

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**O CONFLITO TRIBUTÁRIO ENTRE GOVERNO  
FEDERAL E ESTADOS NO AMBIENTE DA  
CONSTITUINTE DE 1987/1988**

WILL ROCHA BOENTE  
matrícula nº 110122326

ORIENTADOR: Prof. Nelson Chalfun Homsy

NOVEMBRO 2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**O CONFLITO TRIBUTÁRIO ENTRE GOVERNO  
FEDERAL E ESTADOS NO AMBIENTE DA  
CONSTITUINTE DE 1987/1988**

---

WILL ROCHA BOENTE  
matrícula nº 110122326

ORIENTADOR: Prof. Nelson Chalfun Homsy

NOVEMBRO 2016

*As opiniões expressas neste trabalho são de exclusiva responsabilidade do(a) autor(a)*

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria de agradecer aos meus pais, por todo apoio que me deram ao longo desses anos, e em especial a minha mãe, que nunca mediu esforços para me auxiliar na minha caminhada no que fosse necessário.

Ao meu avô Lucio, que sempre foi também um amigo, se preocupando com o meu bem estar e me incentivando aos estudos.

À Gabriela, por ter ficado ao meu lado e me fazer enxergar as coisas através de uma nova perspectiva, e por me mostrar que não devo medir esforços nos estudos.

À Denise e ao grupo de apometria que participo, por me ajudarem em momentos difíceis e me guiarem para o melhor caminho que eu deveria seguir.

Aos meus amigos, por estarem ao meu lado em todos os momentos.

Ao Nelson Chalfun, meu orientador, por toda paciência e ajuda que me deu teve para que eu pudesse concluir este trabalho.

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo explicitar o conflito federativo entre os estados e o governo federal por recursos para financiamento do seu desenvolvimento. Para que este objetivo seja alcançado, buscar-se-á apresentar a evolução dos tributos no Brasil, principalmente do ICMS e do IPI e os debates que ocorreram durante a constituinte de 1987/88. O conflito entre os centralistas e os federalistas também será pauta de discussão, pois contribui para explicar muito dos problemas associados à questão deste trabalho.

Nota-se que a estrutura tributária brasileira ainda é ineficiente, apesar de na Constituinte este tema ter sido amplamente debatido. É imprescindível o debate acerca da unificação do IVA (imposto sobre o valor agregado) no país, com o intuito de amenizar e até mesmo eliminar conflitos políticos regionais e alavancar a economia do país.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ANC - Assembleia Nacional Constituinte

BNDE - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

FPE - Fundo de Participação dos Estados

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

FINSOCIAL - Fundo de Financiamento Social

ICM - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

PIS - Programa de Integração Social

PFL - Partido da Frente Liberal

PMDB - Partido do Movimento Democrático Brasileiro

TIPI - Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUDENE - Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

## ÍNDICE

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>CAPÍTULO I – ASPECTOS HISTÓRICOS</b> .....	12
I.1 – EVOLUÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	12
I.2 – OS TRABALHOS DA ASSEMBLÉIA NA CONSTITUINTE.....	16
<b>CAPÍTULO II – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL CONFORME A ATUAL CONSTITUIÇÃO</b> .....	20
II.1 – O CONCEITO DE FEDERALISMO.....	20
II.2 – A INFLUÊNCIA FEDERALISTA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	24
II.3 – A NOVA REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	26
<b>CAPÍTULO III – TRIBUTOS</b> .....	31
III.1 – COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR NO ÂMBITO DO CONFLITO FEDERATIVO.....	31
III.2 – ICMS, IPI E A IMPLEMENTAÇÃO DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO.....	35
<b>CONCLUSÃO</b> .....	42
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	44

## TABELAS

TABELA I - Histórico da divisão federativa da receita tributária por esfera de governo.....	29
TABELA II - Participação das regiões na receita total do ICM 1972 - 1990 (em %)	35
TABELA III - Arrecadação anual ICM/ICMS (em % do PIB)	35

## INTRODUÇÃO

Com a Constituição de 1988, o Brasil aumentou a autonomia aos Estados e Municípios, através do seu artigo 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito...”. No entanto, a repartição dos impostos não se seguiu de maneira uniforme, em que cada ente federativo buscou para si uma maior fatia do montante arrecadado. Como não houve uma significativa reforma tributária, não havendo por exemplo a mudança de se taxar grandes fortunas, os recursos foram apenas realocados, aumentando a desigualdade social e mantendo-se velhos problemas na matriz dos impostos. (Leme, 1992)

Ocorre também que cabe à União a criação de novos tributos, e muitos governos sub-regionais reivindicam aumento nos Fundos de Participações, tanto municipais quanto estaduais. Muitos Estados e Municípios se sentiram injustiçados, e com o aumento da centralização dos recursos, se deu início a guerra fiscal.

Com efeito, o objetivo deste trabalho é explicitar o conflito federativo entre os estados e o governo federal por recursos para financiamento do seu desenvolvimento, e o que cada ente federativo defende. Para atingir este objetivo buscar-se-á apresentar a evolução dos tributos no Brasil, principalmente do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os debates que ocorreram durante a constituinte de 1987/88. O conflito entre os centralistas e os federalistas também será pauta de discussão, pois contribui para explicar muito dos problemas associados à questão deste trabalho.

Essa discussão adentra ainda sobre o ICMS, que é a principal fonte de receita dos estados, e do IPI, que em 2015 foram responsáveis por aproximadamente 23% da arrecadação total do país. Este é um tema bastante atual, sendo constantemente notícia em jornais e

revistas. Uma reportagem do jornal O Globo de 24 de abril de 2016<sup>1</sup> mostrou alguns dados de 1999 até 2015, em que:

“Segundo dados do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nesse período, a receita do Rio com ICMS subiu 356% em valores correntes, passando de R\$ 7,229 bilhões para R\$ 33,033 bilhões. É a menor variação entre os 27 estados e o Distrito Federal”.

No entanto, a reportagem mostra ainda que:

“Somente entre 2008 e 2013, a renúncia fiscal chegou a R\$ 32,4 bilhões, destaca estudo feito pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio. Mas, apesar do esforço de atração de novas empresas na última década, a economia do Rio ainda continua dependente do petróleo, que responde atualmente por 33% de seu Produto Interno Bruto”.

Ainda assim, o efeito para atrair indústrias para a economia carioca não surtiu os efeitos desejados, sendo o estado ainda altamente dependente do petróleo e atravessando uma grande crise fiscal.

O primeiro capítulo irá tratar da evolução da estrutura tributária, enumerando as mudanças ocorridas desde a Constituição de 1824 até a atual de 1988. Irá ser mostrado em que aspectos cada uma das Cartas Magnas implementou alguma das principais mudanças que ocorreram sistema tributário brasileiro e de que forma isso afetou o governo central e os governos sub-regionais.

O segundo capítulo busca demonstrar as visões dos centralistas e dos descentralistas, além aprofundar o conceito do federalismo frente ao que ocorreu durante a constituinte de 1987/88. É mostrada ainda como foi feita a repartição tributária e o que cada região reivindicou para si através do montante arrecadado.

O terceiro capítulo busca demonstrar o debate sobre o IPI e o ICMS, e a guerra fiscal travada entre estados e o governo federal, o que demanda uma necessária reforma tributária, incluindo a discussão sobre a implementação de um imposto sobre o valor agregado (IVA),

---

<sup>1</sup> ROSA, Bruno; Corrêa, Marcello. Rio é o estado com menor aumento de arrecadação de ICMS. Jornal O Globo, 24 abr. 2016. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/rio-o-estado-com-menor-aumento-de-arrecadacao-de-icms-1-19154594>. Acesso em 23/10/2016

proposto o objetivo de mitigar o conflito entre os entes federativos no que se refere à questão tributária.

# CAPÍTULO I – ASPECTOS HISTÓRICOS

## I.1 – EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Este capítulo trata da evolução da estrutura tributária brasileira, em que são enumeradas as principais mudanças que ocorreram desde a primeira Constituição Brasileira, a de 1824, até a atual de 1988. Será mostrando ainda como cada Carta Magna modificou e implementou alguns dos impostos vigentes no sistema tributário brasileiro, e como a União, os Estados e os Municípios foram afetados. São também debatidos os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, possuindo virtudes e críticas, em que o seu objetivo primário foi a de se tornar a mais democrática possível, tentando se garantir os direitos fundamentais de uma nação. Há ainda a introdução do debate acerca das modificações ocorridas no sistema tributário nacional e de que maneira o governo tentou resolver os sucessivos problemas na arrecadação fiscal.

O capítulo se apoia principalmente nos estudos de Varsano (1996 e 1997). Tem-se que a primeira Constituição surgiu em 1824, sendo encomendada pelo Imperador Dom Pedro I, em que teve a maior vigência até os dias de hoje. Até a década de 1930, predominou no Brasil a economia de base agrícola, sendo o comércio exterior o meio predominante de arrecadação de receitas através do imposto de importação. Em 24 de fevereiro de 1891, surgiu a segunda Constituição brasileira, sendo a estrutura de impostos ainda baseada no que antes existia no Império. Abreu e Lago (2010) afirmam que na época do Brasil Imperial, os impostos sobre o comércio exterior prevaleceram. Os impostos internos tinham um custo muito maior se comparados aos que incidiam sobre comércio exterior, principalmente sobre os que ocorriam no comércio marítimo. Forças políticas da época proibiam taxar o uso da terra ou as propriedades. Abreu e Lago afirmam que: “As chamadas taxas e direitos interiores incidiam sobre transações não relacionadas ao comércio exterior, tais como transferência de imóveis e escravos, contratos, heranças e propriedade de escravos com empregos urbanos.”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> ABREU, Marcelo de Paiva e LAGO, Luiz Aranha Correa. A economia brasileira no Império, 1822-1889, Texto para discussão n°584, p. 30. Disponível em: <http://www.economia.puc-rio.br/PDF/td584.pdf>. Acesso em: 24/10/2016

O regime federativo foi adotado, e assim, os Estados e Municípios necessitavam de verbas para garantirem a sua independência financeira. Dessa forma, os tributos foram separados por competência federal, estadual e municipal.

Somente em 1924 a União resolveu criar um imposto de renda geral, pois antes os tributos incidiam somente sobre o comércio exterior ou sobre a produção e transações internas. Vale destacar aqui que, devido à Primeira Guerra Mundial, entrou em declínio o comércio exterior, tendo que a União buscar outros meios de arrecadação tributária, e entraram em destaque os impostos sobre consumo e rendimento. O imposto de exportação era o maior meio de arrecadação dos Estados, enquanto que o imposto sobre indústrias e profissões era o maior meio de arrecadação municipal. (VARSAÑO, 1996, P. 2-3)

Em 1934, foi promulgada uma nova Constituição, em que importantes modificações foram feitas, como exemplo os Estados passando a deter a competência privativa de implementar o imposto de venda e consignações (IVC), e a proibição de cobrança de imposto de exportação entre os Estados. Outra novidade foi que os municípios passaram a ter suas próprias regras tributárias, além do que a União e os municípios repartiriam em 30% e 20% respectivamente os novos impostos criados pelo governo central e pelos Estados. (VARSAÑO, 1996, p.3-4)

Já em novembro de 1937, foi criada uma nova Constituição Federal, sem efetivas mudanças tributárias. Porém, vale destacar que o IVC se consagrou como a maior fonte de receita dos Estados, devido às limitações que ocorreram com o imposto de exportação na Constituição de 1934. Em relação aos municípios, os tributos mais importantes ainda eram os sobre indústrias e profissões e predial. E até o final dos anos 1930, o imposto de importação predominou como mais importante para a União, que posteriormente deu lugar ao imposto de consumo. Porém, por causa da Segunda Guerra Mundial, entrou em grande declínio sua participação. (VARSAÑO, 1996, p.4)

Em 1946, o país deu ênfase à tributação doméstica, e em paralelo, ocorria um aumento no desenvolvimento industrial. Assim, em setembro desse ano, foi criada uma outra Constituição, modificando o sistema de transferência tributária e com grande inclinação aos Municípios aumentarem a sua participação no montante de recursos.

No entanto, inúmeros problemas ocorreram, destacando-se que grande parte dos Estados não transferiu os 30% arrecadado aos municípios, além de que as parcelas do Imposto de Renda só foram repartidas em 1948, e o cálculo do tributo era referente ao ano anterior para ser pago no ano posterior, sem a correção da inflação. Houve ainda um aumento do número de municípios, principalmente devido a essas cotas serem distribuídas de forma equivalente entre eles. Por último, o aumento da inflação entre as décadas de 50 e 60 fez com que entrasse em queda a arrecadação do imposto predial e territorial urbano, caindo de 33% para 20% entre 1960 e 1966 (VARSAÑO, 1996, p. 6).

Em 1952, foi criado o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, o BNDE, que visava atrair investimento estrangeiros para o país. E no final da década de 50, foi criada a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste, a SUDENE, dando ênfase ao desenvolvimento interno do país e a consequente proteção da indústria nacional. Entretanto, essa política de desenvolvimento não foi acompanhada de forma sustentável, e assim, a despesa do Tesouro Nacional passou de 8% do PIB no fim dos anos 1940 para 13% no começo dos anos 1960. Notava-se então a ineficiência do sistema de arrecadação de impostos, e crescia a demanda por uma reforma de base nos setores nacionais, sendo a reforma tributária como prioridade para o governo reequilibrar suas contas financeiras. (VARSAÑO, 1996, p. 7)

Primeiramente, a reformulação do sistema de arrecadação era vista como essencial, porém insuficiente, tendo em vista que a maior crítica à tributação eram os elevados pesos sobre a produção, com um elevado imposto sobre as pessoas jurídicas e a cumulatividade do imposto sobre o consumo. Houve ainda um aumento do número de reclamações perante o governo quando modificações tributárias foram feitas em 1962. No imposto de renda de pessoas físicas ocorreu a ampliação da tributação dos rendimentos de capital, além do aumento do controle sobre as evasões, e assim, as pessoas da alta sociedade passaram a protestar mais veementemente contra o governo. (VARSAÑO, 1996, p.7-8)

Após 1964, ganhou força a reforma tributária, e entre 1964 e 1966 foi surgindo um novo sistema de tributos, em que o Imposto de Renda foi revisto e o imposto sobre consumo foi dando lugar ao IPI. Essa reforma se deu através da Emenda Constitucional nº 18/65, e posteriormente pela implementação do Código Tributário Nacional (1966). Essas medidas visavam agradar aos empresários e à elite econômica, que eram os pilares do regime, através

de renúncias fiscais, e reequilibrar o orçamento do governo central, gerando crescimento econômico. (VARSAÑO, 1996, p. 9)

Para que fosse garantido o crescimento econômico do governo, era necessário que Estados e Municípios tivessem arrecadação suficiente para garantirem seu pleno funcionamento econômico e fiscal. Foi através de transferências de recursos para os entes federativos e pelo ICM, o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias, que ocorreu o processo. No entanto, para que o ICM não fosse usado de maneira política, foi restrito aos governos subnacionais legislar sobre ele, e parte dos recursos foram destinados a fim de se atingir às metas do governo.

Em 1968, foi criado o Ato Complementar nº 40/68, criando o Fundo Especial (FE), destinando-se a ele 2% dos gastos com o IPI e o Imposto de Renda, e distribuição e uso dos recursos era decidido pela União. Por outro lado, foi reduzido de 10% para 5% o montante arrecadado com esses impostos que era destinado ao Fundo de Participação dos Estados (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Isso fez com que fosse reduzida ao menor nível dos últimos anos a autonomia dos entes subnacionais, sendo reequilibrada somente na década seguinte. (VARSAÑO, 1996, p. 10)

Nota-se que, desde o começo da década de 1970, o excesso de concessões e incentivos por parte do governo central causavam sucessivos déficits na arrecadação. Assim, o governo criou o PIS, Programa de Integração Social, uma contribuição que incidia novamente de forma cumulativa. Passando-se o período do milagre econômico brasileiro, foram surgindo os sinais de esgotamento do sistema tributário nacional, e os incentivos fiscais foram praticamente abandonados. Os entes nacionais, que estavam enfraquecidos, exigiam mais recursos para si, e através da Emenda Constitucional nº5/75, os recursos destinados ao FPE e FPM aumentaram novamente, passando para 10,5% em 1983. Observa-se que à medida que Estados e Municípios tentavam garantir uma maior descentralização, o governo central tomara alguma medida que ia em sentido oposto. (VARSAÑO, 1996, p.10-11)

Em 1982, foi criado mais um imposto cumulativo, o FINSOCIAL, que era uma contribuição para o Fundo de Financiamento Social, e além disso, o ICM e o IPI foram gradativamente perdendo a função de ser tributos sobre o valor agregado. No entanto, a

manutenção do nível geral de impostos por parte da União foi de suma importância para que a situação não piorasse num período de crise vivido pelo país. (VARSAÑO, 1996, p.11-12).

A desconcentração do montante arrecadado voltou a ganhar forças novamente através da Emenda Constitucional nº 23/83, que elevou gradativamente a parcela de recursos destinados ao FPE e FPM, atingindo o total de 16% em 1985. Assim, foi enfraquecida a participação na receita da União, com uma queda de 10% entre 1983 e 1988, e no mesmo período houve queda de 5% no total arrecadado nas esferas federal, estadual e municipal. Foi com esse ambiente de receitas altamente desconcentradas que se iniciou em 1987 a constituinte que originou a nova Constituição de 1988. (VARSAÑO, 1996, p. 12)

## **I.2 – OS TRABALHOS DA ASSEMBLÉIA NA CONSTITUINTE**

A constituinte de 1987/1988 marca uma etapa do percurso constitucional do Brasil pela oportunidade de inclusão da sociedade nas discussões relativas ao processo de redemocratização do país. Como resultado desse ingresso, a redação constitucional foi antecedida de uma discussão longa e complexa, pois envolvia questões que não receberam a merecida atenção durante o período de 1964 até 1985, porém, foi democrática. A população encontrou muitas maneiras de influenciar o processo constituinte, representados pelos fóruns de discussão e de acompanhamentos das ações da Assembleia Nacional Constituinte (ANC) por todo o país, pelos meios institucionalizados através do Regimento Interno da ANC. (VARSAÑO, 1996, p.12-13)

A abrangência do processo constituinte de 1987/1988 possibilitou que ele fosse, ainda no decorrer de sua efetivação, foco de várias críticas. Uma delas foi em razão de que a discussão poderia ter se centrado em assuntos mais importantes e, assim, ter feito uma redação mais precisa, coesa e inovadora. Uma das virtudes do processo constituinte foi justamente ter iniciado uma discussão, permitindo um cumprimento de cidadania, através da colaboração dos homens não componentes da ANC nos debates que acarretaram a Carta Magna de 1988 (ROCHA, 2008). A razoabilidade democrática teria a abrangente colaboração social no processo de elaboração da Constituição Federal de 1988 (CF/88) em que evidenciou a abrangência dos conflitos presentes na sociedade, o que se expressa na redação constitucional. Góes (1987) ressalta que:

“A crítica à Constituinte diz que seus integrantes não sabem distinguir entre lei constitucional e lei ordinária e, ainda, que produziram um anteprojeto detalhista e contraditório. Ainda bem. Caso não estivéssemos tendo a confusão conceitual, as contradições e o detalhismo, o debate estaria sendo pobre. O processo constituinte está envolvendo e apaixonando uma grande massa de brasileiros justamente por aquelas razões. Se, em vez do que está ocorrendo, duas dezenas de sábios houvessem envolvido a Constituinte, fazendo-a aprovar rapidamente um texto enxuto e coerente, que debate teríamos? A Constituição iria refletir um consenso restrito, uma coerência também restrita e seria ilegítima”. (Diário da Assembleia Nacional Constituinte, 27 jul. 1987, p. 3.633-3.634)

Mesmo com uma acentuada oposição observada, a movimentação popular conseguiu continuar e efetivar diversas de suas objeções na redação constitucional. Carvalho Netto (2001 apud Nascimento, 2013) aponta que a razoabilidade da redação Constitucional é oriunda do processo democrático que predominou mesmo frente às várias restrições presentes, como o conservadorismo da parte considerável dos componentes da ANC, conforme diz:

“O Regimento Interno original do processo constituinte, que prefigurava segundo a prática até então adotada no país uma transição ‘pelo alto’, terminou tendo que ser totalmente revisto. A ‘comissão de notáveis’, que já havia elaborado uma proposta de Constituição, trabalhou inutilmente. O procedimento tradicional foi atropelado pela grande força popular já mobilizada no movimento das diretas já, e que, diante de sua frustração decorrente da não-aprovação da Emenda Dante de Oliveira e da morte do presidente eleito pelo Colégio Eleitoral como símbolo da transição para a democracia, Tancredo Neves, exigiu a formulação de um novo procedimento que se iniciou com a coleta de sugestões populares, ocasionando uma abertura e total democratização do processo constituinte. É isso precisamente o que pode explicar o paradoxo de que uma das legislaturas mais conservadoras já eleitas (contando inclusive com a participação, na constituinte, de senadores não eleitos para tanto) tenha vindo a ‘elaborar’ a Constituição mais progressista de nossa história”. (Caderno Constituição e Democracia, nº 2, mar. 2006, p. 13)

Quando se observa a Carta Magna de 1988 sob a questão de seu processo de produção, como se procurou fazer no presente trabalho, infere-se que ela é uma aquisição da sociedade do Brasil, que, impulsionada, influenciou ativamente nas discussões que contribuíram para a redação do texto da Constituição. Nota-se que ela espelha o empenho do povo por adquirir um rompimento sociopolítico a partir de um processo democrático de transformação.

Finalizada a redação constitucional, ocorreu o desejo social por reformas determinantes na ordem socioeconômica e política continua, o que é comum e próprio da

democracia. A elaboração do texto constitucional foi finalizada, porém a Carta está em constante formação e necessita ser vivenciada para mudar a sociedade. Essa experiência, por fim, somente é permitida através do cumprimento da cidadania e da frequente movimentação social.

Se por um lado, a redação constitucional, por si só, não está totalmente hábil de propiciar trabalho, educação, moradia, saúde, por outro, ela disponibiliza as indicações para a discussão contínua que abrange a implantação dessas garantias. A doutrina na razoabilidade da Constituição é essencial para que essas indicações sejam realmente notadas, e garantem, desta forma, os meios para a formação rotineira e democrática das garantias fundamentais, como ressalta Michiles:

“O resultado de uma Constituinte é uma Constituição escrita e codificada. Entre nós, foi muito além, porque o “processo” – isto é, a mobilização, o aprendizado, a participação, a pressão – foi maior e mais didático do que o próprio texto. A promulgação fecha uma etapa, mas não esgota uma luta. Cresceu o movimento social em meio às agruras e tensões, às derrotas e vitórias. E essa capacidade mobilizadora aumenta de intensidade para além e depois da Constituição.” (MICHILES, 1989, p. 390)

O destaque dado pela Constituição de 1988 na garantia dos direitos fundamentais foi uma vitória social. A sua efetivação, no entanto, vai além da preconização na redação constitucional. Somente através do cumprimento de uma cidadania entendida como procedimento, como colaboração, é aceitável a formação democrática dos direitos, como se nota na categórica consideração de Aguiar:

“Por mais realistas que sejamos, cotidianamente acreditamos que a mudança das leis ensinará a mudança do mundo. É uma luta constante na busca de novas leis que tutelem liberdades e abram novos caminhos para a sociedade. O que não percebemos é que esse processo nada mais é do que uma movimentação do mundo para a consignação de práticas sociais, procedimentos políticos ou reconhecimentos jurídicos já existentes fenomenicamente e que precisam de formalização para ainda mais se disseminarem. Logo, é a prática do mundo, os jogos da sociedade e o exercício da cidadania que precederá a formalização jurídica pelo direito positivado. Diante disso, devemos abandonar a crença simplista de que a lei modifica o mundo, mas assumir o princípio de que o mundo modifica a lei.” (AGUIAR, 2002, p. 69)

Em 1987, iniciam-se os trabalhos na Assembleia Nacional Constituinte, sendo o sistema tributário analisado por Benito Gama, do Partido da Frente Liberal (PFL), e pelo constituinte Fernando Bezerra Coelho, do Partido do Movimento Democrático Brasileiro

(PMDB). Muitos temas foram abordados na Constituinte, tendo como destaque um trecho do constituinte José Serra, em que afirma que: “O esforço(...) evidencia-se principalmente pela ampliação da base do ICM e pela maior liberdade na fixação de suas alíquotas; (...) ao mesmo tempo em que se ampliam, significativamente, o FPE e FPM.” (Folha de São Paulo, 8 jun. 1987, Pág. A-5)

Vale ressaltar também o que foi dito por Serra acerca das discrepâncias regionais:

“O esforço para corrigir os desequilíbrios regionais confirma-se não só pelo aumento do FPE e do FPM, mas também pela manutenção do Fundo Especial para o Norte-Nordeste que, de acordo com o anteprojeto, destina-se a aplicações nessas regiões através de instituições oficiais de fomento. Como sabemos, o FPE e o FPM são distribuídos de forma a beneficiar as regiões, estados e municípios menos desenvolvidos.” (Folha de São Paulo, 8 jun. 1987, Pág. A-5)

Durante a Comissão Temática da Tributação, Orçamento e Finanças, foi feito um acordo em que as perdas de receita por parte da União haviam sido aceitas entre os entes políticos, não havendo maiores problemas quando as propostas foram colocadas em pauta.

O Imposto de Renda, junto com o IPI e o ICM se mantiveram como os maiores arrecadadores do Governo Federal e dos Estados, respectivamente. O foco estava em fazer uma descentralização fiscal e fazer com que os Estados ficassem com uma maior fatia dos recursos tributários, e foi o que ocorreu.

Acerca do ICM, houve a mudança em que foram absorvidos cinco impostos que antes eram de competência exclusiva da União, que são sobre combustíveis e lubrificantes, mineração e energia elétrica, tal como sobre transporte e comunicação, passando a ser chamado de ICMS. Vale destacar que a repartição do montante desse imposto para os municípios saltou de 20 a 25%. Dessa maneira, como o ICMS foi feito para que as novas bases utilizassem o critério de destino, não ocorreu perda de receita por parte dos entes federativos, já que mineração, combustível e energia elétrica eram arrecadados somente pelo Governo Federal, e não pelos Estados.

## **CAPÍTULO II – O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL CONFORME A ATUAL CONSTITUIÇÃO**

### **II.1 – O CONCEITO DE FEDERALISMO**

Este capítulo apresenta as visões dos centralistas e dos descentralistas, com cada um defendendo o seu ponto de vista sobre a melhor forma de estrutura de governo. É visto ainda que o modelo de descentralização é o predominante no âmbito mundial, sendo mais eficaz que o modelo de centralização. Há ainda um aprofundamento sobre o conceito de federalismo, principalmente sobre o que ocorreu após os debates da constituinte de 1987/88. Busca-se demonstrar como foi feita a repartição tributária, e o que cada região reivindicou para si, e como seria feita a repartição do montante arrecadado. É visto também as mudanças que fizeram com que ocorresse a transferência de responsabilidades do governo central para os Estados e Municípios.

Este capítulo se baseia principalmente em Chalfun (2005) e em Dornelles (2008)<sup>3</sup>. Ao observarmos o contexto histórico, observa-se que nos EUA e na Europa o processo de descentralização ganhou força após a Segunda Guerra Mundial, enquanto que nos demais países do mundo, o fenômeno só passou a ser uma tendência a partir da década de 1980. Segundo Ebel (1998 apud CHALFUN, 2005) afirma, ao buscar a descentralização, os países em desenvolvimento buscam estabilidade em sua economia, além de maior participação da população perante pressões políticas.

Primeiramente, temos as correntes doutrinárias que se posicionam contra e a favor da descentralização, podendo dividi-las entre centralistas e descentralistas. Primeiramente, Tanzi e Ter-Minassian (1996 apud CHALFUN 2005; 1997 apud CHALFUN 2005) usam o argumento de que essa estrutura governamental só é válida para países de primeiro mundo, e não para os em desenvolvimento.

Os centralistas têm como pilar a estabilidade macroeconômica, o crescimento econômico e o tamanho do Estado, além de garantir crescimento econômico de longo prazo através de consistências políticas como por exemplo a taxa de poupança. (CHALFUN, 2005)

---

<sup>3</sup> Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>. Acesso em 28/10/2016

Assim, pode-se ainda enumerar os maiores problemas encontrados nos que defendem a descentralização, que são: os efeitos negativos da estabilidade, a queda do crescimento econômico e a desunião regional.

Segundo essa corrente ideológica, a manutenção da centralização reduz disparidades fiscais e econômicas, além de ser necessário um maior controle sobre as verbas públicas de âmbito local. Essa tese é corroborada por eles ao afirmar que regiões mais desenvolvidas possuem maiores alíquotas e bases tributárias, e assim, cria-se um federalismo de mercado, e não um federalismo de equilíbrio, como é o desejado.

Pela outra vertente doutrinária, temos aqueles que defendem a descentralização fiscal e tributária, que podem ser divididas em quatro grupos. O primeiro deles é vinculado à chamada Equivalência Fiscal. Olson (1969 apud CHALFUN, 2005) e Oates (1972 apud CHALFUN, 2005) colocam que os habitantes de uma determinada localidade devem pagar proporcionalmente ao que consumirem à cada esfera de governo, e ainda, transferências de recursos devem ser feitas a fim de restaurar o equilíbrio financeiro. Musgrave (1939; 1983 apud CHALFUN, 2005) e Oates (1972; 1998; 1999 apud CHALFUN, 2005) afirmam que os ganhos em eficiência é o principal ponto positivo dessa abordagem, pois os governos locais identificam mais facilmente a necessidade do povo e alocam recursos para bens e serviços de maneira local.

O segundo, formado por Buchanan e Tullock (1965 apud CHALFUN, 2005; BUCHANAN; TULLOCK 1962 apud CHALFUN, 2005) prega a Teoria dos Clubes, em que são um tipo de bem que são excludentes, porém não-rivais. A teoria diz que ‘o tamanho ótimo do ‘mercado’ para um determinado tipo de bem público – bem de clube – é atingido quando o benefício marginal experimentado no consumo iguala o custo marginal gerado por um consumidor adicional. Esse conceito implica a delimitação de uma extensão espacial’’. (CHALFUN, 2005)

Membros adicionais fazem com que o custo médio se reduza, e quando chegam ao limite, acabam se transformando em bens privados. Há diferenças entre bens públicos e bens de clube, porque apesar de ambos serem de consumo coletivo, pode ocorrer uma exclusão, através da cobrança de alguma tarifa ou taxa.

Em terceiro vem a corrente defendida por Tiebout (1956 apud CHALFUN, 2005), em que os “indivíduos votam com os pés”. A teoria afirma que a quantidade e a qualidade do consumo dos bens e serviços oferecidos fazem com que seja determinada em que região está uma população. Assim, a população que discorda dos bens e serviços oferecidos em uma determinada localidade pode fazer com que esses produtos oferecidos a ela melhorem à medida que elas migrem para outro local que se satisfaçam. Esse modelo segue que os impostos locais não são baseados em sua capacidade de pagamento, e sim nos seus benefícios recebidos, não havendo redistribuição da renda. Algumas falhas são notadas nesse modelo, como a de não se incluir as empresas em seu processo decisório, afetando a jurisdição no tocante ao crescimento econômico, e ainda, além dos indivíduos primeiramente votarem livremente, as empresas contribuirão em campanhas eleitorais.

Já o quarto grupo que defende a descentralização defende a filosofia do “Exit and Voice (Saída e Voz)”, formado por Hirschman (1970 apud CHALFUN, 2005). Hirschman afirma que os indivíduos têm duas possibilidades quando percebem uma queda nos seus benefícios: eles podem sair (exit) ou eles podem usar a voz (voice) protestando, pelo voto e propondo mudanças. As críticas a esse modelo dizem que a eficiência econômica é abalada, pois muitas exigências geram desequilíbrio financeiro entre os gastos de uma região e de outra. Nesse último grupo está inserido o “teorema da descentralização”, em que é determinado de quem é a responsabilidade de cada serviço, se do Governo Federal ou dos Estados, e caso haja conflito de tarefas, qual a parcela deve ficar com cada ente.

Nestas condições temos que os entes subnacionais devem dispor de suas próprias fontes de recursos e legislar sobre elas, sendo o limite imposto pelo governo central, através do patrimônio e da renda de sua população. Porém, ao se deixar os entes subnacionais legislarem sobre impostos (exceto imposto sobre propriedade), pode ocorrer a evasão de tributos, o aumento da burocracia perante o contribuinte e a redução da competição.

Marlow (1988 apud CHALFUN, 2005) faz um adendo quanto às consequências no tamanho do setor público, em que a centralização limita o seu tamanho. O autor afirma que a descentralização contribui para a diminuição dos problemas referentes à distribuição, devido ao aumento da competição que acarretariam em incentivos perante o governo, que passariam a atuar mais de acordo com as necessidades do cidadão. Além disso, com o aumento na competição no setor público, ocorre que o nível da carga tributária seria menor.

Oates (1998 apud CHALFUN, 2005) diz que não há quaisquer relações entre tamanho do setor público e descentralização. Este último tem por referência que “uma das razões que tendem a promover o aumento do tamanho do setor público deriva do desconhecimento das preferências dos contribuintes com relação à cesta ideal de bens e serviços públicos a ser ofertada.” (CHALFUN, 2005).

Em âmbito mundial, é cada vez mais comum a política de descentralização, principalmente quando se fala em gasto público, visando-se reduzir burocracias e aumentar a eficiência de serviços básicos à população. Vieira (2012) afirma que, num estudo realizado com 45 países diferentes, notou-se que quanto maior o produto nacional bruto de uma nação, maior o grau de descentralização. O autor afirma ainda que quanto mais alto a porcentagem dos gastos públicos e mais desenvolvidos forem os meios de comunicação, mais descentralizado se demonstrou esse país.

Muitos países subdesenvolvidos apresentam forte economia agrícola e altas taxas de informalidade, e como a economia exportadora é predominante nessas regiões, os entraves fiscais estão condicionados a uma maior abertura econômica, o que do ponto de vista da arrecadação tributária, tem efeito negativo.

No Brasil, ainda é relativamente alto o número de trabalhadores informais, afetando a previdência social e o recolhimento de tributos. Dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada afirmam que no último trimestre de 2015, a taxa de informalidade no país alcançou 45,1%, enquanto que o número de trabalhadores que migrou dos trabalhos formais para os informais ficou a uma taxa média de 7,5%<sup>4</sup>. Os impostos referentes à renda, exportação, previdência social e faturamento, são impostos federais (única exceção é o IPTU, representando menos de 1% do PIB). Somente aquelas contribuições sobre a renda são as que incidem sobre todos de maneira equivalente, ao passo que, devido à característica regressiva<sup>5</sup> das demais, geram aumento na desigualdade social.

---

<sup>4</sup> AMORIM, Bruno; CORSEIUL, Carlos Henrique L. Análise da dinâmica do emprego setorial de 2014 a 2015. IPEA, Brasília, jan. 2016. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/160115\\_notatecnica\\_disoc\\_23.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160115_notatecnica_disoc_23.pdf). Acesso em 28/10/2016

<sup>5</sup> Imposto regressivo é aquele que a alíquota diminui à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em 20/10/2016

Em um ambiente dito federalista, as políticas fiscais e tributárias são abrangidas de forma democrática, com uma negociação em conjunto entre o âmbito Legislativo e o Executivo. Ela é tratada ainda de maneira eficiente, buscando-se traduzir os problemas regionais, estaduais e municipais de maneira mais eficaz. Havendo um ambiente de estabilidade, diminuem as chances de haver realocação do montante de recurso disponível, já que somente uma parte do orçamento não está alocada, e fica restrita uma elevação na arrecadação tributária.

Dessa forma, Chalfun (2005) afirma que para que ocorra um equilíbrio do federalismo e desenvolvimento social nos países em desenvolvimento, é necessário um reequilíbrio na alocação de recursos e aumento no poder de tributação por parte dos Estados e sub-regiões. Denota-se então que a unificação de políticas de governo vai de encontro com a redução da desigualdade, separando-se as regiões e populações a fim de se alcançar o equilíbrio fiscal.

Muitos são os fatores que aumentam a disputa tributária e acirram a guerra fiscal, e em sentido oposto ao que os centralistas defendem, podemos destacar alguns desses motivos. Dentre eles, encontram-se: limitação do endividamento de Estados visando um saldo positivo nas contas do governo; a diminuição no Fundo de Participação dos Estados e Municípios, compensada pela isenção do ICMS para a exportação; e por último e em paralelo, o aumento cada vez maior de verbas que tem como destino financiar as políticas públicas das sub-regiões.

Chalfun (2005) argumenta que, a fim de se fazer uma reforma tributária que reduza a guerra fiscal entre os entes federativos, seria necessário revisar as competências em se fixar alíquotas e a arrecadação de impostos Estaduais e Municipais. A aplicação desta alíquota sobre as respectivas bases de cálculo produziria um montante igual ao que é atualmente obtido pela transferência de recursos repartidos com a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados e sobre o Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas e Jurídicas.

Essa mudança seria de valor fundamental, pois os governantes locais, sabendo exatamente a necessidade das regiões que governam, saberiam o quanto de recursos teriam à sua disposição.

## **II.2 – A INFLUÊNCIA FEDERALISTA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Segundo José Serra e o economista José Roberto Afonso, a descentralização tributária, no tocante à reforma constitucional, provocou perda de 0,6% do PIB para o Governo Federal, que equivale a 4% das receitas tributárias antes da reforma; e os Estados acabaram por ganhar 0,7% do PIB, ou o equivalente a 10% de receitas disponíveis; já os municípios, 0,9% do PIB ou mais 26% em receitas. Dessa forma, a carga tributária aumentou em 1%. (FGV, Conjuntura Econômica, 1991)

Dornelles (2008) afirma que, a União, como contrapartida à descentralização pós-constituente de 1988, começou a instituir novos tributos, sendo criados assim a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), por exemplo. Muitas dessas contribuições vão na contramão das propostas para um sistema tributário eficiente, tendo em vista que a maioria são contribuições cumulativas<sup>6</sup> e regressivas, sendo cobradas de maneira indireta, e tem uma arrecadação superior à dos antigos impostos.

Na primeira década do ano 2000, temos que um dos maiores problemas fiscais estão na seguridade social, em sua primitiva administração das receitas, além do “emaranhado” de legislações que regulam cada imposto. Temos aqui que o número de taxas e contribuições em vigor superam o número de impostos, sendo todas elas criadas por lei. Dessa forma, para que ocorra um aumento ou diminuição dos tributos, a extinção dos impostos em cascata<sup>7</sup> ou mesmo simplificar as legislações, é suficiente a utilização de leis complementares e leis ordinárias, além principalmente de uma boa administração pública.

Pode-se dizer que as mudanças que ocorreram através da Constituição de 1988 garantiram a desconcentração das responsabilidades do Governo Federal com a sua transferência para os entes subnacionais.

Esses resquícios têm precedentes após o período de ditadura militar no país, em que o poder Legislativo tinha menos força, e a União ficava com a maior parte do montante arrecadado. Após a Carta Magna de 1988, ocorreu uma maior transferência de verbas do

---

<sup>6</sup> Imposto ou tributo cumulativo é aquele que incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivo e/ou de comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio imposto/tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu preço de venda. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em 20/10/2016

<sup>7</sup> Imposto em cascata ou tributo em cascata é o mesmo que imposto cumulativo. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/glossario.htm>. Acesso em 31/10/2016.

Governo Federal para os Estados e Municípios. Dessa forma, os governadores e prefeitos haviam suposto que, como haveria uma redistribuição de receitas, haveria também um remanejamento das responsabilidades.

Dornelles (2008, p.15) afirma que o problema está em que isso foi um grande equívoco, já que o Governo Central e os entes federativos atuam de maneira a gerar conflitos entre eles mesmos, de modo que há inúmeras repartições de tarefas públicas que se sobrepõem umas às outras, ocorrendo até mesmo a nulidade entre elas. Em parte, isso ocorre devido ao fato da União perder poder político perante os entes federativos ao redistribuir suas economias e responsabilidades, porém o custo recai sobre a sociedade e no tamanho da carga tributária. Caso houvesse um remanejamento de atividades da União, como segurança nacional e política econômica, e aos Estados e Municípios a saúde e educação, por exemplo, a máquina pública funcionaria de forma mais eficiente, com menos burocracia e mais liberdade econômica.

### **II.3 – A Nova Repartição tributária**

Este capítulo se baseia principalmente nos estudos realizados por Leme (1992). Após a Constituição de 1988, foram criados três impostos, como o sobre Grandes Fortunas (federal, não regulamentado e difícil de se aplicar), o adicional sobre Imposto de Renda (estadual) e o Imposto Sobre Vendas a Varejo de Combustíveis e Lubrificantes (municipal, extinto em 1993); e foram extintos os impostos sobre combustíveis, energia elétrica, minerais, transporte e comunicação. Dessa forma, a base tributária foi mantida, ocorrendo apenas a realocação da tributação de um campo a outro, não ocorrendo nenhuma tributação inédita sobre bens e serviços.

Os problemas de praticamente não haver taxaço sobre grandes fortunas e a manutenção rígida da tributação sobre os salários foram mantidos, o que faz com que continue ocorrendo uma elevada desigualdade no país e não se melhore a arrecadação fiscal. No entanto, ocorreram melhorias significativas, valendo destacar a principal a criação do ICMS, sendo um tributo sobre o valor agregado moderno para o país.

Outra modificação significativa foi que somente caberia à União a criação de novos impostos, ficando restrita a autonomia dos Estados e criando amarras para os entes

federativos criarem seus próprios tributos. Por consequência, cada estado não podia então criar e transferir seus recursos da forma que melhor lhe caberiam.

A alíquota do FPE subiu de 14% para 21,5% e a do FPM de 17% para 22,5% sobre a soma das arrecadações do imposto sobre a renda e imposto sobre produtos industrializados. O Fundo Especial, destinado para as regiões mais subdesenvolvidas, passou de 2% para 3%. Assim, com todas essas modificações, passou de 33% para 47% o montante que deveria ser redistribuído pelo Governo Federal via Fundos de Participação, através da partilha do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Em relação ao ICMS, a redistribuição para os entes federativos passou de 20% para 25%.

Leme afirma, no início da década de 1990 que ‘...ao cabo da implantação do novo sistema, os Estados serão beneficiados com um aumento de receitas da ordem de 13%, enquanto para os municípios esse acréscimo atingirá quase 30%’. Isso implica que quem mais se beneficiou com essa nova ordem foram os pequenos municípios, o que é um equívoco, já que os maiores problemas sociais estão concentrados nos grandes centros urbanos. (LEME, 1992, p.80)

Além disso, o Governo Federal, após a implementação do novo sistema tributário, pode sofrer grandes consequências, já que com a chegada de bem menos recursos, o país pode não honrar seus pagamentos. Para piorar, as benesses fiscais aos entes federativos foram mantidas, e gastos se elevaram.

Segundo o relator da Comissão de Tributos, Orçamentos e Finanças, José Serra, após se falar em partilha de recursos, a questão regional se sobressaiu perante as ideologias partidárias. Isso nota-se quando o Nordeste proferiu o discurso de que sempre foi explorado pelas regiões mais prósperas economicamente, além dos Estados já se unirem por uma causa comum naturalmente.

Assim, com essa forte corrente ideológica, a região conseguiu angariar para si mais fundos. Vale ressaltar que o próprio presidente da República fez questão de apoiar a região, como afirmou à Revista Isto-E, de 7 de setembro de 1988, o deputado José Luis Maia. Pode-se somar a isso ainda o fato de que, como a Comissão era formada em sua maioria por ex-governadores e prefeitos, muitos desses relatores estavam interessados com o seu futuro na política, procurando favorecer então seu próprio Estado.

A União falhou em tentar diminuir a descentralização de recursos, conseguindo sucesso somente nas matérias em que havia poucas barreiras para serem aprovadas. Uma delas foi o poder residual, que como foi defendida pelo Estado de São Paulo, poucos demonstraram interesse por ela. Dessa forma, o poder residual virou uma exclusividade do Governo Federal, e foi a mudança de maior destaque no tocante à autonomia federativa.

Assim, a constituinte de 1988 teve um papel primário de discutir os problemas da ordem federativa, porém, foi uma questão pouco debatida, em que a pauta da transferência de recursos ganhou um destaque muito maior. A predominância da ótica regionalista fez com que muitos constituintes fizessem um complô querendo favorecer a sua própria região, levando à fragmentação nacional.

Destacam-se aqui as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, as quais exigiam maior autonomia, utilizando como premissa a diminuição da desigualdade através do enfraquecimento de regiões mais desenvolvidas. Essas brigas internas fizeram com que os problemas encontrados na Carta Magna de 1966 fossem mantidos. Nos partidos da esquerda, suas ideologias extrapolaram o limite do regionalismo, e nos partidos mais conservadores, os interesses regionais se sobressaíram.

A ótica regional predominou no tocante à divisão do montante tributário, em que essas mesmas regiões exigiam para si maiores recursos e maior autonomia política. Vale ressaltar que manter o foco na transferência de recursos foi uma maneira utilizada para abafar as questões sociais nesses entes federativos. Soma-se ainda o fato de as transferências exigirem pouco controle administrativo e aumentarem os poderes de políticos em suas regiões.

Isso fez com que houvesse um enfraquecimento do federalismo, já que não foi criada uma base sólida aos Estados para que possuíssem a devida autonomia necessária, além de serem criados poucos mecanismos para uma melhor arrecadação e governança tributária. Os maiores ganhadores com essas políticas adotadas foram então o Norte, Nordeste e Centro-Oeste e um enfraquecimento do Governo Federal. Como afirma Teixeira (1987)<sup>8</sup>, a autonomia “é um dos pressupostos básicos para a efetivação de um verdadeiro federalismo fiscal...”.

---

<sup>8</sup> Teixeira, Natermes G. (coord.) et alii in “A Reforma Tributária nos Trabalhos Constitucionais: do quadro atual ao projeto da Sistematização”. Campinas, Unicamp/Fecamp, Relatório de Pesquisa, dez/1987, p. 106.

Leme (1992) afirma desde então que, para que houvesse um fortalecimento do federalismo, seria necessário que os entes federativos tivessem a liberdade para que pudessem tributar livremente, e gerar as receitas necessárias para si. Também seria de valor fundamental que houvessem recursos suficientes para a União garantir seu papel soberano na economia da nação, promovendo políticas sociais e econômicas que pudessem satisfazer o desenvolvimento do país como um todo.

**Tabela I - Histórico da divisão federativa da receita tributária por esfera de governo**

<b>Composição (% do Total)</b>				
<b>Arrecadação Direta</b>	<b>Federal</b>	<b>Estadual</b>	<b>Municipal</b>	<b>Total</b>
<b>1960</b>	64,00	31,30	4,70	100,00
<b>1970</b>	66,70	30,60	2,70	100,00
<b>1980</b>	74,70	21,60	3,70	100,00
<b>1990</b>	67,00	29,60	3,40	100,00
<b>2000</b>	66,70	27,60	5,70	100,00
<b>2010</b>	67,30	26,50	6,20	100,00
<b>2013</b>	67,80	25,80	6,40	100,00
<b>2014</b>	65,40	27,40	7,20	100,00
<b>Receita disponível</b>				
<b>1960</b>	59,50	34,10	6,40	100,00
<b>1970</b>	60,80	29,20	10,00	100,00
<b>1980</b>	68,20	23,30	8,60	100,00
<b>1990</b>	58,90	27,60	13,50	100,00
<b>2000</b>	55,90	26,70	17,50	100,00
<b>2010</b>	56,50	25,10	18,40	100,00
<b>2013</b>	57,40	23,00	19,60	100,00
<b>2014</b>	54,00	24,80	21,20	100,00

Fonte: AFONSO, José Roberto R. Pacto Federativo. Câmara dos Deputados, Brasília, 2015, com base em dados do STN, SRF, IBGE, Ministério da Previdência, CEF, Confaz e Balanços Municipais. Receita Disponível: é a arrecadação própria somada com as repartições constitucionais de receita tributária e outros repasses compulsórios.

Da leitura da tabela I pode ser observado que, após as transferências constitucionais (FPE e FPM) e os programas sociais, tais como FUNDEB<sup>9</sup> e SUS<sup>10</sup>, a receita dos estados,

<sup>9</sup> Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica. São um conjunto de fundos contábeis que promovem o financiamento da educação básica pública. Os estados e municípios participam do fundo com 20% da sua receita proveniente de impostos e transferências. A União, a partir de 2010, passou a colaborar com, no mínimo, 10% do total de recursos do fundo (aproximadamente R\$5,5 bilhões). Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Fundo\\_de\\_Manuten%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Developolvimento\\_da\\_Educa%C3%A7%C3%A3o\\_B%C3%A1sica#cite\\_note-3](https://pt.wikipedia.org/wiki/Fundo_de_Manuten%C3%A7%C3%A3o_e_Developolvimento_da_Educa%C3%A7%C3%A3o_B%C3%A1sica#cite_note-3). Acesso em 26/10/2016

<sup>10</sup> Sistema Único de Saúde. No SUS, o Governo Federal é responsável por distribuir a maior parte dos recursos, pelo Fundo Nacional da Saúde, para os Estados e Municípios e o Distrito Federal, via FPE e FPM. O valor é

assim como a sua arrecadação direta vem caindo ao longo dos anos. Na contramão, a arrecadação direta dos municípios quase dobrou de tamanho nos últimos 44 anos, enquanto que a receita disponível mais do que triplicou.

## **CAPÍTULO III – TRIBUTOS**

### **III.1 - COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR NO ÂMBITO DO CONFLITO FEDERATIVO**

Este capítulo tem por foco o debate sobre o IPI e o ICMS no âmbito federativo, e incluir na discussão a guerra fiscal entre Estados e o Governo Federal, em que é fundamental que ocorra uma reforma tributária. Ambos os tributos têm elevada complexidade, o que acaba por burocratizar o sistema tributário brasileiro e impede uma maior eficiência e competitividade do mercado nacional. Além disso, é visto como as desonerações fiscais ocorrem sem uma contrapartida, prejudicando a União e os Estados. É discutido ainda a implementação de um Imposto sobre Valor Agregado, com o objetivo de amenizar o conflito que ocorre entre os governos subnacionais referente à questão tributária, além do alívio de tribunais superiores, que recebem inúmeros processos jurídicos sobre o tema.

Este capítulo se apoia principalmente nos estudos feitos por Viol (2000). Temos que um dos principais entraves político-administrativos tratados na Constituinte de 1988 foi referente aos estados admitirem a perda de uma determinada parcela das receitas tributárias, ou ainda o Governo ter de repassar mais verbas aos Estados. Há também o ponto de se aumentar a carga tributária, porém, elevaria o confronto entre os entes federativos.

Dentre os problemas a serem resolvidos com uma reforma tributária, pode-se destacar a guerra fiscal, a cobrança em cascata de impostos, a autonomia dos governos subnacionais, e a manutenção do nível das receitas, que fiquem de acordo com um ajuste fiscal.

A Constituição de 1966 trouxe melhorias, como a substituição de impostos em cascata no lugar de impostos sobre valor agregado. Porém, alguns erros se mantiveram, merecendo destaque os dois impostos sobre o valor agregado num só sistema tributário (IPI e ICM), além da concessão aos Estados do maior de todos eles, o ICM. Dessa forma, esse imposto foi colocado sob responsabilidade dos Estados, sendo aumentada gradativamente a forma como esses entes poderiam administrá-lo.

Segundo Simonsen (1992), os estados continuavam a tributar os residentes em outras unidades da federação. A guerra de isenções estaduais se originou pela transferência de

tributos via ICM estadual, fazendo com que indústrias se atraíssem para o seu território. Esses conflitos demonstravam um sistema tributário ineficiente com o princípio da federação.

Conforme já mencionado, quando ocorreu em 1967 a mudança do Imposto sobre Vendas e Consignações, que era cumulativo, pelo ICM, a tributação no Brasil ficou mais moderna perante o mundo. Porém, ocorria que os Estados temiam que um imposto novo pudesse diminuir a arrecadação estadual, e para afastar esse temor, o governo equilibrou os valores que eram pagos pelo IVC com o ICMS.

Rezende (2009) afirma que as mudanças ocorridas no final dos anos 1960 por causa da satisfatória implementação do ICM foram seguidas de discussões acerca do impacto nas regiões sobre o tributo. Muitas regiões menos favorecidas vieram a questionar a transferência de recursos para as regiões mais favorecidas, em que o imposto era cobrado no estado de origem, sendo que os mais pobres estariam pagando mais. As regiões Norte e Nordeste, que eram as consumidoras, reivindicavam então essa redução das alíquotas.

Ocorrem então sucessivas mudanças no ICM ao longo dos 20 anos seguintes, que se perpetuaram até a Constituição de 1988. Num primeiro momento, o governo implementou o Decreto-Lei nº406, em que o ICM não incidia sobre a exportação dos produtos industrializados. As alíquotas do Sul e Sudeste passaram para 17% como contrapartida a essa proposta, e para evitar conflitos regionais, esse decreto manteve as alíquotas interestaduais em 15%.

Essa discrepância fez com que as receitas aumentassem demasiadamente nas regiões produtoras em detrimento do Nordeste, fazendo com que surgissem novas reclamações sobre a perda do montante arrecadado na região. A partir de então, foram ocorrendo sucessivas mudanças no ICM para atender aos interesses de uma região que reivindicava uma maior parte do tributo em detrimento da outra, e assim, constantes modificações foram implementadas. Vale ressaltar aqui que as práticas dos incentivos fiscais já predominavam nessa época. Um exemplo é o Estado de Pernambuco, que no começo da década de 1970, possuía 10% dos incentivos concedidos sobre o ICM, descontando-se o que era devido aos Municípios. A Lei Complementar nº24 exigiu que essa prática só poderia ocorrer após os estados representados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária aprovassem através do

voto a prática, o que colocou um freio nesses incentivos que ocorriam de maneira indiscriminada.

Viol (2000) afirma que um dos pontos da Constituição de 1988 foi o de modificar a repartição das receitas entre União, Estados e Municípios. O ICM passou a se chamar ICMS por causa da unificação com os antigos Impostos Únicos da União, e também com a elevação dos repasses aos Fundos de Participações. Tendo esses episódios ocorridos após o período do regime militar no Brasil, houve um movimento em detrimento contrário à centralização tributária ocorrida em 1966, o que ocasionou aumento das receitas dos Estados e Municípios. Porém, ocorreu uma consequência, em que o Governo Federal, a fim de manter o nível das receitas, tendeu para o aumento das ampliações de contribuições sociais, que não são repartidas com os governos subnacionais. Isso aumentou a incidência em cascata, gerando ainda mais aumento entre gastos do governo e competência de tributar.

Na Constituinte de 1988, a pauta relacionada à tributação foi bem diferente da inicialmente apresentada. A Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativa pretendia criar imposto sobre o valor agregado (IVA), com competência estadual, tendo como referência o princípio do destino, e o Governo Federal teria para si um Imposto Seletivo sobre bens específicos e o FINSOCIAL deixaria de existir.

Dessa maneira, ocorreu que antes de 1988 já havia uma necessidade de revisão na tributação sobre o consumo, e a implementação de um IVA único em todo o território nacional.

De acordo com Rezende (1993), o IVA foi sendo eliminado, e o novo imposto estadual manteve a mesma estrutura e fisionomia de seu antecessor, ganhando apenas um vistoso apêndice. O ICMS não alterou, de modo significativo, as características básicas do regime aplicado à tributação estadual.

Assim, a Carta Magna de 1988 não resolveu os problemas econômicos que vinham ocorrendo no país, e pelo contrário, aumentou ainda mais os equívocos tributários que antes vinham correndo. Esse ponto pode ser bem resumido por Rezende (1993):

“Apesar do sucesso obtido em 1967, da experiência acumulada desde então e de algumas melhorias recentes, a sistemática do Imposto sobre o Valor Agregado, adotada no Brasil, ainda carece de aperfeiçoamentos. A transformação do atual ICMS

em um autêntico iva-consumo, na linha das recomendações teóricas e da experiência acumulada nos países da Comunidade Europeia, é o caminho a ser agora percorrido. A distância que separa o atual ICMS do IVA é infinitamente menor do que a que separava o antigo IVC do ICM.” (REZENDE, 1993)

Mesmo com tantos problemas a serem resolvidos, a reforma tributária brasileira deu destaque à reformulação no tocante à renda, quase não havendo debate sobre consumo. Pode-se observar que, embora não fosse notada pela maioria da população e mesmo por muitos especialistas, em 1995 houve uma reforma tributária da renda.

Vale destacar que não foi necessária alteração na constituição e nem envolver grandes níveis de governo para a efetivação da mesma, havendo então uma reforma sem maiores dificuldades no Imposto de Renda e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Dessa forma, os conflitos de interesses dos governos foram praticamente nulos.

Essa tributação no consumo tem sido uma das principais pautas para críticas de especialistas para que haja uma reforma. A falta de regras claras relativas à carga setorial e por produtos no Brasil é enorme, havendo muita dificuldade de se mensurar o quanto de imposto efetivamente é aplicado em cada bem ou serviço. Isso difere dos países de primeiro mundo, em que na própria nota fiscal fica claro o quanto de imposto o consumidor paga.

Há ainda a competência tributária que envolvem várias esferas de governo, acarretando um aumento nos custos, tanto público quanto privado, para que haja uma efetivação de todos os pagamentos dos impostos, ou seja, um elevado custo para que seja concluída a arrecadação.

O receio de muitos governos para que ocorra uma reforma tributária está no fato de o novo montante arrecadado não ser suficiente para manter coberto todos os níveis de gasto do governo. Há ainda outro fator ligado ao aumento da sonegação, em que o contribuinte pode não saber as novas regras para o pagamento dos impostos, ocorrendo instabilidade num primeiro instante.

No tocante ao ICMS e ao COFINS, o problema piora, já que não se encontra uma solução sem que se envolva, como já antes citado, a guerra fiscal e a autonomia estadual. O problema se torna ainda maior quando se diz ao respeito da origem e do destino referente à tributação do consumo. No Brasil ocorre o sistema misto, em que parte do arrecadado vai

para o destino e outra parte fica na origem, mas na prática, os estados produtores levam larga vantagem, contribuindo para a guerra fiscal e divisão dos recursos entre Estados.

**Tabela II - Participação das regiões na receita total do ICM 1972 - 1990 (em %)**

	1972	1974	1976	1978	1980	1982	1984	1986	1988	1990
Norte	1,04	1,02	1,3	1,39	1,67	1,81	2,2	2,6	2,51	4,14
Nordeste	8,85	9,47	9,89	10,72	11,56	12,49	13,64	12,75	12,27	12,15
Sudeste	68,58	67,88	66,78	66,63	63,68	61,92	58,67	60,04	62,83	60,42
Sul	17,58	17,74	18,17	17,46	18,33	18,47	18,79	18,35	16,88	16,88
Centro Oeste	3,96	3,89	3,86	3,8	4,76	5,31	6,7	6,27	5,5	6,38

Fonte: REZENDE, Fernando. ICMS Gênese Mutações Atualidade e caminhos para a recuperação, Volume 2.

**Tabela III - Arrecadação anual ICM/ICMS (em % do PIB)**

1968	7,28
1970	7,15
1975	5,45
1980	4,86
1985	5,42
1990	7,59
1995	6,76
2000	6,98
2005	7,21

Fonte: REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Cadernos Fórum Fiscal n°10, 2009, com base em dados do Banco Central e Conselho Nacional de Política Fazendária.

### **III.2 – ICMS, IPI E A IMPLEMENTAÇÃO DE UM IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO**

Como visto anteriormente, os constantes equívocos relacionados às discrepâncias de alíquotas aplicadas ao comércio interestadual validaram a adoção do regulamento na cobrança de um imposto novo, o ICMS. Contudo, a grande produtividade tributária dos novos fundamentos do ICMS ajudou para mudar o cenário em que se baseava a discussão sobre essa proposição.

Outra importante modificação para os Estados foi a soberania que assumiram para delimitar as alíquotas internas de seus impostos. Com o recurso proporcionado pelos novos fundamentos tributários do ICMS, o diferencial de alíquotas não é mais um aspecto de nova distribuição da receita conseguida nas operações interestaduais, deixando espaço para a expansão da guerra fiscal. (VARSAÑO, 1996)

Reposicionado o enfoque essencial da arrecadação, os Estados passaram a verificar no diferencial de alíquotas a conveniência para desencadear uma competição política buscando investimentos, uma vez que as vantagens proporcionadas não tinham efeito importante na arrecadação e o gasto fiscal poderia ser transmitido a terceiros. (VARSAÑO, 1997)

Na medida em que o embate se expandia a todos os campos de atividade, abrangendo mais atualmente o comércio de atacado, houve questionamentos perante o Supremo Tribunal Federal. Ocorreu principalmente quanto à decisão da não verificação de créditos tributários provenientes de operações vantajosas por esses incentivos. As modificações processadas pelos incentivos ajudaram a obstaculizar a compreensão a respeito da proposta de aceitação do princípio do destino no ICMS.

A complicação referida deriva da falta de uma clara verificação da maneira como os interesses do estado relativos a essa proposta se separam. A fragmentação regional que ocasionou a expansão do diferencial de alíquotas não explica como os benefícios e as desvantagens se dividem na Federação.

Não é possível saber se um estado é deficitário ou superavitário no equilíbrio do comércio interestadual, devendo-se entender qual o papel que cada um possui no comércio entre as regiões, uma vez que os diferenciais de alíquotas acarretam situações que originam perdas. Além disso, por terem os investimentos originado alguma consequência econômica positiva, a hipótese de que há perda e tendência das empresas beneficiadas a renovarem suas decisões de localização, dão margem à relutância à adoção do destino.

Do mesmo modo, essa situação acaba dependente de modificações, não somente à existência de incertezas legais de que as vantagens serão conservadas, mas também a que exista compensações para garanti-las.

O cuidado com a competitividade, tendo em vista o panorama da ampliação do comércio entre os países, foi o que levou à escolha global por esse tipo de tributo, e que também delimitou a não incidência do ICMS na exportação de produtos industrializados. A Constituição Federal conservou a não incidência do imposto sobre produtos industrializados, mas diminui sua expansão ao determinar uma distinção entre os produtos manufaturados e os produtos semielaborados, a fim de extinguir distinções e compreender interesses determinados dos Estados em que se agrupava a agroindústria. Além disso, propagou-se um importante fundamento no Fundo de Participações dos Estados, que favoreceu essencialmente os Estados menos avançados e, a fim de compensar os interesses estaduais, estabeleceu uma compensação aos Estados exportadores.

A norma de compensação foi ampliada às outras exportações depois da promulgação da Lei Complementar nº 87/96, que expandiu a não incidência do ICMS para as exportações. Então, elaborou uma diferença de hipóteses, em se tratando de manufaturados, a norma estava determinada na Constituição Federal, ao passo que, nas demais hipóteses, continuou na dependência de arriscadas negociações que ajudaram a afrontar os confrontos federativos.

Assim, a consequência da incorporação de âmbitos novos de grande produtividade fiscal à incidência do ICMS, da liberdade para a implantação de alíquotas e do crescimento das mudanças federais, foi a abertura de um círculo fiscal para a propagação de vantagens fiscais. Dessa forma, diminuiu-se o nível de aproveitamento da capacidade de arrecadação desse imposto, o que se exprimiu na diminuição da base acerca da qual o ICMS é arrecado.

As altas alíquotas impostas aos insumos básicos da economia originam créditos tributários altos. Esses créditos diluem a arrecadação durante o processo das cadeias produtivas de forma que o saldo líquido originado da produção e da circulação de produtos seja muito baixo.

Mesmo com as tendências e elementos isolados de que o mecanismo adotado pelos Estados para crescimento da arrecadação desse tributo possa estar em processo de exaustão, em todas as hipóteses a relação existente entre a receita oriunda do ICMS e os PIBs dos Estados demonstram o contrário. Isso demonstra um conforto por parte dos governantes, e consolida a posição daqueles que defendem a adoção desse padrão.

A modificação mais essencial tange à recuperação do espaço do tributo, que havia sido abandonado durante longo tempo. Com a defasagem dos elementos que ajudaram a incrementar a incidência do ICMS sobre energia, combustíveis e telecomunicações, e em razão da impossibilidade de apoiar a arrecadação através do aumento das alíquotas sobre os produtos, a recuperação desse espaço tende a representar um importante aspecto na arrecadação do Estado.

A transformação para o destino não implica, no agregado, a base desse tributo, uma vez que praticamente não existe discrepância entre a base atual e a futura. No entanto, ocorre cumulatividade da tributação de bens de uso e também de consumo, assim como o prazo para o uso desses créditos.

Como qualquer tributo, tanto o ICMS quanto o IPI oferecem dificuldades de implementação. Entretanto, estes dois possuem uma pauta de alíquotas e bases de cálculo diversas, o que os distingue dos demais tributos em termos de complexidade. Vale ressaltar que o IPI antecede na cadeia o ICMS, e é incorporado ao preço (custo) antes da venda, sendo o mesmo fato gerador, ocorrendo uma acumulação de um imposto sobre o outro.

Assim, em relação ao IPI, é utilizada a Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), a qual possui 97 capítulos, e cada empresa deve encontrar a alíquota que corresponde a cada insumo que tenha ocorrido. Nessa tabela ocorrem ainda cerca de 400 alterações por ano ou mais, já que esse é um tributo extrafiscal.<sup>11</sup>

Ocorre ainda que a classificação fiscal das mercadorias é uma etapa que exige um amplo conhecimento sobre o tributo, exigindo técnicas sofisticadas e uma demanda de profissionais com especialização em diferentes setores econômicos a fim que sejam feitos os laudos de classificação. Muitos treinamentos são feitos com empregados da área para que essa avaliação seja feita de forma contundente, de forma que não ocorra problemas com o fisco, e esses profissionais possuem uma alta responsabilidade no ramo.

---

<sup>11</sup> Disponível em: <http://franquiastudiofiscal.com.br/site/blog/aquisicoes-de-atacadistas-nao-contribuintes-complexidade-na-apuracao-do-credito-do-ipi>. Acesso em 31/10/2016

As isenções efetuadas pelo governo sobre o IPI entre 2011 e 2014 foi de cerca de R\$ 32 bilhões<sup>12</sup>, que tem como intuito o estímulo ao consumo, a geração de emprego e aumentar a renda a fim de se atingir a estabilidade. Os setores que mais são beneficiados são os sobre a linha branca e o de automóveis, porém, muitos questionam essas isenções. Em 2015, o atual senador da república Ronaldo Caiado teceu um comentário acerca dessas isenções:

“Chamam de ‘guerra fiscal’ a única forma como Goiás e outros estados do Centro-Oeste, Norte e Nordeste têm para competir com Sul e Sudeste na atração de indústrias. Mas quando o volume do BNDES repassado a empresas de Sul/Sudeste é 82% dos R\$ 400 bilhões emprestados a taxas subsidiadas, é guerra fiscal ou política de incentivo? Quando o governo federal estabelece isenção do IPI sobre linha branca e montadoras com subsídio de 50% na taxa de juros, é guerra fiscal ou política de incentivo?”<sup>13</sup>

Mais de 150 países utilizam o IVA, e por aqui, a sua base incide sobre vinte e sete competências estaduais que tributam as operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, incidindo ainda sobre a base em que se inclui o IPI (SANTI, 2015). Esses impostos incidem sobre o valor adicionado, e oneram a despesa e o consumo.

Como visto no começo deste tópico, as implementações desse tipo de imposto no país geram conflitos entre os entes federativos, que por consequência, através dos inúmeros incentivos fiscais, fazem com que haja diminuição da arrecadação tributária. Assim, complementando o que foi visto anteriormente na página 33, Araujo (2011) afirma em um artigo que a criação de um imposto único facilitaria os entraves tributários no país, porém, iria diminuir o poder dos entes federativos, gerando uma maior insatisfação por parte dos seus governantes. O autor afirma ainda que sua implementação deveria vir junto com uma nova concepção, em que adotar esse modelo de imposto serviria como um grande avanço ao país e modernizaria o sistema tributário. O atual modelo onera de maneira pesada o contribuinte, e por consequência, atrasa a o desenvolvimento econômico. Vale ressaltar que até 2016, haviam 93 tributos em vigor no Brasil<sup>14</sup>, e num ranking apresentado em 2015, dos

---

<sup>12</sup> TEIXEIRA, Maira. Setores com as maiores isenções no IPI são os que mais sofrem hoje, 20 ago. 2015. Disponível em: <http://economia.ig.com.br/2015-08-20/setores-com-as-maiores-isencoes-no-ipi-sao-os-que-mais-sofrem-hoje.html>. Acesso em 06/11/2016

<sup>13</sup> CAIADO, Ronaldo. Caiado defende incentivos fiscais com base no IDH e no PIB. 2015. Disponível em: <http://www.ronaldocaiado.com.br/2015/10/em-audiencia-caiado-critica-fixacao-de-levy-com-icms/>. Acesso em 31/10/2016

<sup>14</sup> Portal tributário. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 01/10/2016.

30 países com a maior carga tributária no mundo, o Brasil foi considerado o último em retorno dos impostos para o cidadão<sup>15</sup>.

Os benefícios iriam além, com regras melhor definidas sobre como cada imposto incide em um determinado serviço ou produto. Isso inclusive reduziria o problema dos governos subnacionais de reivindicar maior autonomia, pois com uma maior transparência e melhor distribuição de recursos, geraria um crescimento econômico no país como um todo.

Conforme visto nas páginas 37 e 38, a lei atual que trata dos tributos no país são burocráticas e geram atraso econômico, e assim, acaba afastando investidores e sobrecarregam o contribuinte. Como num primeiro momento os Estados e Municípios tendem a incentivar a desoneração fiscal com o intuito de atrair investimentos, por outro acarretam perda da arrecadação.

O problema vai além, pois na parte jurídica, inúmeros processos vem ocorrendo sobre a guerra fiscal, o que sobrecarrega principalmente o Supremo Tribunal Federal. E uma outra consequência, seria outro problema que ocorre entre os entes federativo, que é o impedimento da transferência do montante arrecadado entre um Estado que recebeu incentivo e outro. Isso gera uma limitação no número de negócios que é realizado, gerando perda de arrecadação e a proibição de se transferir recursos de um Estado para outro, principalmente quanto aos créditos do ICMS.

Há sugestões como a defendida pelo ex-ministro da Fazenda, Guido Mantega, para que as alíquotas do ICMS sejam reduzidas dos atuais 12% a 17% para 3% a 4%<sup>16</sup>, diminuindo a guerra fiscal entre os Estados. Tal argumento se baseia na Lei Kandir (Lei Complementar nº87/96) no estímulo às exportações, em que acarreta numa desvalorização do produto nacional e perda de empregos, e encontrou como solução a implementação de uma alíquota única do imposto.

Tem-se que uma redução no valor dessas alíquotas entre os Estados geraria uma perda na receita, porém, a reforma tributária é necessária para que se diminua a oneração tributária

---

<sup>15</sup> Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/noticia/2260/De-30-paises-Brasil-e-o-que-oferece-menor-retorno-dos-impostos-ao-cidadao>. Acesso em 27/10/2016

<sup>16</sup> Disponível em: [http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2011/09/16/internas\\_economia,270106/mantega-defende-reducao-das-aliquotas-interestaduais-para-3-a-4.shtml](http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2011/09/16/internas_economia,270106/mantega-defende-reducao-das-aliquotas-interestaduais-para-3-a-4.shtml). Acesso em 06/11/2016

sobre o contribuinte. Os entes federativos devem ter em mente que com um maior poder de arrecadação e regras mais simplificadas, todos irão sair ganhando, tanto o produtor que não sofre com a guerra fiscal, quanto o consumidor, com uma melhor política de arrecadação. Vale ressaltar ainda que o Fundo de Participação dos Estados está defasado, não atendendo totalmente às necessidades dos entes federativos, devendo portanto ocorrer uma reestruturação no seu modelo constitucional.

Viol (2000) afirma que, dada a autonomia federativa, dos conflitos fiscais entre os entes federativos e a manutenção do nível das receitas, é muito provável que a implementação do IVA não ocorra no país. Em 1999, a receita do ICMS foi de aproximadamente R\$ 68 bilhões, de um total de R\$128 bilhões sobre os impostos referentes ao consumo. A título de comparação, em 2015, o montante arrecadado com ICMS foi de quase R\$ 400 bilhões, e o do IPI de cerca de R\$48 bilhões, representando juntos aproximadamente 8% do PIB e 23% do total da receita tributária<sup>17</sup>.

Outro grande problema pertinente é com relação à origem e destino dos recursos. A autora afirma que mesmo na Europa ocorrem divergências, em que o tributo fica no estado em que se localiza o consumidor, tornando nula a tributação e sem problemas perante a lei. Contudo, há dificuldades em se atribuir receitas ao destino, ocorrendo incentivo para a sonegação de tributos, ocorrendo alíquota zero a determinado produto vendido na jurisdição de origem, porém possuindo nota fiscal falsa que seria para a exportação. No Brasil adota-se um sistema misto, com uma parte ficando no Estado de origem e outra no de destino, mas os estados de origem são os grandes beneficiados, o que acarreta uma grande guerra fiscal entre os entes federativos. Este sistema funciona mais para tentar amenizar o problema da guerra fiscal do que como um modelo realmente eficiente.

---

<sup>17</sup> Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>. Acesso em 01/11/2016

## CONCLUSÃO

A discussão sobre federalismo que se originou na Constituição de 1988, com o consequente conflito entre os Estados e o governo federal é um tema de recorrente debate. O repasse do montante arrecadado aos Estados e Municípios foi tema amplamente debatido na Assembleia Nacional Constituinte de 1988, e até hoje continua sendo tema de discussões, inclusive no âmbito judiciário.

O Brasil possui atualmente 93 tipos de impostos que predominam no atual sistema tributário, e tendo eles uma elevada complexidade e sendo cobrados de maneira desproporcional, geram inúmeros problemas para a economia brasileira. Acerca do IPI e do ICMS, a falta de regras claras para a sua aplicação, aliada às empresas e o contribuinte não saberem efetivamente o quanto pagam desses impostos, elevam o grau de incerteza sobre o montante que efetivamente deveria ser arrecadado.

Foi realizada ainda uma breve análise acerca dos custos para que a arrecadação dos impostos seja feita de maneira efetiva. Foi realçado que muitos parlamentares temem uma possível reforma tributária, já que poderia gerar perda de poder político e um aumento na evasão fiscal, seja por desconhecimento da regra, seja para fugir da tributação. Essa morosidade por parte dos governantes em se mudar esse atual cenário, aliado com o receio da perda de receitas e poder político prejudicam a cadeia produtiva nacional e aumenta a burocracia no país.

Com relação ao IPI, por ser um tributo de incidência federal, muitas vezes o governo atua diretamente nos setores da economia que estão em queda a fim de estimular uma recuperação. O exemplo recorrente é o da diminuição ou isenção do imposto sobre a linha branca e automóveis, e nota-se que são soluções meramente paliativas. Acerca do ICMS, tem-se que 27 Estados implementam suas próprias alíquotas e buscam para si indústrias pelo incentivo fiscal, e isso gera problemas de falta de infraestrutura e diminuição do montante arrecadado.

Nota-se que a estrutura tributária ainda é ineficiente, apesar de na Constituinte este tema ter sido amplamente debatido. É imprescindível o debate acerca da unificação do IVA

no país, com o intuito de amenizar e até mesmo eliminar conflitos políticos regionais e alavancar a economia do país. O modelo que deu certo em muitos países fez com que ocorresse um aumento na arrecadação e uma maior eficiência tributária, e a sua implementação no Brasil tiraria ainda um grande peso do sistema judiciário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A Constituição Brasileira de 1824. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Constitui%C3%A7%C3%A3o\\_brasileira\\_de\\_1824](https://pt.wikipedia.org/wiki/Constitui%C3%A7%C3%A3o_brasileira_de_1824). Acesso em: 25/10/2016

ABREU, Marcelo de Paiva e LAGO, Luiz Aranha Correa. A economia brasileira no Império, 1822-1889, Texto para discussão n°584, p. 30. Disponível em: <http://www.economia.puc-rio.br/PDF/td584.pdf>. Acesso em: 24/10/2016

AFONSO, José Roberto R.. Pacto Federativo. Câmara dos Deputados, Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/pacto-federativo-afonso/>. Acesso em 25/10/2016

AGUIAR, R. Procurando superar o ontem: um direito para hoje e amanhã. In: Notícia do direito brasileiro. Nova série. N° 9. Brasília: Faculdade de Direito da UnB, 2002.

AMORIM, Bruno; CORSEIUL, Carlos Henrique L. Análise da dinâmica do emprego setorial de 2014 a 2015. IPEA, Brasília, jan. 2016. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/160115\\_notatecnica\\_disoc\\_23.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160115_notatecnica_disoc_23.pdf). Acesso em 28/10/2016

ARAUJO, Ulisses Gomes. Imposto sobre valor agregado (IVA) a guerra fiscal e o princípio do federalismo brasileiro, 2011. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imposto-sobre-e-valor-agregadoiva-guerra-fiscal-e-o-princ%C3%ADpio-de-federalismo-brasileiro>. Acesso em: 26/10/2016

BUCHANAN, J. M. An economic theory of clubs. *Economica*, v. 32, p. 1-14, 1965.

CAIADO, Ronaldo. Caiado defende incentivos fiscais com base no IDH e no PIB. 2015. Disponível em: <http://www.ronaldocaiado.com.br/2015/10/em-audiencia-caiado-critica-fixacao-de-levy-com-icms/>. Acesso em 31/10/2016

CARVALHO NETTO, M. (2001). A contribuição do Direito Administrativo enfocado da ótica do administrado para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das leis no Brasil: um pequeno exercício de Teoria da Constituição. In: Fórum Administrativo. Ano 1. Nº 1. Belo Horizonte: Fórum, mar. 2001.

CHALFUN, Nelson. Descentralização tributária e fiscal sob a visão econômica do federalismo, 2005. Disponível em: <http://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643042/10594>. Acesso em 31/10/2016

DORNELLES, F. O sistema tributário da constituição de 1988. 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988>. Acesso em 31/10/2016

EBEL, R. Logic of decentralization and worldwide overview. In: MEDITERRANEAN DEVELOPMENT FORUM, Marrakech, Morocco, Sept. 4, 1998. Mimeografado.

HIRSCHMAN, A.O. Exit, voice and loyalty. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1970.

LEME, H.C. 1992. O Federalismo na Constituição de 1988: representação política e a distribuição de recursos tributários. Campinas, 202f. Dissertação (Mestrado) em Ciências Sociais – Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Estadual de Campinas.

MARLOW, M. L. Fiscal decentralization and government size. Public Choice, v. 56, n. 3, p. 259-269, Mar. 1988.

MICHILES, C. Cidadão Constituinte: a saga das emendas populares. Rio de Janeiro: Paz e Terra. 1989.

MUSGRAVE, R. A. The voluntary exchange theory of public economy. Quarterly Journal of Economics, v. 52, p. 213-217, Feb. 1939.

NASCIMENTO, Mariana Lucena. O processo constituinte de 1987/1988 e a participação da sociedade na elaboração do texto constitucional: uma conquista de direitos fundamentais. 2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-processo-constituente-de-19871988-e-a-participacao-da-sociedade-na-elaboracao-do-texto-constitucional-uma-co,45381.html>. Acesso em 29/10/2016

OATES, W. E. Federalism and government finance. In: \_\_\_\_\_ (Ed.). The economics of fiscal federalism and local finance. Cheltenham, UK: An Elgar Reference Collection, 1998.

OATES, W. E. Fiscal federalism. New York: Jovanovich, 1972.

OLSON, M. The principle of 'fiscal equivalence': the division of responsibilities among different levels of government. American Economic Review, v. 59, p. 479-487, 1969.

REZENDE, Fernando. A Moderna Tributação do Consumo, Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos, Relatório da CERF, 1993 Vol. II, pp. 355-402

REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Cadernos Fórum Fiscal nº10, 2009.

REZENDE, Fernando. ICMS: Gênese Mutações Atualidade e Caminhos Para a Recuperação, Volume 2.

ROCHA, Enid. A Constituição Cidadã e a institucionalização dos espaços de participação social: avanços e desafios. VAZ, Flavio Tonelli; MUSSE, Juliano Sander; SANTOS, Rodolfo Fonseca (Coords.), v. 20, p. 131-148, 2008.

ROSA, Bruno; Corrêa, Marcello. Rio é o estado com menor aumento de arrecadação de ICMS. Jornal O Globo, 24 abr. 2016. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/economia/rio-o-estado-com-menor-aumento-de-arrecadacao-de-icms-1-19154594>. Acesso em: 23/10/2016

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial, 2015. Disponível em: <http://jota.uol.com.br/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial>. Acesso em 30/10/2016

SIMONSEN, M. H. Reforma tributária. Rio de Janeiro: EPGE/FGV, 1992.

TANZI, V. Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects. Washington, DC: World Bank, 1996. p. 295-316.

Teixeira, Natermes G. (coord.) et alii in "A Reforma Tributária nos Trabalhos Constitucionais: do quadro atual ao projeto da Sistematização". Campinas, Unicamp/Fecamp, Relatório de Pesquisa, dez/1987, p. 106.

TER-MINASSIAN, T. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In: \_\_\_\_\_ (Ed.). Fiscal federalism in theory and practice. Washington, DC: IMF, 1997.

TIEBOUT, C. A pure theory of public expenditures. Journal of Political Economy, v. 64, n. 5, p. 416-424, Oct. 1956.

\_\_\_\_\_; TULLOCK, G. The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. 1997. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em: 30/10/2016

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Brasília, DF: IPEA, 1996. (Texto para discussão, n. 405).

VIEIRA, Paulo Reis. Em busca de uma teoria de descentralização. Rev. Adm. Pública vol.46 no.5, Rio de Janeiro 2.012. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122012000500011](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122012000500011). Acesso em 30/10/2016

VIOL, Andréa Lemgruber. O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades. Brasília : Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000