. O ICMS, principal tributo a ser analisado na próxima seção, está inserido nessa categoria de bens e serviços.

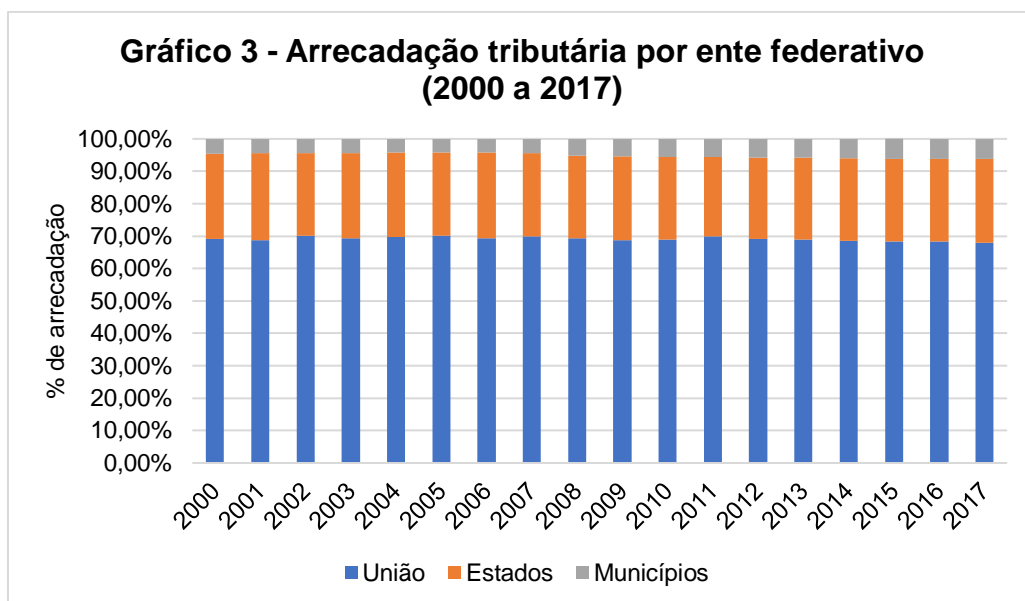
Por sua vez, essa composição da arrecadação tributária para o ano de 2017 não é um fato isolado. O gráfico abaixo mostra que para os dados dos últimos dez anos essa configuração se manteve, ou seja, os impostos incidentes sobre bens e serviços respondem pela maior parte daquilo que o governo arrecada.



Fonte: Elaboração própria com base em dados da RFB

Desta forma, observa-se que o padrão observado para o ano de 2017 é o mesmo que para o dos últimos dez anos. O que houve foram algumas variações entre essas contas, mas nada que alterasse o fato de que a incidência tributária sobre bens e serviços respondesse pela maior parte dos tributos arrecadados.

Ainda no que diz respeito ao recolhimento de impostos por ente federativo, o Brasil se configura da seguinte forma:



Fonte: Elaboração própria com base em dados da RFB

Ou seja, a União responde pela maior arrecadação de impostos, seguidos pelos estados e municípios. Isso pode ser explicado pelo fato de que a maioria dos impostos são pertencentes a esfera federal em detrimento das esferas estaduais e municipais. A tabela abaixo exemplifica esse ponto de vista baseando-se no número dos principais impostos de cada ente, de acordo com o Senado Federal<sup>5</sup>:

**Tabela 1 – Principais impostos por ente federativo**

Imposto Federal	
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IRPF	Imposto de Renda sobre Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica
ITR	Imposto sobre propriedade Territorial Rural

<sup>5</sup> O site do Senado Federal, divulgou essa relação baseando-se nos impostos mais pagos. Além disso descreveu quem são os responsáveis por pagar cada imposto.

Cide	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
PIS/PASEP	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>Imposto Estadual</b>	
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
<b>Imposto Municipal</b>	
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do Senado Federal

Logo, pela quantidade relativa de alguns tributos pertencentes a cada esfera do governo, fica explicado o porquê que no gráfico acima a União é responsável pela maior parte da arrecadação tributária.

Diante do exposto, essa é a forma com que, em linhas gerais, está desenhada o conjunto do sistema tributário brasileiro. É um conjunto caracterizado como sendo complexo devido ao alto número de impostos e suas respectivas alíquotas. Por

exemplo, o ICMS que possui alíquotas que variam entre os estados. Outro caso é a extensa tabela do IPI<sup>6</sup>, imposto equivalente em termos de incidência ao ICMS, que descreve como cada item de uma produção deve ser tributado. Como essas alíquotas variam ao longo do tempo, as empresas acabam incorrendo em elevados custos apenas para manter um setor responsável pela parte do fisco (LIMA, 1999). O Brasil é campeão mundial no número de horas que as empresas gastam para estarem com suas obrigações tributárias atualizadas e em dia (CCiF, 2018).

Outra característica da tributação no Brasil, de acordo com Lima, é que empresas e pessoas de alta renda conseguem achar brechas na legislação tributária que permitem com que elas pratiquem a sonegação de impostos fazendo com que o peso da carga tributária recaia mais sobre o restante da população, inclusive os de baixa renda. Isso atribuiu ao sistema tributário brasileiro a ideia de que ele é regressivo, pois os mais pobres acabam pagando mais impostos em relação aos mais ricos.

Lima também cita a questão do princípio da horizontalidade e verticalidade aplicada na tributação do Brasil. Para o autor, a ideia é que pessoas com a mesma faixa de renda pagassem os mesmos valores de impostos, e os que não estão na mesma faixa pagariam outros valores. Lima conclui que esses princípios não são respeitados no Brasil por duas maneiras: A primeira é o da sonegação de impostos citada no parágrafo anterior, e a segunda se aplica aos casos de impostos indiretos, ou seja, aqueles aplicados sobre bens e serviços. Isso quer dizer no Brasil, a tributação sobre consumo, via impostos incididos em bens e serviços, faz com que seja possível que duas pessoas com rendas distintas paguem o mesmo imposto, logo a carga desse imposto é relativamente mais pesada para a pessoa que tem renda menor.

---

<sup>6</sup> A receita federal possui uma tabela de referência para as alíquotas do IPI. A última versão disponível se refere ao ano de 2016. É um arquivo extenso de 443 páginas que contém as descrições de todos os produtos industrializados a serem taxados. Embora seja do ano de 2016, essa tabela sofre constante alterações por meio de normas e decretos que alteram as alíquotas, o que acaba por obrigar as empresas a estarem constantemente atualizadas. Mais detalhes podem ser vistos no site da RFB.

### **3.2. Características gerais do ICMS**

O ICMS é o tributo mais importante em termos de arrecadação para o Brasil. Ele incide sobre bens e serviços, e por ser um imposto estadual cada estado tem autonomia para decidir sua alíquota. Esse imposto foi criado com base na Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996 conhecida como Lei Kandir que diz o seguinte:

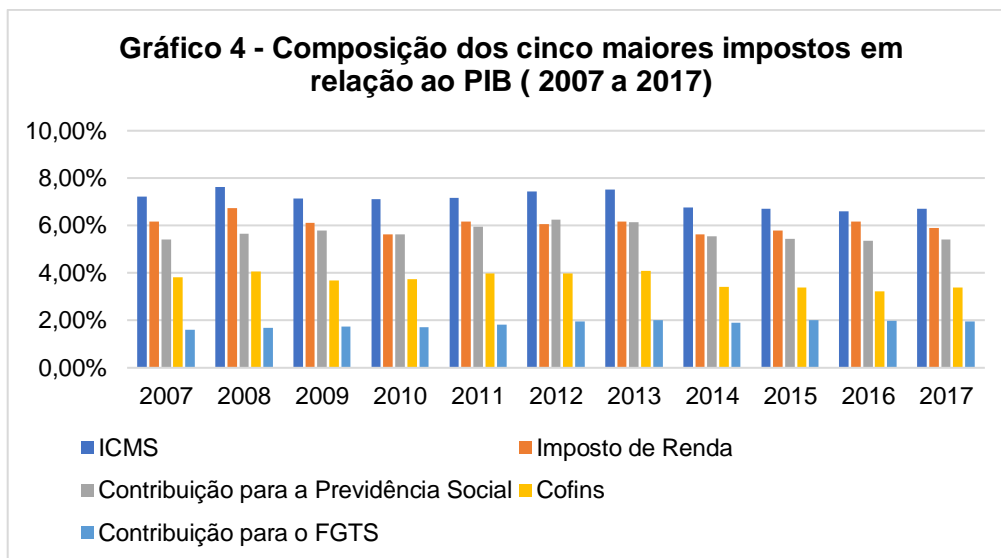
“Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).” (BRASIL, 1996)

Isso quer dizer que no país há, pelo menos, mais de 27 alíquotas de ICMS, ou seja, ao menos uma para cada Estado pois existem taxas de ICMS que são internas aos estados (totalizando 27) que incidem sobre a produção e circulação locais, e outras que variam conforme a origem e o destino do produto nas operações de comércio interestaduais. Ou seja, o ICMS cobrado de um produto vindo de São Paulo é diferente para o que vem do Rio de Janeiro, por exemplo.

Além do mais, a cobrança do ICMS adotada o princípio da origem, ou seja, o ICMS a ser recolhido pertence ao estado onde está situada a origem da produção da mercadoria. Assim, o estado exerce seu direito de cobrança em cima das empresas que produziram em seu território. Isso significa que, por exemplo, uma mercadoria produzida no Maranhão, mas que é consumida no Rio Grande do Sul, gera ICMS a ser recolhido no estado do Maranhão.

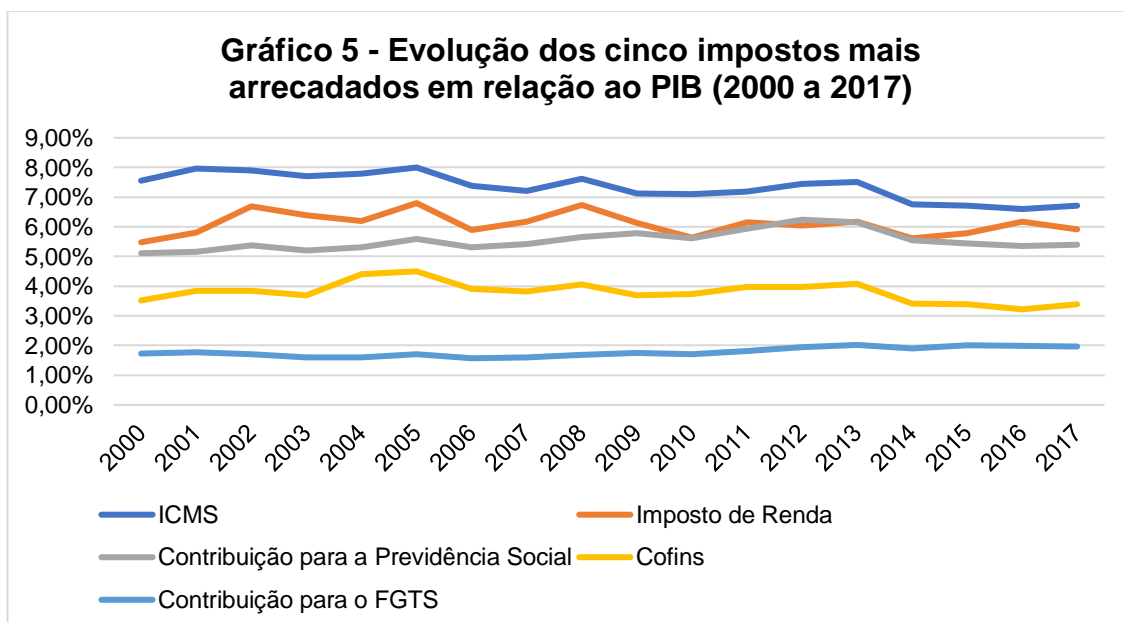
### **3.3. Relevância do ICMS no Brasil**

Para mostrar o porquê que o ICMS é o imposto mais importante para o Brasil em termos de arrecadação tributária, segue abaixo um gráfico contendo os cinco impostos mais relevantes arrecadados pelo governo. Por relevância entende-se a porcentagem da arrecadação de cada tributo em termos do PIB.



Fonte: Elaboração própria com base em dados da RFB

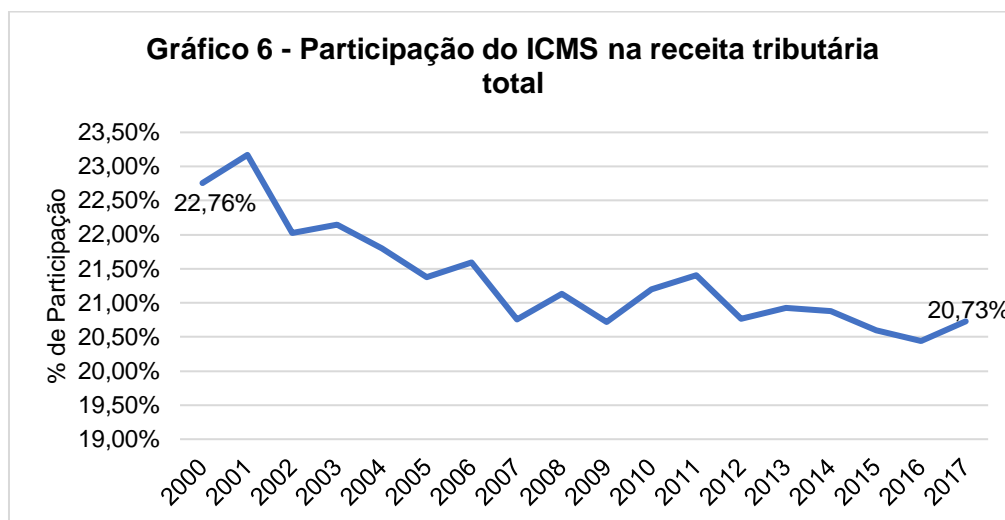
Ou seja, para o período considerado, o ICMS ficou em primeiro em todos os períodos considerados, com grande destaque sobre os outros quatro impostos. Sua oscilação foi relativamente estável se comparada aos demais, como o Imposto de Renda, e a Contribuição para a Previdência Social, conforme o gráfico 5 demonstra.



Fonte: Elaboração própria com base em dados da RFB

Todavia, há de se notar que a relativa estabilidade comparada ao PIB do ICMS não é observada quando se passa a analisar a oscilação desse imposto no

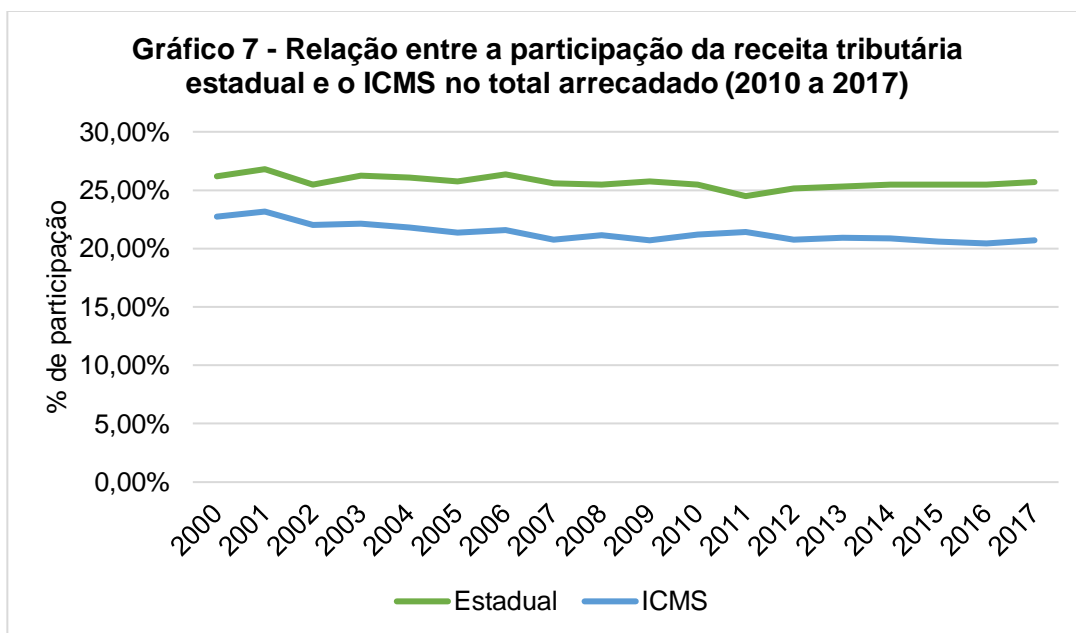
que diz respeito a sua participação na arrecadação total. O gráfico 6 confirma grandes variações no período em questão.



Fonte: Elaboração própria com dados da RFB

De acordo com o gráfico acima, houve uma variação negativa de quase 7,5% na arrecadação do ICMS em relação ao total dos impostos arrecadados no período considerado. Essa tendência de queda, embora com relativo crescimento mostrado no período 2016-2017, não necessariamente indica que o ICMS está deixando de ser o principal imposto arrecadado. Além de fatores como crises na produção e na atividade econômica em geral, essas oscilações de queda podem de alguma maneira estarem relacionadas com a guerra fiscal. Algumas concessões via ICMS que os estados fazem perante as empresas são significativas quantitativamente, e talvez isso esteja relacionado com o gráfico.

Adiante, pelo fato do ICMS ser um imposto estadual, é interessante olhar a relação que há entre as receitas tributárias estaduais e a arrecadação de ICMS, a fim de encontrar se há alguma relação que ateste a importância desse imposto a nível estadual. O gráfico abaixo ilustra essa relação considerando que o gráfico foi construído por meio da porcentagem da arrecadação tributária dos estados e do ICMS em relação ao total arrecadado. O motivo foi a dificuldade em encontrar dados que permitissem fazer uma verificação mais direta entre a receita estadual e a arrecadação de ICMS.

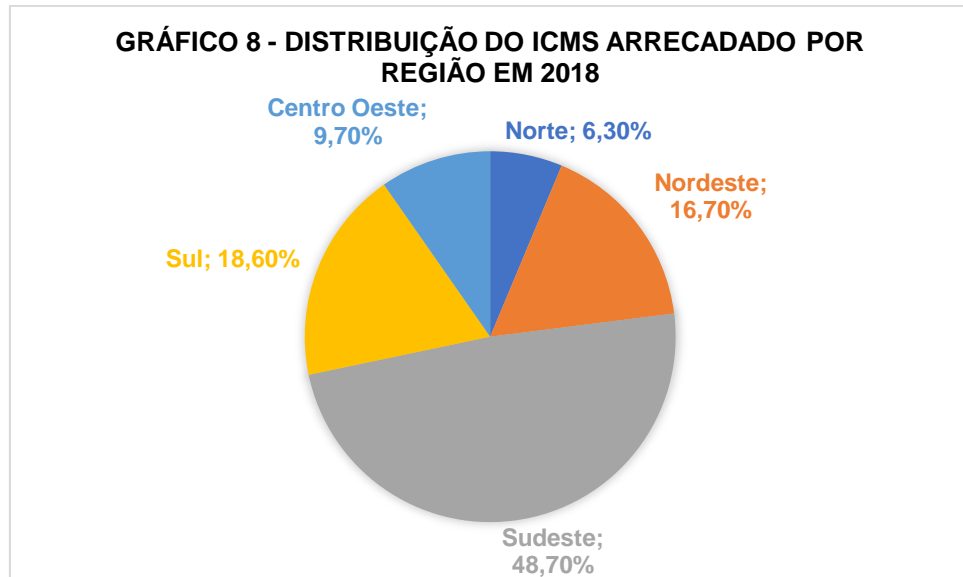


Fonte: Elaboração própria com base em dados da RFB

O gráfico acima ilustra que é considerável o impacto que a arrecadação de ICMS exerce nas receitas tributárias dos estados em detrimento de outros impostos estaduais. Conforme o gráfico, a maior parte dos períodos apresenta tendências de queda e subida conjuntas tendo alguns períodos de relativa estabilidade, o que indica a influência do ICMS na receita tributária dos estados.

Dada a característica do ICMS de ser um imposto que é recolhido na origem, é interessante ver então como esse imposto se distribui pelo país. O gráfico abaixo mostra a concentração do ICMS por região para o ano de 2018.





Fonte: Elaboração própria com base em dados do CONFAZ<sup>7</sup>

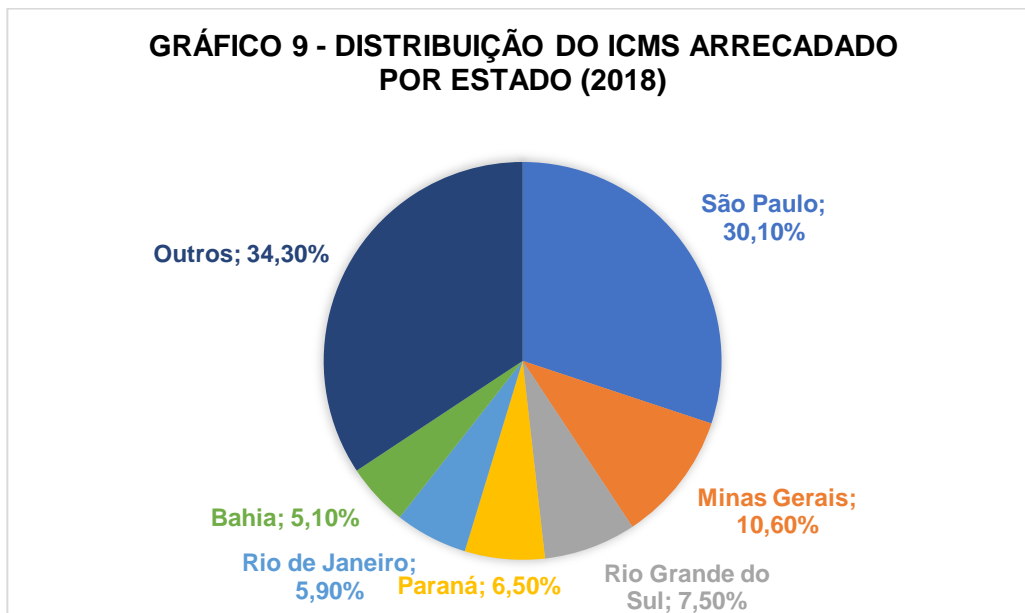
Ou seja, quase metade do ICMS está concentrado na região sudeste. Talvez isso se explique pelo fato dos estados que compõem essa região, dentre eles São Paulo, terem grandes polos industriais de produção, e por exportarem seus produtos em território nacional. Além do mais, o fato de quase metade do ICMS estar concentrado no Sudeste, é um forte indício do poder desses estados em fazerem frente a uma guerra fiscal.

A ideia é que quanto mais o estado arrecada ICMS mais margem ele possui de conceder benefícios fiscais via isenção desse imposto em relação aos estados menores, que por arrecadarem pouco ICMS ficam limitados a oferecer incentivos perante os grandes estados. Com isso, os estados que mais arrecadam são capazes de oferecerem grandes isenções sem comprometerem tanto suas receitas, ao contrário dos pequenos estados.

Outro fato relevante é que dos seis estados que mais arrecadam ICMS, cinco pertencem ao eixo sul-sudeste do país. O único representante fora dessa linha é o estado da Bahia. Desses seis, São Paulo é o que disparadamente mais concentra ICMS em relação aos demais. A arrecadação de ICMS dos paulistas é ainda mais expressiva quando se compara com os outros 21 estados inclusos na conta “outros”. Enquanto a soma da arrecadação de ICMS desses 21 estados chega a 34,30%, São

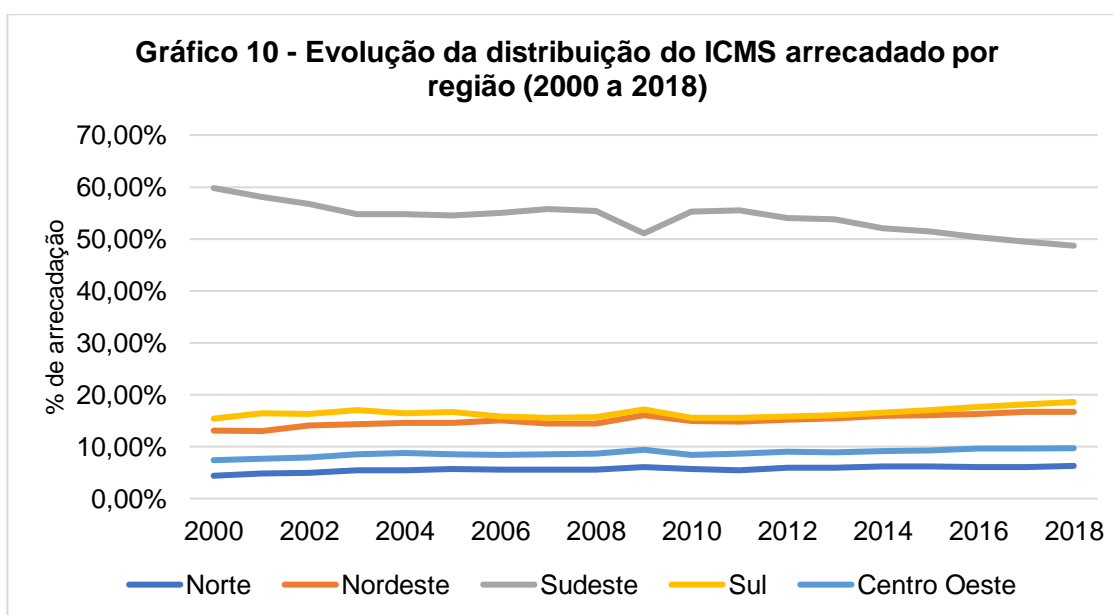
<sup>7</sup> No site do Confaz existe os boletins de arrecadação que mostram a distribuição de arrecadação por região de cada imposto estadual.

Paulo sozinho arrecada 30,1%. Essa distribuição fica mais nítida conforme o gráfico abaixo.



Fonte: Elaboração própria com base em dados do CONFAZ

Apesar do Sudeste ser a região que maior arrecada ICMS, o gráfico abaixo mostra que essa é uma tendência que vem decrescendo ao longo dos anos com a crescente participação tímida dos estados do Nordeste e do Sul na fatia arrecadada desse imposto.



Fonte: Elaboração própria com base em dados do CONFAZ

Portanto, a partir dos gráficos analisados, fica dada a importância que o ICMS tem no contexto da guerra fiscal. Esse imposto é a principal fonte de receita dos estados, e é a partir dele que os estados baseiam, em sua maioria, as políticas de incentivos fiscais para atrair projetos de investimento. Conforme Prado afirma:

“Um dos principais instrumentos que tem sido utilizado na guerra fiscal é a arrecadação do ICMS. Na medida em que esta fonte de recursos tenha uma posição importante no financiamento dos estados (...) são diretas as ilações sobre as consequências perversas da guerra fiscal para o seu equilíbrio fiscal.” (Prado, 1999, p.20).

#### **4. ANÁLISE DAS REFORMAS TRIBUTÁRIAS**

Ao expor, no capítulo 2, as ideias e os casos de guerra fiscal no país, e mostrar a importância do ICMS dentro do sistema tributário brasileiro no contexto da guerra fiscal no capítulo 3, esse capítulo se propõe a analisar algumas das propostas de reforma tributária afim de encontrar apenas itens que tratem de prováveis soluções para a guerra fiscal. Mas o que vem ser uma possível solução para a guerra fiscal?

Essa questão é respondida com base no que alguns autores, que tratam do tema, discorreram sobre possíveis soluções e por isso serão descritas na primeira sessão deste trabalho. Feito isso, parte-se para as análises das reformas tributárias. Ao todo foram selecionadas três reformas. Duas delas, a do deputado Luiz Carlos Hauly, e a do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) de autoria de Bernard Appy são as que possuem mais destaque na mídia e por isso merecem ser analisadas neste trabalho. A outra reforma é a proposta da autora Rozane Bezerra de Siqueira que é Coordenadora de Estudos Fiscais do IBRE/FGV.

##### **4.1. Soluções para a guerra fiscal**

Para Varsano (1997), haveria dois modos de frear a guerra fiscal. O primeiro modo é uma solução definitiva no sentido de eliminar o conflito entre os estados. De acordo com o autor, ela consistia no cumprimento da Lei Complementar 24/75, que é uma lei que trata dos incentivos fiscais baseados em impostos de mercadoria, o que está incluso o ICMS. Essa lei diz que:

“As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.” (BRASIL, 1975).

De acordo com Varsano, esses convênios eram celebrados pelo CONFAZ, no qual as isenções deveriam receber aprovação unânime dos estados, pois caso contrário o estado seria passível de sofrer sanções previstas nesta lei, como a anulação de tal benefício concedido. Assim, baseada nessa referida lei, o autor justifica que um dos motivos da guerra fiscal continuar existindo é porque os estados nada fazem contra os que continuam dando incentivos via ICMS de forma irregular, ou seja, não celebrada pelo convênio do CONFAZ.

A segunda maneira de resolver esse conflito para o autor, seria a mudança, por meio de uma reforma tributária, que alterasse a maneira como o ICMS é cobrado atualmente. Segundo Varsano, a ideia é fazer com que tal imposto seja cobrado no destino, e não na origem tal qual como é hoje. De acordo com o autor, quando se adota o princípio do destino, o ICMS passaria a ser recolhido no estado onde o produto é consumido. Assim, esse mecanismo diminuiria a arrecadação do ICMS do estado produtor, desestimulando-o a participar da guerra fiscal, pois o estado passaria a ter menos poder de barganha no que diz respeito aos incentivos via ICMS.

Todavia, ao contrário da primeira solução, a adoção do princípio do destino para Varsano não eliminaria a guerra fiscal em definitivo. O raciocínio é que com a adoção do princípio do destino, a concessão de benefícios fiscais via ICMS se restringiria a capacidade da empresa em vender seus produtos dentro do próprio estado onde ela realiza a produção. Ou seja, para Varsano, as isenções fiscais se destinariam então as empresas que aceitariam restringir sua produção ao mercado local.

Outro ponto a ser ressaltado, no que diz respeito ao princípio do destino como cobrança do ICMS, é que para o autor esse princípio ajudaria a obter uma melhor redistribuição das receitas tributárias vindas do ICMS, ajudando a melhorar a situação fiscal dos estados mais consumidores que segundo Varsano, são os mais pobres. Nas palavras do autor:

“ A adoção do princípio do destino tem outras vantagens: elimina a injusta redistribuição de receita entre estados (...) e 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.” (Varsano, 1997, p.10).

Por sua vez, as soluções de uma guerra fiscal propostas por Prado (1999) estão de acordo com a de Varsano. A distinção é que para o autor há pequenas diferenças no que diz respeito a eficácia dessas soluções. Ao contrário de Varsano que afirmava que bastava o cumprimento da Lei Complementar que rege os incentivos associados ao ICMS para acabar com a guerra fiscal, Prado afirmava que essa mesma Lei não era suficiente para eliminar os conflitos estaduais. De acordo com o autor, a eficácia dela se limitava a eliminar as guerras fiscais resultantes da concessão de ICMS justamente pelo fato de que essa Lei Complementar se refere aos incentivos via esse tipo de imposto. Assim, para o autor, a lei não conseguiria inibir os conflitos entre estados resultantes de outros benefícios fiscais.

No que diz respeito a adoção do princípio do destino em relação a cobrança do ICMS, Prado parte da ideia de que essa é uma solução não definitiva para o problema porque sua eficácia em combater a guerra fiscal é restrita. Diferentemente de Varsano que parte da ideia de que o princípio do destino na tributação final do consumo desestimularia a guerra fiscal, Prado acredita que o princípio do destino inibe a guerra fiscal decorrente dos incentivos tributários, logo outras concessões que não fossem via impostos permitiriam a guerra fiscal continuar acontecendo, e portanto sua eficácia seria limitada.

Essa concepção de Prado sobre o princípio do destino como solução restrita da guerra fiscal é adotada por (Lima & Lima; 2010) que também concordam de que é eficaz quando envolve os benefícios concedidos via ICMS.

Discutidas as possíveis soluções para os conflitos fiscais dos estados, as próximas seções irão analisar os três modelos de reforma tributária a fim de encontrar se essas propostas tratam da guerra fiscal, e como resolvê-las.

#### **4.2. Proposta do deputado Luiz Carlos Hauly**

A proposta do deputado Luiz Carlos Hauly defende, como forma de amenizar a guerra fiscal, a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA<sup>8</sup>), em detrimento

---

<sup>8</sup> O IVA é um dos principais impostos adotados nos países desenvolvidos. Um desses motivos são as suas características de ser um imposto simples, não-cumulativo, adotar o princípio do destino,

da extinção dos seguintes impostos como: IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, COFINS, Salário-Educação, ICMS, e o ISS. De acordo com o deputado, o IVA seria de competência estadual, ou seja, cada estado poderia definir sua respectiva alíquota.

Em relação ao processo de transferência com a consolidação do IVA, e a extinção dos impostos mencionados, o deputado sugere que essa transição se dê de forma confortável, porém não diz por quais mecanismos essa transição se consolidará.

No que diz respeito a qual estado ficaria com a receita arrecada por esse imposto, o deputado defende que esse IVA deva ser cobrado no local de origem da produção, mas sua receita iria para o estado final onde a mercadoria é consumida.

Assim, a proposta do deputado não eliminaria a guerra fiscal por completo, já que haveria espaço para possíveis isenções fiscais, conforme afirma o deputado:

“(...) cobrado de preferência na origem, mas com partilha de receitas com base no princípio do destino; com redução de tributação par alguns produtos essenciais (alimentos e remédios), mas evitando-se ao máximo outros “vazamentos” (isenções, alíquotas reduzidas, créditos presumidos etc.) em relação alíquota padrão.” (Haully, 2019 p.3)

Portanto, como a concessão desses benefícios com o IVA seria possível, o deputado cita a existência de um conselho nacional chamado de Superfisco que teria a responsabilidade de fiscalizar as alíquotas do IVA na tentativa de amenizar as concessões fiscais. A ideia do Superfisco se assemelha ao do CONFAZ, mas com a diferença de que nesse primeiro, os estados estariam mais engajados em observar mais atentamente as práticas desses benefícios concedidos.

#### **4.3. Proposta de reforma tributária do CCiF**

A proposta do CCiF, de autoria de Bernard Appy, se baseia na importância que o imposto tipo IVA tem em reduzir a complexidade de tributos existentes, em especial o caso do Brasil. Além de tudo, no próprio título da proposta elaborada pelo CCiF, eles fazem questão de dizer que suas ideias se referem a um novo modelo de tributação sobre a categoria bens e serviços. Diante disso, o CCiF propõe a

---

transparente, e por ter uma boa base incidência no que diz respeito a quantidade de bens e serviços que ele pode ser aplicado.

substituição dos impostos que incidem sobre essa categoria: ICMS, COFINS, PIS, IPI, e o ISS por um único imposto chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A característica central do IBS é de ser um tributo com todas as características de um imposto do tipo IVA. Além do mais, somaria a criação do IBS, um imposto seletivo que serviria para tributar bens e serviços que geram externalidades negativas para a sociedade.

A ideia para o CCiF seria introduzir o IBS aos poucos até se dar a completa substituição dos cinco impostos citados acima. Ou seja, de início o IBS começaria com uma alíquota baixa e, conforme sua adaptação ao país fosse sendo consolidada, essa alíquota iria aumentando até estacionar em um determinado valor ao passo que a dos outros impostos iria decrescendo até chegar à alíquota zero consolidando então a substituição total pelo IBS.

De acordo com a proposta, o processo de ajuste da alíquota do IBS se daria em algumas etapas. A primeira refere-se a autonomia de estados e municípios em definirem quais alíquotas caberiam ao IBS. No caso apenas dos estados, o CCiF propõe uma alíquota de referência baseada na previsão de receitas dos estados que deixariam de ser arrecadas com a extinção do ICMS, a fim de que essa alíquota venha a repor a perda de receita. A preferência pelo ICMS como referência se justifica pela importância do imposto, frente aos outros tributos sobre bens e serviços, na composição da receita dos estados. Assim, dada essa referência o estado teria a opção de adotá-la, ou então cobrar um valor acima ou abaixo da alíquota de referência. Portanto, no que se refere a circulação de bens e serviços dentro do país, cada estado se relacionaria com o outro conforme a sua respectiva alíquota do IBS.

A outra etapa do ajuste dessa alíquota, se refere a repartição da receita gerado pelo IBS. O CCiF propõe que a repartição seja feita entre a União, estados e municípios. De acordo com a proposta, a distribuição dessa receita se daria por duas maneiras: a primeira seria a transferência baseada no princípio do destino, ou seja, automaticamente o valor arrecado pelo IBS iria direto para o estado onde se consome os bens e serviços. A segunda maneira da proposta, é um valor da arrecadação do IBS destinado aos estados para cobrirem a perda de receitas com a extinção do ICMS. De acordo com a reforma elaborada, esse valor seria temporário e decrescente até que se dê a completa transição do IBS e a extinção dos impostos mencionados.

Assim, para o CCiF, o combate a guerra fiscal já começaria no próprio processo de transição, pois a consecutiva redução desses impostos iria diminuindo as margens de concessões fiscais que os estados fazem em função da arrecadação desses tributos, em especial, o ICMS. Percebe-se então que o processo de eliminação da guerra fiscal pelos impostos seria suavizado ao longo do tempo. Esse processo visa dar tempo para que todos se ajustem as novas mudanças gerando menos insatisfações do que se esse processo ocorresse de forma brusca.

No que diz respeito a fiscalização do IBS, o CCiF não tem uma proposta definida, mas eles partem da ideia de que seja uma fiscalização conjunta dada pela União, estados e municípios. Ainda sobre essa questão, o CCiF afirma que:

“A fiscalização do imposto também seria feita de forma coordenada e harmonizada com a participação dos fiscos das três esferas do governo (...) o CCiF iniciou uma agenda de discussões com os representantes das administrações tributárias, federal, estadual e municipal” (CCiF; 2019).

A respeito de qual seria o modelo de fiscalização, o CCiF diz que:

“Propõe-se que o contencioso administrativo seja específico para o IBS, pois se trata de um tributo que é, simultaneamente, federal, estadual e municipal. A forma pela qual seria estruturado o contencioso administrativo do IBS está sendo discutida por um grupo de especialistas” (CCiF; 2019)

Além do mais, juntamente com a política de não isenções do IBS, salvo casos especiais em que fique comprovada a necessidade de tal isenção, o CCiF defende que o IBS não deva ser usado para fins de concessões fiscais. A ideia é que, a política de não isenções ajudaria a tornar o sistema tributário menos complexo e por isso menos custoso, além de que contribuiria para diminuir o quadro da guerra fiscal já que políticas de isenções, como alíquotas e regimes especiais de tributação, incentivariam essas disputas tornando o sistema tributário mais complexo e custoso ao país.

No que se refere ao uso do IBS como instrumento fiscal, o raciocínio é de que quando esse imposto é usado para tais concessões, os estados estariam fomentando a guerra fiscal, e na proposta do CCiF, eles deixam explícito que os estados devem se fazer valer da utilização de outros meios como, investimento em infraestrutura e educação, a fim de tornar suas regiões mais atrativas. A única relação, de acordo com



a proposta, entre os impostos e os projetos de investimento seria dada de maneira indireta.

Isso quer dizer que os recursos arrecadados do IBS, quando repartidos entre os três entes federativos, deveriam ser usados para custear despesas governamentais. Logo, cada estado poderia usar esses recursos para incorrerem em despesas que venham a melhorar os seus ambientes econômicos, como por exemplo, os gastos em melhoria de infraestrutura, educação, saúde e dentre outros, tornando assim suas regiões mais atrativas economicamente para as empresas.

#### **4.4. Proposta de reforma tributária Rozane Siqueira**

Dentre as três propostas apresentadas, o modelo de reforma tributária proposto por Rozane Siqueira, é a que menos apresenta itens que tratam diretamente da guerra fiscal. Isso se deve ao fato de que a autora procurou criar uma proposta que focasse mais nos problemas de transferências de renda.

A autora critica a ineficiência dos programas de transferência de renda baseados na tributação sobre a renda dos indivíduos. Um dos motivos é baixa proporção que esses impostos possuem no total da arrecadação de tributos. Segundo Rozane, apenas 15% das pessoas físicas chegam a declarar imposto de renda. Esse número baixo de contribuição justifica-se porque o imposto de renda sobre pessoas físicas incide apenas nos trabalhadores do setor formal, o que gera então uma baixa arrecadação. Outros motivos da ineficiência é a atual forma de cobrança do imposto de renda. No Brasil, o imposto de renda é cobrado de acordo com as faixas de renda das pessoas, havendo isenções para rendas inferiores ao mínimo. Rozane critica então que esse modelo é ineficiente porque o governo teria de saber a renda de cada indivíduo para gerar uma arrecadação que extraia o máximo de cada um.

Desta forma, a autora passa a focar na importância que os impostos indiretos possuem na arrecadação total e como essa arrecadação poderia ser usada para financiar programas de transferência de renda. Reconhecendo toda a complexidade da tributação brasileira, e os seus problemas já descritos ao longo deste trabalho, Rozane sugere a criação de um IVA com alíquota uniforme em detrimento da substituição de todos os impostos de bens e serviços.

A ideia do IVA como forma de financiar as transferências de renda é porque, ao contrário do imposto de renda que possui incidência limitada, os impostos sobre

bens e serviços além serem responsáveis pela maior arrecadação, o seu potencial de alcance é bem maior se comparado os do imposto de renda. Diante disso, e reconhecendo todos os problemas comuns ao sistema tributário brasileiro, ainda mais no que diz respeito a complexidade de impostos, Rozane sugere o IVA. Os benefícios que ela explica do IVA já foram citados anteriormente.

Portanto percebe-se que a guerra fiscal no modelo de reforma tributária da autora é tratada de forma indireta com a criação do IVA substituindo dentre todos os impostos de bens e serviços, o ICMS. Assim, a autora não trata do processo de transição com a criação do IVA, e nem de quem seria a autonomia na determinação das alíquotas desse imposto. Além do mais, a proposta não faz referência ao princípio de origem ou de destino na cobrança do IVA.

## **5. CONCLUSÃO**

Este presente trabalho buscou discutir a guerra fiscal, em especial a guerra fiscal que ocorre tendo o ICMS como principal agente causador desse conflito. Para isso, o estudo baseou-se em exibir alguns casos de conflito entre os estados que decorrem das políticas de incentivos tributários via ICMS que os estados concedem com a esperança de atrair projetos de investimento e desenvolver sua região, e como alguns desses projetos fracassaram nesse sentido por não possuírem infraestrutura adequada que permitisse que esses projetos se sustentassem no longo prazo, bem como gerassem efeitos em indústrias vizinhas.

Também procurou-se mostrar a importância que o ICMS tem dentro do país haja vista que a guerra fiscal gira em torno desse imposto. Os dados atestaram que de todos os impostos, o ICMS é o que mais se arrecada, e além do mais sua concentração está na região sudeste, onde se concentra os maiores estados, em especial o estado de São Paulo. Tais concentrações permitem dar margem para que os grandes estados consigam fazer concessões fiscais sem sofrerem grandes impactos em suas receitas, ao contrário dos estados mais pobres que sacrificam e muito suas receitas, inibindo investimento em outras áreas prioritárias, em concessões de ICMS que não geram ou não surtem efeitos no longo prazo, pois não possuem infraestrutura necessária, e assim ficam dependentes dessas políticas de concessões que são prejudiciais.

Portanto, dada a relação do ICMS e a guerra fiscal, o trabalho procurou apresentar algumas propostas de reforma tributária a fim de encontrar itens dentro dessas propostas que tratem da guerra fiscal. A conclusão é de que todas as propostas tratam de alguma maneira sobre esse conflito. Porém, o estudo mostrou que a melhor, no sentido de mostrar meios de como solucionar a guerra fiscal, é a proposta da CCiF. Essa proposta não só dá a solução da guerra fiscal, que seria a criação de um IVA, como mostra os caminhos a serem percorridos para a implantação do imposto e a gradual eliminação da guerra fiscal.

Assim, acredita-se que prováveis estudos sobre a guerra fiscal voltem a serem retomados quando algumas dessas propostas de reforma tributária forem de fato aprovadas. Porém é reconhecido que talvez isso leve tempo, não só por conta do tempo que leva para surtirem os efeitos da reforma, mas também porque mexer no problema da guerra fiscal é mexer no jogo de interesses entre políticos e as grandes empresas que formam o pano de fundo da guerra fiscal. Desta forma, esses interesses podem acabar atrasando os andamentos da reforma tributária.

Ademais, vale ressaltar que não há problema em conceder incentivos fiscais, sejam eles qual for. O problema está na dependência dessas concessões como única forma de alavancar o desenvolvimento do estado, que acaba muitas das vezes atraindo empresas que vem se instalar na região visando unicamente as concessões fiscais, dentre elas o ICMS. Logo, quando o estado não procura outras maneiras de melhorar sua infraestrutura, ele acaba se tornando refém dessa política de benefícios. Tal consequência é que essa política vai eliminando recursos arrecadados pelos impostos, no caso do ICMS, que o estado poderia estar usando para melhorar outras áreas necessárias para a população, bem como também põe em risco as chances do estado não conseguirem pagar suas contas.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênio para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 jan. 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 19 set. 2019

BRASIL. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em 19 set. 2019

CARDOZO, Soraia Aparecida. Crise da política regional de desenvolvimento e a guerra fiscal. *Revista Política e Planejamento Regional (RPPR)*, v.1, n.1, p.39-56, 2014.

CATARINO, João Ricardo; ABRAHAM, Marcus. O federalismo fiscal no Brasil e na União Europeia. *Revista Estudos Institucionais*, vol.4, p. 187-210, 2018.

CCIF – Centro de Cidadania Fiscal. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. 2019. Disponível em: <[http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2\\_2.pdf](http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf)>. Acesso em 12 nov.2019.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de Arrecadação. 2019. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em 20 out. 2019

DINIZ, Clélio Campolina. A questão regional e as políticas governamentais no Brasil. *Textos para Discussão*, p. 1-19, 2001.

DULCI, Otávio Soares. Desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, p. 95-107, 2002.

GOMES, Gustavo Maia; DOWELL, Maria Cristina Mac. Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios: O que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social. *Texto para Discussão Nº 706*, p. 1-29, 2000.

GUEDES, Kelly Pereira; GASPARINI, Carlos Eduardo. Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil. *Economia Aplicada*, v.11, n.2, p.304-323, 2007.

HAULY, Luiz Carlos. Principais linhas da proposta de reforma tributária. 2018. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>>. Acesso em 05 nov. 2019.

LEAL, Andres; LÓPEZ-LABORDA, Julio; RODRIGO, Fernando. Cross-Border Shopping: A survey. International Atlantic Economic Society, p. 135-148, 2010.

LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região nordeste do Brasil: Uma avaliação preliminar da guerra fiscal. Economia e Sociedade, Campinas, p. 557-588, 2010.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. Textos para Discussão 0666, p. 38-61, 1999.

LUCAS, Vander Mendes. Cross-Border shopping in a federal economy. Regional Science and Urban Economics, vol. 34, p. 365-385, 2004.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira. Guerra fiscal: Uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. Economia Aplicada, v. 12, n. 4, p. 677-706, 2008.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Os tributos no Brasil. Disponível em: <Portal Tributário: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: Novembro de 2019.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade, Campinas, n.13, p. 1-40, 1999.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. Carga tributária no Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>. Acesso em: Outubro de 2019.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra. IVA uniforme com renda básica: uma proposta de reforma da política tributária e social no Brasil, p. 1-19, 2001.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Texto para Discussão, nº 500, p. 1-18, 1997.

WILDASIN, David.E. Fiscal Federalism. The New Palmgrave, v.2, p. 1-16, 2008.