



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Daniel Vieira Marins

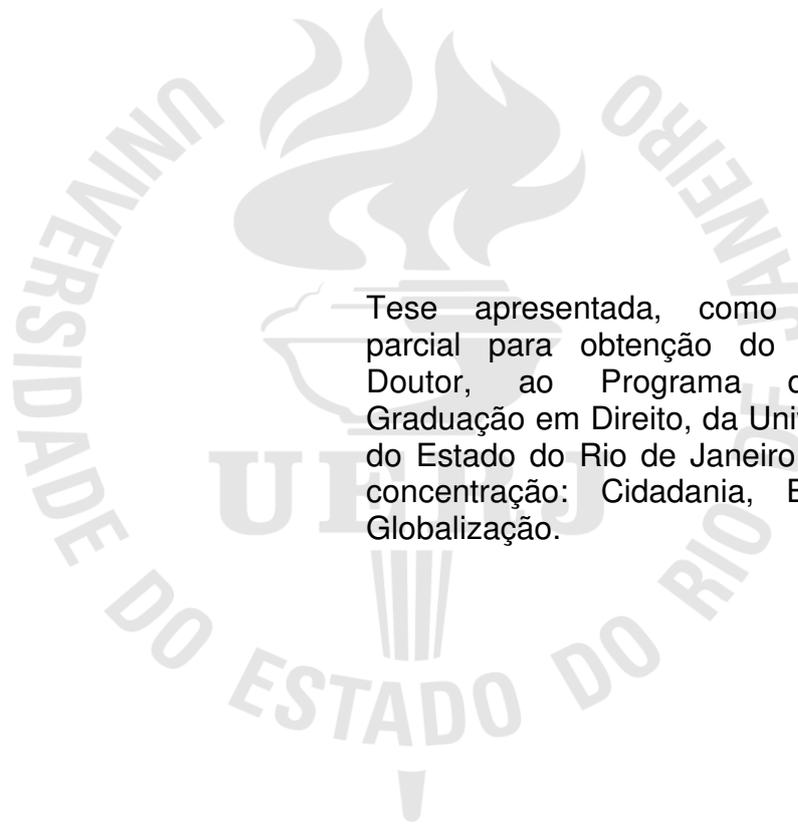
A competição tributária e a Constituição de 1988

Rio de Janeiro

2020

Daniel Vieira Marins

A competição tributária e a Constituição de 1988



Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

MB39 Marins, Daniel Vieira.

A competição tributária e a Constituição de 1988/ Daniel Vieira Marins. -
2020.

220 f

Orientadora: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.
Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Federalismo - Teses. 2. Liberalismo – Teses. 3. Responsabilidade fiscal
– Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. II. Universidade do Estado
do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Daniel Vieira Marins

A competição tributária e a Constituição de 1988

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 11 de fevereiro de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Sérgio Antônio Ferrari Filho
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Prof. Dr. Fernando Facury Scaff
Universidade de São Paulo

Rio de Janeiro

2020

DEDICATÓRIA

Para a Cris, minha eterna companheira de vida.

AGRADECIMENTOS

A pesquisa, o desenvolvimento do projeto e a finalização de uma tese de doutorado não são feitas isoladamente.

Agradeço a Diana Chebenova, do *Forum of Federations*, pelos diversos livros sobre federalismo fiscal dados a mim, e que tanto me auxiliaram na pesquisa sobre sistemas tributários estrangeiros.

Debates jurídicos interessantíssimos surgiram durante (e mesmo após) as aulas da disciplina “Federalismo Fiscal”, ministrada pelo professor Gustavo da Gama. Agradeço aos meus colegas (veteranos) de doutorado Antonio Guimarães Sepulveda e Jorge Celso Fleming de Almeida Filho, com os quais pude conversar sobre diversas questões polêmicas envolvendo federalismo fiscal, o que me ajudou a refletir ainda mais sobre o tema da minha tese.

Aos professores Fernando Facury Scaff (USP), Marciano Seabra de Godoi (PUC-MG) e Sérgio Antônio Ferrari Filho (UERJ) agradeço pelo interesse e pela disponibilidade em fazer parte da banca examinadora da tese de doutorado. Meus sinceros agradecimentos.

Uma das melhores disciplinas que tive durante todo o período de estudo no PPGD/UERJ (mestrado e doutorado) foi a “Leituras Clássicas de Direito Tributário”. Agradeço ao professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos pela oportunidade de participar de aulas incríveis, nas quais os alunos puderam ler e debater intensamente obras de autores clássicos estrangeiros, abarcando desde Economia Política e Ciência das Finanças até Direito Administrativo, Financeiro e Tributário.

Tal como ressaltado em minha dissertação de mestrado, agradeço muito ao meu Orientador, professor Gustavo da Gama Vital de Oliveira, pessoa simples e humilde (qualidades raras nos tempos atuais), com quem sempre tive livre acesso e obtive uma vasta bibliografia para o desenvolvimento da tese.

Agradeço imensamente a Cris, que, desde sempre, me incentivou e apoiou a identificar meus desejos, realizar os meus sonhos e me dedicar às atividades que, verdadeiramente, me satisfazem.

The secret of happiness is: find something more important than you are and dedicate your life to it.

Daniel C. Dennett

RESUMO

MARINS, D. V. *A competição tributária e a Constituição de 1988*. 2020. 220 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

O objetivo desta tese é analisar a competição tributária e a sua compatibilidade com a Constituição de 1988. Inicialmente, são apresentados os sistemas tributários da Rússia, Suíça, Estados Unidos e Canadá (países organizados sob a forma de federação), além da União Europeia, sendo verificada a forma de manifestação da competição tributária no plano interno. No segundo capítulo, é analisada a Constituição de 1988 e a sua compatibilidade com a competição tributária, em especial no que diz respeito à tributação sobre o consumo (ICMS e ISS), redirecionando-se a interpretação da matéria em favor de uma ótica que valorize a autonomia financeira dos entes federativos. A seguir, aborda-se a liberdade, a livre iniciativa e a livre concorrência com base na doutrina do liberalismo social de Ricardo Lobo Torres e do liberalismo de James M. Buchanan, de perfil contratualista. Ante as considerações feitas nos capítulos anteriores, é estabelecida a comparação entre a competição tributária lícita e a chamada “guerra fiscal” e são apresentadas as espécies de competição tributária. Ademais, vincula-se o desequilíbrio no federalismo fiscal e a violação da gestão fiscal responsável ao fenômeno da “guerra fiscal”, bem como são apresentadas propostas de aperfeiçoamento do atual sistema para se permitir a competição tributária lícita. Por fim, são feitos comentários sobre o futuro da competição tributária no Brasil, em especial no que se refere às propostas de reforma tributária (PEC nº 293/2004 e PEC nº 45/2019) e ao impacto do comércio eletrônico e da economia digital.

Palavras-chave: Federalismo fiscal. Competição tributária. Guerra fiscal. Liberalismo. Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

MARINS, D. V. *Tax competition and the 1988 Constitution*. 2020. 220 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

The objective of this thesis is to analyze the tax competition and its compatibility with the 1988 Constitution. Initially, the tax systems of Russia, Switzerland, the United States and Canada (countries organized as a federation) are presented, in addition to the European Union, and the form of manifestation of tax competition at the internal level is verified. The second chapter analyzes the 1988 Constitution and its compatibility with tax competition, especially with regard to taxation on consumption (ICMS and ISS), redirecting the interpretation of the matter in favor of an approach that values the financial autonomy of federal entities. Next, freedom, free enterprise and free competition are approached based on the doctrine of social liberalism of Ricardo Lobo Torres and the liberalism of James M. Buchanan, with a contractualist profile. In light of the considerations made in the previous chapters, a comparison is made between the lawful tax competition and the so-called "tax war" and the types of tax competition are presented. In addition, it links the imbalance in fiscal federalism and the violation of responsible fiscal management to the phenomenon of "tax war", as well as proposals to improve the current system to allow lawful tax competition are presented. Finally, comments are made on the future of tax competition in Brazil, especially in relation to the tax reform proposals (PEC No. 293/2004 and PEC No. 45/2019) and the impact of e-commerce and the digital economy.

Keywords: Fiscal federalism. Tax competition. Tax war. Liberalism. Fiscal responsibility.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	9
1.	A COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO ESTRANGEIRO	20
1.1	A relevância do estudo no Direito Estrangeiro	20
1.2	Federação Russa	23
1.3	Confederação Suíça	28
1.4	União Europeia	34
1.5	Estados Unidos da América	43
1.6	Canadá	51
2.	LIBERDADE, LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA	61
2.1	Os fundamentos constitucionais da liberdade empresarial	61
2.2	O liberalismo social de Ricardo Lobo Torres	66
2.3	O liberalismo de James M. Buchanan	76
3.	A COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	86
3.1	A Competição Tributária na Constituição de 1988	86
3.2	O ICMS e o problema da unanimidade no CONFAZ	99
3.3	O ISS e os problemas decorrentes da alíquota mínima de dois por cento	110
3.4	Hipóteses de benefícios ou incentivos fiscais que não geram competição tributária	118
4.	COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA LÍCITA <i>VERSUS</i> “GUERRA FISCAL”	132
4.1	Modalidades do gênero competição tributária	132
4.2	“Guerra Fiscal”: desequilíbrio no federalismo fiscal e violação da gestão fiscal responsável	140
4.3	A lei complementar e os acordos entre governos subnacionais: propostas de aperfeiçoamento do sistema	152
5.	O FUTURO DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL	164
5.1	A Reforma Tributária, a PEC n° 293/2004 e a PEC n° 45/2019	164
5.2	O impacto do comércio eletrônico e da economia digital	185
	CONCLUSÃO	196
	REFERÊNCIAS	203

INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da Constituição de 1988, foram propostas dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade referentes à chamada “guerra fiscal”, em especial no que diz respeito ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). A maioria das ações propostas foi julgada procedente ou teve a sua “perda de objeto” declarada, em razão da posterior alteração legislativa do dispositivo legal questionado.¹

O posicionamento judicial contrário à concessão de benefícios ou incentivos fiscais que violavam, na maioria das vezes, regras de definição de alíquotas do ICMS, estimulou a consolidação doutrinária no sentido de que incentivos ou benefícios fiscais (ou tributários) concedidos por quaisquer dos Estados-membros, invariavelmente, eram inconstitucionais. Sob raciocínio semelhante, também se rechaçou a possibilidade de os Municípios reduzirem a alíquota do seu imposto sobre o consumo, ou criarem deduções na base de cálculo, sob pena de se estar incentivando a chamada “guerra fiscal”. Neste aspecto, frise-se que até mesmo uma Emenda Constitucional foi editada para fixar a alíquota mínima do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) em 2% (dois por cento), no caso, a EC nº 37/2002, que incluiu o art. 88 do ADCT/88, cujo conteúdo, em princípio, parece afrontar o pacto federativo, uma vez que também se impediu a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais que possam implicar na redução da alíquota mínima em questão.²

A convergência inicial entre os entendimentos judicial e doutrinário sobre a chamada “guerra fiscal” fez com que a maior parte dos juristas partisse da premissa de que, em regra, a concessão de benefícios ou incentivos fiscais seria vedada pela Constituição de 1988. Assim, sequer foi permitida a aceitação da hipótese de que uma competição tributária lícita entre governos subnacionais pudesse ser admitida e considerada válida.

¹ Em caráter ilustrativo: ADI 3794 ED/PR, Ministro Roberto Barroso, j. em 18.12.2014; ADI 4635 MC-AgR-Ref/SP, Ministro Celso de Mello, j. em 11.12.2014; ADI 4628/DF, Ministro Luiz Fux, j. em 17.09.2014; ADI 4276/MT, Ministro Luiz Fux, j. em 20.08.2014; ADI 429/CE, Ministro Luiz Fux, j. em 20.08.2014.

² A questão foi abordada de maneira aprofundada pelo professor Gustavo da Gama Vital de Oliveira, no artigo “A alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro” (OLIVEIRA, 2014a, p. 509-526)

Sob a ampla proibição da chamada “guerra fiscal”, e ao se partir da premissa de que qualquer forma de competição tributária deveria ser considerada inconstitucional, foi instituído um modelo de federalismo fiscal de viés intervencionista e centralizador (ou mesmo paternalista)³, vale dizer, em que todos os entes federativos teriam que aplicar políticas públicas e exercer sua competência tributária de maneira uniforme. Houve, portanto, a adoção de uma espécie de “planificação econômica” aplicada às finanças públicas, tendo todas as unidades da Federação que obedecer a critérios centralizados e com pouquíssima flexibilidade.

Paralelamente, o modelo de federalismo fiscal foi objeto de uma uniformização no exercício da competência tributária pelos Estados e Municípios, fato que, por conseguinte, restringiu excessivamente a autonomia financeira dos entes federados. Isto é, ao invés de se estimular e proteger o exercício da autonomia financeira por parte dos entes da Federação, foi criado um formato de finanças públicas que incentivou a dependência dos Estados-membros e Municípios para com a União.

Como se sabe, com a promulgação da Constituição de 1988, promoveu-se uma descentralização tributária, de modo que a cada esfera de governo coube a exigência de impostos específicos. Aos Estados-membros, coube a cobrança do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), enquanto aos Municípios foi atribuída a competência para exigir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e o imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Assim, o modelo de repartição de competências tributárias permitiu, ao menos no plano teórico desejado pelos legisladores constituintes, que cada ente da Federação tivesse meios de gerir sua receita tributária própria, a qual, juntamente às participações constitucionais (*v.g.*, quota parte do IPVA, quota parte do ICMS, Fundo de Participação dos Municípios – FPM, Fundo de Participação dos Estados –

³ No ponto, deve-se destacar o artigo “Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS” (RIBEIRO, 2012).

FPE⁴), viabilizaria a administração dos recursos públicos de maneira autônoma a fim de cumprir com seus gastos públicos.

Ocorre que, na exigência dos impostos sobre o consumo (*v.g.*, ICMS, ISS, IPI), e, mais recentemente, até em impostos sobre o patrimônio (*v.g.*, IPVA), foram surgindo conflitos de interesses entre os entes federativos. Diferenças nas alíquotas, deduções na base de cálculo e modalidades diferenciadas de pagamento (*v.g.*, diferimento) fizeram com que surgissem posicionamentos jurídicos contrários entre governos subnacionais, em regra, referentes à forma e à constitucionalidade das medidas de concessão de benefício ou incentivo fiscal.

A disputa entre dois ou mais entes da Federação (os quais, na busca por atrair novos investimentos oriundos da iniciativa privada, criam incentivos ou benefícios fiscais) passou, então, a ser chamada de “guerra fiscal”. Desde que houvesse um questionamento de um ente federado quanto à alteração da legislação de um tributo que também fosse de sua competência, alegar-se-ia a violação de dispositivos constitucionais. Sustentar-se-ia que o pacto federativo estava sob ameaça, ou que a criação de incentivos ou benefícios fiscais, necessariamente, prejudicaria outros entes federativos.

Assim, em especial no que tange ao ICMS e ao ISS, partiu-se da premissa de que qualquer incentivo ou benefício fiscal seria inconstitucional. Em suma, independentemente da causa de prejuízos econômicos ou orçamentários reais aos demais entes federativos, bem como às finanças públicas do próprio governo subnacional que criara o incentivo ou benefício fiscal, a mera redução da alíquota, dedução da base de cálculo ou modificação na forma de pagamento do tributo, dentre outros benefícios ou incentivos fiscais, seria considerada uma forma de “guerra fiscal”.

Por sinal, o termo “guerra fiscal” já traz consigo a ideia de beligerância, de ódio, de conflitos profundos, cuja solução somente poderia ser encontrada a partir do ato de subjugar o ente federativo considerado "hostil". Dessa forma, divide-se a disputa em dois lados, sendo um deles considerado uma espécie de “traidor” da Federação.

⁴ Quanto às críticas voltadas à Lei Complementar nº 143/2013, que pretendeu corrigir os critérios de rateio do fundo constantes da legislação anterior, veja-se: GODOI, 2014, p. 175-193.

Contudo, tanto as formas de competição tributária existentes no Brasil, quanto aquelas identificadas em outras federações, em países unitários descentralizados administrativamente e na União Europeia, não evidenciam um conflito tributário real entre os governos subnacionais, muito menos indicam que a criação de incentivos ou benefícios fiscais seja, necessariamente, prejudicial ao orçamento e às economias regionais ou locais. Aliás, em diversas situações, incentivos e benefícios fiscais são criados sem que a Federação, o governo nacional ou a união de países seja ameaçada.

Paralelamente, deve-se ressaltar que, em outras federações, bem como na União Europeia, a competição tributária entre os governos subnacionais é permitida, desde que sejam obedecidos determinados critérios fixados previamente.

Em todo caso, deve-se esclarecer que o fenômeno da competição tributária internacional (vale dizer, da competição entre países) não é objeto de análise no presente trabalho, de modo que a matéria não é aprofundada nesta obra. Isto porque a competição no plano internacional possui peculiaridades e características específicas, as quais se distinguem das existentes na competição tributária realizada sob as regras de uma federação, ou mesmo da União Europeia.

Ante tais considerações, pretende-se, no presente estudo, questionar a premissa geralmente aceita no Brasil, no sentido de que toda e qualquer disputa entre entes federativos, no que tange a incentivos ou benefícios fiscais, seja, necessariamente, inconstitucional. Além do mais, busca-se demonstrar que nem sempre a criação de incentivos ou benefícios fiscais causa externalidades negativas em outros governos subnacionais – sendo que, em diversas situações, sequer há verdadeira competição tributária.

Para tanto, propõe-se uma interpretação da Constituição de 1988 voltada para o exercício da autonomia financeira dos entes da Federação, afastando-se, pois, de visões centralizadoras, as quais, sob o argumento de “preservar” o equilíbrio da Federação, acabam limitando, de maneira excessiva, a atuação dos governos subnacionais. Vale dizer, às custas da autonomia financeira de cada ente federativo, impõe-se um nivelamento de políticas tributárias, sob a suposta alegação de se garantir a isonomia tributária, a

preservação do equilíbrio horizontal na tributação e, até mesmo, o próprio pacto federativo⁵.

Assim, no presente trabalho, a abordagem do tema é desenvolvida em cinco capítulos. Em primeiro lugar, realiza-se a análise dos modelos de federalismo fiscal existentes em outras nações (em especial nos Estados Unidos, no Canadá, na Rússia, na Suíça e na União Europeia), de modo a se compreender como funciona a competição tributária em outras federações, demonstrando-se que o fenômeno é plenamente compatível com a estrutura federal ou com a união de países. Em segundo lugar, são apresentados os fundamentos constitucionais da liberdade empresarial, com atenção especial à livre iniciativa e à livre concorrência, bem como os posicionamentos doutrinários de Ricardo Lobo Torres e de James M. Buchanan, ambos com raízes no liberalismo. Em terceiro lugar, promove-se uma releitura da Constituição de Federal de 1988 capaz de afastar visões centralizadoras do Direito Financeiro e Tributário, redirecionando-se a interpretação da matéria em favor de uma ótica que valorize a autonomia financeira dos entes federativos. Em quarto lugar, estabelecem-se os conceitos de competição tributária vertical, competição tributária horizontal e “guerra fiscal”, distinguindo-se a competição tributária lícita da ilícita (conhecidas como “*fair tax competition*” e “*harmful tax competition*” no âmbito da União Europeia), além de se abordar a relevância do equilíbrio no federalismo fiscal e da gestão fiscal responsável e de se fazer propostas de aperfeiçoamento do sistema concernentes à edição de nova legislação complementar e à construção de acordos entre governos subnacionais. Em quinto lugar, são traçadas as linhas gerais do provável futuro da competição tributária no Brasil, sendo comentadas as principais propostas de reforma tributária – em especial a PEC nº 293/2004 e a PEC nº 45/2019 –, bem como analisado o impacto do comércio eletrônico e da economia digital sobre o fenômeno em debate.

No primeiro capítulo, são estudados os sistemas tributários da Federação Russa, da Confederação Suíça, dos Estados Unidos e do Canadá,

⁵ A justificativa de se proteger o pacto federativo a partir do nivelamento de políticas públicas (o que interfere na aplicação de incentivos ou benefícios fiscais por parte de cada unidade da Federação) revela-se paradoxal, uma vez que o cerne da Federação reside, justamente, na autonomia dos governos subnacionais. Este último ponto será explorado, de maneira aprofundada, nos capítulos seguintes.

países em que a regra é a competição entre governos subnacionais, além da situação da União Europeia, desde que sejam respeitados certos limites fixados pelo ordenamento jurídico. A partir dos problemas e das soluções encontradas pelas nações em questão, cria-se um espaço amplo para a reflexão atinente à forma pela qual a doutrina e a jurisprudência vêm tratando do tema no Brasil. Mesmo se ressaltando as diferenças de estrutura entre a União Europeia, a Rússia, a Suíça, os dois países norte-americanos e o Brasil, o estudo à luz do Direito Estrangeiro viabiliza o ambiente propício para a quebra de certos paradigmas e de premissas pouco questionadas concernentes à suposta impossibilidade de competição tributária entre os Estados-membros e os Municípios brasileiros, inclusive no que diz respeito à temida *“race to the bottom”*⁶. Neste capítulo inicial, ainda sob a ótica de sistemas tributários estrangeiros, são destacados (i) o alto grau de competição tributária suíça, decorrente da ampla liberdade cantonal quanto ao exercício de seu poder de tributar; e (ii) as peculiaridades do imposto de renda corporativo russo, com sua diferença de alíquotas federal e regional, bem como os problemas decorrentes da evasão fiscal nos governos subnacionais da Rússia. No âmbito da União Europeia, dá-se destaque ao chamado *“Code of Conduct”*, referente à tributação das empresas e publicado pelo *“Council of Economics and Finance Ministers”* (ECOFIN), e às principais críticas relacionadas às práticas nocivas ou injustas de competição tributária dirigidas à Bélgica, ao Chipre, à Hungria, à Irlanda, a Luxemburgo, a Malta e aos Países Baixos (Holanda). Quanto aos Estados Unidos, o destaque é dado ao *“Streamlined Sales and Use Tax Agreement”* (SSUTA), acordo firmado pela maior parte dos Estados americanos, cujo propósito fundamental é a simplificação e a modernização das vendas, de modo a reduzir substancialmente o fardo de se efetuar a conformação dos tributos entre os Estados, e aos casos *“Quill Corporation v. North Dakota”* e *“South Dakota v. Wayfair, Inc”*, que afetaram o comércio eletrônico e a venda remota realizadas por vendedores e consumidores localizados em Estados diferentes. Por fim, no que diz respeito

⁶ Chama-se *“race to the bottom”* o perigo de os Estados ou Municípios participantes da competição tributária renunciarem a um alto percentual de sua arrecadação, criando déficits fiscais pesados e capazes de inviabilizar a prestação de serviços públicos. O ponto será tratado com mais detalhes no Capítulo 1.

ao Canadá, são abordados o “*Agreement on Internal Trade*” (AIT), antigo acordo comercial intergovernamental, cujo objetivo era a redução e a eliminação, à medida do possível, de barreiras contra a livre movimentação de pessoas, produtos, serviços e investimentos dentro do Canadá; o “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA), que entrou em vigor em 1º de julho de 2017 substituindo do AIT, buscando a construção de uma união econômica competitiva e com bases modernas; e o “*Harmonized Sales Tax*” (HST), acordo entre certas Províncias e o governo federal no sentido de exigir o “*Goods and Services Tax*” (GST) junto com o “*Provincial Sales Tax*” (PST).

No segundo capítulo, busca-se o resgate do ideal de liberdade, de modo a se compreender a dinâmica da competição tributária se distanciando de entendimentos que alimentem o que chamamos de visão fechada sobre a guerra fiscal: isto é, o entendimento, predominante no Brasil, de que toda e qualquer forma de competição tributária é nociva e prejudicial ao orçamento e aos entes federados, sendo, em regra, ilícita – salvo em raríssimas exceções. Para tanto, dá-se destaque aos fundamentos constitucionais da liberdade empresarial, mormente à livre iniciativa (considerada um dos fundamentos da República e um dos pilares da ordem econômica) e à livre concorrência (declarada um dos princípios gerais da atividade econômica), bem como às três faces da liberdade: a autonomia financeira dos governos subnacionais, a liberdade do cidadão-contribuinte e a liberdade empresarial. Somando-se a isso, promove-se uma reflexão sobre a importância da liberdade e o diálogo entre a liberdade individual, a livre iniciativa e a livre concorrência e a dinâmica da competição tributária no Brasil, na linha do que já acontece em nações democráticas como o Canadá, os Estados Unidos, a Suíça e a União Europeia. Nesse momento, são analisadas as visões doutrinárias de dois célebres estudiosos das finanças públicas: Ricardo Lobo Torres e James McGill Buchanan Jr. Quanto ao primeiro, a abordagem se concentra nos seus estudos sobre os pensamentos de Rui Barbosa e sobre o mínimo existencial, os quais refletem a sua defesa pelo liberalismo social – corrente do liberalismo financeiro plenamente compatível com a competição tributária. Já no que diz respeito a Buchanan, a análise se concentra na famosa obra “*The Limits of Liberty*”, na qual o economista americano, a partir de sua ótica contratualista, se concentra na liberdade individual – e na sua aplicação sobre o mundo real –

para defender um liberalismo individualista que é forçado a reconhecer a existência mútua de seus semelhantes, que também têm valores.

No terceiro capítulo, é realizada a releitura da Constituição Federal de 1988, demonstrando-se que a competição tributária é compatível com o Sistema Constitucional Tributário, bem como com os princípios que regem a Federação. Assim, dá-se relevo à interpretação da Constituição que valorize a autonomia financeira dos entes federativos, em consonância com o federalismo fiscal e com a gestão fiscal responsável, afastando-se visões de centralização das finanças públicas e da tributação. Neste momento, também se faz uma crítica à forma de funcionamento e à legitimidade do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (cuja unanimidade em suas decisões, não obstante a Lei Complementar nº 160/2017, ainda é essencial para a concessão de benefícios do ICMS), em razão de a autonomia financeira dos Estados-membros ser excessivamente prejudicada, pois raríssimas são as alterações na legislação desse tributo estadual que fazem com que haja uma convergência uniforme de opiniões. Ademais, é feita a análise da Emenda Constitucional nº 37/2002 que fixou a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o ISS (art. 88, inc. I, do ADCT/88), da Lei Complementar nº 157/2016 (que alterou Lei Complementar nº 116/2003, bem como a Lei nº 8.429/92 – Lei de Improbidade Administrativa) e das situações em que sequer existe a possibilidade fática de ocorrer a competição tributária, tal como nos casos do ICMS sobre extração mineral e do ISS incidente sobre transporte público municipal (atividade econômica dependente de contrato de concessão firmado com o único Município com competência para regular a matéria).⁷ Neste ponto, também é abordado o caso da ADI 3421/PR, concernente à isenção de ICMS concedida a templos religiosos, o qual envolveria situação fora do campo da competição tributária (seja ela prejudicial ou não), o que corrobora a necessidade de se afastar visões que presumem haver “guerra fiscal” em quaisquer hipóteses que envolvam benefícios ou incentivos fiscais do ICMS ou do ISS.

No quarto capítulo, tendo como parâmetro o Direito Estrangeiro e a experiência brasileira, são definidas e conceituadas as modalidades de

⁷ Em caráter ilustrativo, veja-se: OLIVEIRA, 2014a, p. 521-522.

competição tributária (vertical, horizontal e “guerra fiscal”)⁸ e fixadas as diferenças entre a competição tributária lícita e a competição tributária ilícita (semelhantes à “*fair tax competition*” e à “*harmful tax competition*” do Direito Europeu), destacando-se, quanto à última, a ocorrência de desequilíbrio no federalismo fiscal e de irresponsabilidade na gestão fiscal. Neste aspecto, no plano financeiro e tributário nacional, faz-se a distinção entre as hipóteses em que outros entes federativos sofrem graves prejuízos financeiros decorrentes da alteração legislativa (repercussão negativa de políticas públicas adotadas pelo governo criador dos incentivos fiscais) daquelas situações em que o ente da Federação supostamente afetado negativamente se manteve na mesma situação financeira inicial.⁹ Isto é, distingue-se a verdadeira “guerra fiscal” daquelas situações em que, simplesmente, há uma competição tributária lícita. Assim, promove-se uma releitura da Constituição de 1988 à luz do conceito e das modalidades de competição tributária, construindo-se uma nova visão sobre a competição tributária no Brasil. Somando-se a isso, são feitas duas propostas para se aperfeiçoar o sistema da competição tributária: (i) a edição de novas leis complementares que fixem limites, e não proibições, à competição tributária na esfera do ICMS e do ISS; e (ii) a viabilização de acordos entre governos subnacionais, os quais estabeleçam critérios razoáveis capazes de fixar um denominador comum entre os interesses dos entes federados.

No quinto capítulo, faz-se uma análise sobre o futuro da competição tributária no Brasil, refletindo-se sobre as possíveis mudanças legislativas e na economia que deverão ocorrer nos próximos anos. Quanto ao primeiro ponto, são comentadas as duas principais propostas de reforma tributária: a PEC n° 293/2004 e a PEC n° 45/2019. No que se refere à PEC n° 293/2004, liderada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), são apreciadas as modificações

⁸ A modalidade de competição tributária vertical abordada no presente trabalho (e que se alinha com os entendimentos internacionais e das ciências econômicas) não se confunde com o fenômeno da concentração da arrecadação tributária na esfera da União, questão esta que, observe-se, em nada se assemelha com a competição entre entes federativos (em sentido contrário, veja-se: SILVA, 2014).

⁹ Nos Estados Unidos, a questão costuma ser abordada pelos economistas, os quais tentam verificar até que ponto os incentivos tributários dos Estados promovem um verdadeiro aumento nos investimentos privados. No ponto, veja-se: CHIRINKO; WILSON, 2008.

legislativas que visam à simplificação e à unificação de tributos sobre o consumo por meio da extinção de sete tributos federais (IPI, IOF, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS, Contribuição do Salário-Educação e CIDE-Combustíveis), do ICMS (estadual) e do ISS (municipal), os quais seriam substituídos por um imposto sobre o valor agregado de competência estadual (chamado de imposto sobre operações com bens e serviços – IBS) e um imposto sobre bens e serviços específicos de competência federal (imposto seletivo). Já no que diz respeito à PEC nº 45/2019, de iniciativa do Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), são analisadas, com mais profundidade, as propostas que visam à simplificação tributária por meio da extinção de cinco tributos sobre o consumo (IPI, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS, ICMS e ISS), substituindo-os pelo imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência da União, Estados e Municípios. Ainda sobre a reforma tributária, são feitas críticas referentes à uniformização de alíquotas, na forma do IBS da PEC nº 45/2019, a qual entraria em choque com as ideias do liberalismo financeiro, bem como é sugerido um modelo em que houvesse três impostos sobre o valor agregado (um federal, um estadual e outro municipal), os quais teriam suas alíquotas definidas por cada ente federativo – inclusive com diferenciações quanto aos diversos tipos de bens, tangíveis ou intangíveis, serviços e direitos. Por outro lado, são feitas reflexões sobre o impacto do comércio eletrônico e da economia digital na competição tributária, tal como o movimento de alguns entes federativos em atrair empresas do setor de TI, conferindo-lhes isenções de ICMS e ISS – ou simplesmente não definindo a nova atividade da economia digital como hipótese de incidência do imposto. Ademais, são feitas análises sobre a relação entre as novas atividades econômicas em meio virtual – *v.g.*, computação em nuvem (“*cloud computing*”) com a utilização de “*Software as a Service*” – SaaS; moedas virtuais ou criptoativos (*e.g.*, “*bitcoins*”); robótica avançada; impressão em 3D; produção colaborativa (*e.g.*, “*crowdfunding*”) – e seus modelos de negócio na economia digital (*v.g.*, “*business-to-business*” – B2B, “*business-to-consumer*” – B2C e “*consumer-to-consumer*” – C2C) com o futuro sistema de tributação sobre o consumo a ser fixado pela PEC nº 293/2004, pela PEC nº 45/2019, ou na forma do IVA em três níveis (federal, estadual e municipal).

Por fim, na conclusão do trabalho, é demonstrada a legitimidade e a constitucionalidade da competição tributária à luz da Constituição Federal de 1988, estabelecendo-se os limites entre as formas lícitas e ilícitas de competição tributária, bem como se fixando critérios para que o Poder Judiciário possa promover o controle nas hipóteses de competição tributária ilícita. Somando-se a isso, é evidenciada a relevância da autonomia financeira e do pacto federativo para a correta compreensão da competição tributária, de modo a se reconhecer a importância da competição tributária lícita no ordenamento brasileiro.

Em síntese, e como se verá adiante, o presente trabalho busca atingir os seguintes objetivos: (a) conceituar a competição tributária, distinguindo a competição tributária lícita da competição tributária ilícita, chamada no Brasil de “guerra fiscal”, demonstrando que esta última é apenas umas das formas de competição entre entes federativos, a qual se caracteriza por ser nociva às finanças públicas, ao pacto federativo, ao equilíbrio do federalismo fiscal e à gestão fiscal responsável; (b) demonstrar que a competição tributária é permitida pela Constituição Federal de 1988, desde que sejam obedecidos determinados parâmetros jurídicos, afastando-se, pois, de entendimentos ordinários no sentido de que toda e qualquer competição tributária seria uma forma de “guerra fiscal” e, portanto, vedada pela Lei Fundamental; (c) evidenciar que a visão jurídica tradicional, que rejeita quaisquer hipóteses de competição tributária no Brasil, possui viés centralizador, que, de maneira excessivamente intervencionista, busca promover a uniformização da competência tributária exercida pelos Estados e Municípios, causando, por consequência, prejuízo à autonomia financeira dos entes federados; e (d) dar relevo à autonomia financeira e ao pacto federativo, os quais são pilares da manutenção da Federação brasileira, bem como são pressupostos da realização do federalismo fiscal no Brasil, de modo a relacioná-los com a necessidade de se permitir que formas lícitas de competição tributária possam ser aplicadas em nosso país, tal como ocorre em outras nações de perfil democrático.

1 A COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO ESTRANGEIRO

1.1 A relevância do estudo no Direito Estrangeiro

O fenômeno da competição tributária não é exclusivo do Brasil (SHAH, 2007, p. 383). Ao contrário, como se sabe, diversas federações como os Estados Unidos (FOX, 2007, p. 359-360), o Canadá (BOADWAY, 2007, p. 113), a Rússia (DERYUGIN; KURLYANDSKAYA, 2007, p. 247-250), a Suíça (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 329-333), bem como a própria União Europeia (LAMPREAVE, 2011, p. 1-18), também têm que lidar com a disputa entre estados ou regiões no âmbito tributário. Mesmo países unitários, mas descentralizados administrativamente, tais como o Japão e, em menor grau, a Coreia do Sul, também convivem com a competição tributária entre regiões (GICHIRU, *et al.*, 2009, p. 18-28). Na Europa, identifica-se a competição tributária entre regiões da França e comunidades autônomas na Espanha¹⁰ (FELD; REULIER, 2009, p. 93; SCAFF, 2019a). Na esfera local, a competição tributária também já foi identificada entre municípios da Bélgica¹¹, da Alemanha¹², da Itália e da Holanda (FELD; REULIER, 2009, p. 93).

¹⁰ Tratando da descentralização fiscal da Espanha, inclusive sobre o “foral regime”, aplicável ao País Basco e à Navarra, veja-se: GARCIA-MILÀ; MCGUIRE, 2007, p. 208-223.

¹¹ A partir das reformas legislativas de janeiro de 1989 e de junho de 2001, houve uma alta descentralização de competências tributárias na Bélgica, a qual incluiu, dentre outros, o “real estate income tax” e o “vehicle tax” (BAYENET; BRUYCKER, 2007, p. 193). Diante desse fato, Benoît Bayenet e Philippe de Bruycker alertam que “[a]s consequências da regionalização completa dos impostos regionais não devem ser ignoradas. Existem riscos de concorrência fiscal prejudicial entre as regiões e os seus efeitos têm-se feito sentir, de facto, no que diz respeito aos impostos sobre heranças” (BAYENET; BRUYCKER, 2007, p. 195) (tradução nossa). No original: “The consequences of the complete regionalization of regional taxes should not be ignored. Risks of harmful fiscal competition between regions exist, and its effects have indeed been felt with respect to death duties.”

¹² Deve-se ressaltar, no entanto, que o sistema tributário e de finanças públicas da Alemanha se estrutura sobre o princípio da solidariedade, o qual mantém a legitimidade de um amplo programa de equalização fiscal. Neste aspecto, o modelo germânico tem sido objeto de críticas, tais como as assinaladas por Paul Bernd Spahn e Jan Werner: “Se continuar a ser negado aos Estados o direito de cobrar os seus próprios impostos, isso poderá levar a uma forte pressão para aumentar as receitas através de meios alternativos, o que prejudicaria a solidariedade inter-regional de outras formas. É provável que surjam e se expandam novos métodos de obtenção de receitas próprias” (SPAHN; WERNER, 2007, p. 111) (tradução nossa). No original: “If states continue to be denied the right to levy their own taxes, this could lead to serious pressure to raise revenues through alternative means, which would undermine interregional solidarity in other ways. New methods for raising own revenue are likely to emerge and expand.” O modelo de federalismo fiscal adotado pela Alemanha será analisado, de maneira breve, no Capítulo 3.

Em todos os casos, a competição tributária é vista como aspecto natural da federação, ou seja, como uma característica do modelo de federalismo fiscal adotado, cujo perfil poderá ser diverso (SCAFF, 2019a)¹³ e que decorre da autonomia dos governos subnacionais. Em havendo unidades federadas (ou mesmo governos regionais descentralizados administrativamente) se abre a possibilidade de os governos subnacionais disputarem bases tributárias semelhantes, o que pode gerar, ou não, externalidades negativas nos demais entes da federação.

Diante deste cenário, torna-se importante analisar a realidade tributária de outros países, de modo que se possa refletir sobre o modelo de federalismo fiscal brasileiro, bem como do nosso Sistema Constitucional Tributário, a partir de prismas mais amplos, sem que se fique preso a visões meramente positivistas ou limitadas aos perfis das Constituições brasileiras de 1891 e seguintes. Daí o porquê da comparação do ordenamento jurídico-tributário da Rússia, da Suíça, dos Estados Unidos, do Canadá, além da União Europeia, com o existente no Brasil.

Contudo, deve-se ressaltar que não se pretende desenvolver, no presente capítulo, um estudo eminentemente de direito comparado (com fulcro em uma das quatro escolas comparativas)¹⁴, mas, sim, apresentar, em linhas

¹³ Segundo Fernando Facury Scaff, “não existe *um* federalismo, mas *diversos* federalismos, a partir da decisão política de cada Estado, com perfis mais centrípetos (concentradores) ou centrífugos (repartidores) do poder. O ordenamento jurídico de cada país revela e ordena tais decisões” (SCAFF, 2019a) (grifo do original).

¹⁴ Ao iniciar seus comentários referentes às escolas de pensamento no direito comparado, Omri Y. Marian observa que há quatro escolas comparativas: “A primeira é a *Abordagem Funcional*, que assenta no pressuposto de que diferentes sistemas jurídicos enfrentam problemas semelhantes. Os funcionalistas consideram desejável a convergência dos sistemas jurídicos. O seu projeto comparativo visa assim identificar uma solução jurídica comum para um problema social comum. A segunda é a *Abordagem Econômica*, que parte do pressuposto de que existe um mercado competitivo para os modelos jurídicos. Em essência, a investigação econômica comparativa visa investigar os desvios de diferentes jurisdições em relação a um referencial economicamente eficiente. Em terceiro lugar, os comparatistas *culturais* rejeitam os pressupostos funcionais de semelhanças de problemas sociais e soluções jurídicas. Em vez disso, eles assumem que o direito é parte de um fenômeno cultural mais amplo. Cada cultura contém elementos como valores, tradições e crenças que a tornam única. Essa “diferenciação de culturas” implica que as leis (que estão embutidas nessas culturas) também são necessariamente diferentes. De acordo com esta abordagem, a análise comparativa deve visar a *compreensão* das identidades culturais, sociais, políticas e, em última análise, jurídicas. Finalmente, os estudos *críticos* em direito comparado visam expor a pretenciosa natureza apolítica do chamado discurso mainstream em direito comparado e sugerir agendas discursivas alternativas. Tais estudiosos argumentam que os estudos jurídicos comparativos deveriam ser um “projeto libertador”, liberando-nos da jaula cognitiva das dicotomias relativistas abstratas

gerais, o modelo de tributação existente nas nações em debate, traçando paralelos entre as estruturas tributárias dos países. Em síntese, busca-se (i) descrever, simplificada, a distribuição de competências tributárias em cada um dos países mencionados; (ii) indicar como o fenômeno da competição tributária se desenvolve nesses ordenamentos jurídicos; e (iii) apresentar quais os instrumentos legais foram ou são utilizados para lidar com a competição tributária considerada nociva, predatória ou prejudicial.

Com isso, permite-se que o intérprete possa analisar e inserir o federalismo fiscal brasileiro dentro de uma gama de ordenamentos jurídicos alienígenas, identificando-se diferenças e similitudes, o que viabiliza uma abordagem comparativa e um novo olhar sobre as possíveis formas de se enfrentar, ou até solucionar, os problemas decorrentes da competição tributária nociva ou predatória no Brasil.

Nesse aspecto, deve-se observar que, nos casos da Rússia, da Suíça e da União Europeia, a competição tributária se concentra nos tributos sobre a renda, diferentemente do que ocorre nos Estados Unidos e no Canadá, em que o foco da competição é a tributação sobre o consumo, tal como ocorre no Brasil. Contudo, por mais que se trate de duas hipóteses de incidência distintas (renda e consumo), as soluções e as propostas para o enfrentamento de eventuais problemas decorrentes da competição tributária prejudicial ou abusiva possuem algumas características em comum (*v.g.*, acordos; código de conduta; alteração legislativa). Assim, o estudo de modelos federais que

que são erroneamente percebidas como "objetivas". (tradução nossa) (grifo do original). No original: "The first is the *Functional Approach* which rests on the assumption that different legal systems face similar problems. Functionalists see the convergence of legal systems as a desirable. Their comparative project is thus aimed at identifying a common legal solution to a common social problem. The second is the *Economic Approach* which starts with an assumption that there is a competitive market for legal models. In essence, comparative economic research is aimed at inquiries into the deviations of different jurisdictions from an economically efficient benchmark. Third, *cultural* comparatists reject the functional assumptions of similarities of social problems and legal solutions. Instead, they assume that law is part of a broader cultural phenomenon. Each culture contains elements such as values, traditions, and beliefs, which make it unique. This "differentiation of cultures" entails that the laws (which are embedded in these cultures) are also necessarily different. According to this approach, comparative analysis should be aimed at *understanding* the cultural, social, political, and ultimately legal identities. Finally, *critical* studies in comparative law are aimed at exposing the pretentious apolitical nature of so-called mainstream discourse in comparative law and to suggest alternative discursive agendas. Such scholars argue that comparative legal studies should be a "liberating project," releasing us from the cognitive cage of abstract relativist dichotomies which are wrongly perceived as "objective". (grifo do original).

permitem e regulam a competição tributária, independentemente de envolver a renda ou o consumo, provocam reflexões importantes sobre o olhar que podemos ter sobre o nosso ordenamento jurídico-tributário.

À luz da realidade descrita acima, e com o fim de ilustrar como ocorre a competição tributária em outros países, são analisadas, de início, as principais características da Federação Russa, da Confederação Suíça e da União Europeia. A seguir, em razão da sua relevância política, jurídica e econômica, também tratamos dos casos dos Estados Unidos e do Canadá, os quais são fontes de suma importância para se estabelecer nexos de comparação com o Brasil e se promover reflexões quanto ao modelo pátrio.

1.2 Federação Russa

No caso da Federação Russa, a autonomia tributária dos governos subnacionais é limitada pela concessão de certos incentivos fiscais (“*tax breaks*”) e pela determinação de alíquotas de inúmeros tributos que são regidas por leis federais. Assim, os dois tributos que acabam sendo os mais importantes na competição tributária russa,¹⁵ em virtude de as suas alíquotas serem reguladas pelos governos subnacionais, são, nas palavras de Alexander Deryugin e Galina Kurlyandskaya, o “*enterprise profit tax*” (também conhecido como “*corporate profit tax*” ou “*corporate income tax*”) e o “*business property tax*” (ou “*tax on property of organizations*”). A alíquota do chamado “*enterprise profit tax*” regional – que é considerado uma das principais fontes de receita tributária dos governos subnacionais e que correspondia, em 2005, a aproximadamente 38% do total das receitas tributárias regionais – poderia variar de 13,5 a 17,5% e a alíquota do “*business property tax*” variava de zero a 2,2% (DERYUGIN; KURLYANDSKAYA, 2007, p. 247-249).

Na realidade, a partir da introdução do Código Tributário da Federação Russa no ano de 2001, foi iniciado um processo de reforma tributária que substituiu mais de cinquenta tributos por apenas catorze, tornando o sistema

¹⁵ Os governos subnacionais russos também têm competência para alterar as alíquotas do “*transport tax*” e do “*tax on gambling business*” que são impostos estaduais ou provinciais (DERYUGIN; KURLYANDSKAYA, 2007, p. 249), tal como se verá adiante.

tributário russo mais eficiente. Segundo Alexander Pogorletskiy e Nadezhda Bashkirova, a reforma da estrutura do sistema tributário (e orçamentário) russo foi baseada em estados federais como a Alemanha e os Estados Unidos, sendo que o sistema de alocação de receitas tributárias entre o orçamento federal e os orçamentos dos governos subnacionais foi copiado da Alemanha. No caso em tela, as receitas do “*corporate profit tax*” na Rússia são distribuídas entre orçamentos federal e regionais, exatamente como é feito na Alemanha (POGORLETSKIY; BASHKIROVA, 2015, p. 4-5).

A partir de 2009, o imposto de renda corporativo (chamado de “*corporate income tax*” ou “*corporate profit tax*”)¹⁶ passou a ter a alíquota básica de 20% (POGORLETSKIY; BASHKIROVA, 2015, p.7; NASYROVA *et al.*, 2018, p. 353). Durante 2014 e 2015, no que tange à alíquota base, 2% eram destinados ao orçamento federal e 18% direcionados ao orçamento do ente federativo regional da Federação Russa; contudo, a partir de 2017, a alocação dos valores pagos aos orçamentos foi alterada: 3% dos 20% passaram a ser pagos ao orçamento federal e 17% destinados ao orçamento do ente regional (NASYROVA *et al.*, 2018, p. 353). No que se refere a benefícios ou incentivos fiscais, o Código Tributário da Federação Russa afirma que a alíquota do imposto de renda corporativo correspondente ao orçamento do ente regional membro da Federação Russa pode ser reduzida, de acordo com as leis dos respectivos governos subnacionais, para certas categorias de contribuintes, não podendo ser inferior a 13,5%, até 2017, e 12,5%, a partir de 2017 (NASYROVA *et al.*, 2018, p. 353).

Paralelamente, ressalte-se que, com a reforma tributária russa, o imposto de renda corporativo, ao lado do “*value added tax*” (imposto sobre valor agregado) e do “*individual income tax*”, se tornou o principal tributo federal, enquanto os governos regionais se mantiveram com o “*tax on property of organizations*”, o “*tax on gambling business*” e o “*transport tax*” (POGORLETSKIY; BASHKIROVA, 2015, p. 6).

¹⁶ Frise-se que o mesmo tributo possui três traduções distintas efetuadas pela doutrina: “*enterprise profit tax*” (Alexander Deryugin e Galina Kuryandskaya), “*corporate profit tax*” (Alexander Pogorletskiy e Nadezhda Bashkirova) e “*corporate income tax*” (Venera Ildusovna Nasyrova *et al.*). Para os fins do presente trabalho, utilizaremos a expressão imposto de renda corporativo, por ser de melhor comparação com o Sistema Tributário Nacional.

Segundo Alexander Deryugin e Galina Kurlyandskaya, no que diz respeito ao crescimento econômico real, a concessão de alíquotas tributárias mais baixas ou de isenções fiscais são pouco eficazes, pois, na Rússia, o crescimento econômico de longo prazo depende de investimentos. Isto porque condições políticas e econômicas favoráveis atraem melhores investimentos do que benefícios de curto prazo. Além do mais, na Federação Russa, a legislação tributária federal é que regula o poder tributário dos governos subnacionais, de modo que, a cada ano, há alterações legais. Assim, não há garantias de que reduções de alíquotas e isenções fiscais concedidas por governos subnacionais permaneçam nem mesmo por mais um ano (DERYUGIN; KURLYANDSKAYA, 2007, p. 249).

Em todo caso, Alexander Deryugin e Galina Kurlyandskaya asseveram que as regiões, de fato, se beneficiam da redução de alíquotas de tributos de sua competência, pois a diminuição das alíquotas induz os empresários a transferir a sede da pessoa jurídica para estes governos subnacionais e se registrarem como contribuintes do imposto de renda corporativo. Ao usar as regras de preço de transferência¹⁷, estas pessoas jurídicas transformam a sua sede empresarial em uma espécie de “central de lucro”, o que atende aos interesses da região que recebe a empresa, haja vista que, pelas regras de equalização financeira russa (metodologia de alocação de transferências), o que vale é o local onde ocorre a produção dos bens ou serviços e não onde os tributos são pagos. Dessa forma, a mesma região que atrai a sede da empresa para ser um novo contribuinte do imposto de renda corporativo se mantém recebendo, proporcionalmente, mais recursos por transferências intergovernamentais, pois não é considerada uma região de alta performance econômica – leia-se, de produção de bens ou serviços (DERYUGIN; KURLYANDSKAYA, 2007, p. 250).

Por outro lado, Venera Ildusovna Nasyrova *et aliae* observam que os entes federados russos possuem características heterogêneas no que diz

¹⁷ Segundo Márcio Ávila, a “transferência de preços se consubstancia no mecanismo utilizado pelo contribuinte para manipular a alocação de receitas ou despesas existentes entre partes residentes em diferentes jurisdições”, provocando uma menor receita ou uma maior despesa na jurisdição com maior carga tributária (ÁVILA, 2015, p. 213). O conceito se encaixa perfeitamente na realidade descrita por Alexander Deryugin e Galina Kurlyandskaya ao retratar o conflito de interesses entre regiões na Federação Russa.

respeito ao desenvolvimento social e econômico, de modo que, nesse contexto, a possibilidade de se utilizar vantagens competitivas regionais tem particular relevância, o que inclui a esfera da tributação. Nesse aspecto, a competição tributária deve ser considerada como um fator de crescimento econômico (NASYROVA *et al.*, 2018, p. 351). Ademais, segundo as autoras, por mais que o agravamento da competição entre regiões por bases tributárias possa prejudicar a integridade da economia do país, os possíveis problemas oriundos da competição tributária na Federação Russa devem se sujeitar ao controle do governo central, sem, contudo, se admitir que sejam tomadas decisões duras e injustas. Isto porque medidas rigorosas e sem justificativa podem reduzir as iniciativas das autoridades regionais na área da política fiscal em seus territórios (NASYROVA *et al.*, 2018, p. 354-355).

A competição tributária se torna ainda mais acirrada se tivermos em mente que, nesse país eslavo, a fiscalização sobre as pessoas jurídicas é de baixa efetividade, o que provoca uma evasão fiscal generalizada. No ponto, Andrei Yakovlev destaca que, mais do que a corrupção, o principal estímulo para a competição tributária na Rússia é a prática dos governos regionais em incentivar informalmente o não pagamento de tributos por parte dos contribuintes. Ou seja, os governos subnacionais não decidem se haverá uma carga tributária alta ou baixa, mas, sim, se pretendem combater ou ignorar a evasão fiscal (YAKOVLEV, 2002, p. 109).

O cerne da questão é que a diminuição da tributação regional pode levar a uma redução dos subsídios e das transferências intergovernamentais oriundas do governo central. Isto porque, na Rússia, a competição tributária é incentivada não apenas pela redução das alíquotas nominais definidas em lei, mas também pelo fornecimento de concessões fiscais oficiais. Vale dizer, em razão de os funcionários do governo federal poderem dizer que a região tem dinheiro suficiente (uma vez que houve a diminuição dos valores dos impostos), a redução da carga tributária pode levar a uma diminuição nos subsídios e nas transferências financeiras enviadas pelo governo central (YAKOVLEV, 2002, p. 109 e 117).

Por conseguinte, é incentivado um ambiente em que ou (i) o governo regional ignora a evasão fiscal, enquanto os governos subnacionais vizinhos combatem o não pagamento de tributos, ou (ii) tanto o governo regional quanto

os demais governos subnacionais ignoram a evasão fiscal. Consoante Andrei Yakovlev, no primeiro caso, há um aumento da receita para o orçamento regional devido à baixa carga tributária real, ou seja, ocorre o chamado “*offshore zone effect*”¹⁸; no segundo caso, há a diminuição da receita para o orçamento regional devido à evasão fiscal generalizada (YAKOVLEV, 2002, p. 117). Em todo caso, como na Rússia os governos regionais estão acostumados a receber, por via oblíqua, dinheiro de origem ilícita e, portanto, não tributados (conhecidos como “*black cash*” ou “*black money*”), mesmo que a competição tributária se depare com o segundo cenário de evasão fiscal generalizada, não é possível se afirmar que, de fato, haverá uma perda para os governos subnacionais (YAKOVLEV, 2002, p. 110-119).¹⁹

A realidade russa, em especial a descrita por Andrei Yakovlev, nos faz refletir sobre as práticas fiscais aplicadas pelos entes federados brasileiros. Uma vez que os incentivos e benefícios fiscais, em muitos casos, não são objeto de controle (BOMFIM, 2015, p. 283-287), no Brasil, certos contribuintes acabam não obedecendo à lei que criou a desoneração fiscal, de modo que a obtenção de resultados econômicos favoráveis não é alcançada – ou sequer avaliada – pelo governo subnacional. Somando-se a isso, há ainda as concessões de benefícios ou incentivos fiscais relacionadas a prévias ajudas eleitorais, o que revela uma espúria troca de favores entre empresas e políticos (CAMPOS, 2019, p. 568).²⁰

¹⁸ O fenômeno também é identificado por Alexander Deryugin e Galina Kurlyandskaya (DERYUGIN; KURLYANDSKAYA, 2007, p. 249-250).

¹⁹ Nas palavras de Andrei Yakovlev: “The point is that the cost of black cash tax evasion is low because local administrations and tax authorities turn a blind eye to black cash turnover. This favors a broad dissemination of tax evasion schemes and changes the competitive environment in certain market sectors.” (YAKOVLEV, 2002, p. 119). O trecho correspondente na tradução é: “A questão é que o custo da evasão fiscal é baixo porque as administrações locais e as autoridades fiscais fecham os olhos ao volume de negócios feitos em dinheiro de origem ilícita. Esta situação favorece uma ampla disseminação dos sistemas de evasão fiscal e altera o ambiente concorrencial em certos setores do mercado.”

²⁰ Deve-se destacar o seguinte caso, envolvendo o governo de Sérgio Cabral Filho no Estado do Rio de Janeiro, relatado por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, com base em trabalho defendido por Gabriela Rohem de Souza Santos: “Para citar um exemplo, há o caso envolvendo o ex-governador do Rio de Janeiro Sérgio Cabral e a empresa Michelin. Nas eleições de 2010, quando disputou sua recondução ao cargo, Cabral recebeu da empresa a quantia de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), conforme extraído do portal de prestação de contas do TSE pelo SPCE (Sistema de Prestação de Contas Eleitorais). Por sua vez, foi possível apurar que nos anos de 2009 e 2010 empresas do grupo da doadora obtiveram benefícios fiscais que somaram respectivamente os valores aproximados de R\$ 16.144.557,00

Paralelamente, também ocorre no Brasil o fenômeno da não fiscalização de certos tributos vinculados a competições tributárias, tal como acontece com o IPVA. Neste caso, o Estado beneficiário pelo emplacamento do veículo (*v.g.*, Paraná, Espírito Santo) acaba ignorando fraudes perpetradas por contribuintes que, na verdade, têm domicílio em outra unidade da Federação, de modo a aumentar a sua arrecadação do IPVA com base em alíquotas menores (G1, 2011).²¹

1.3 Confederação Suíça

Outro país em que há forte competição tributária é a Suíça. A nação alpina é o único país europeu em que os governos subnacionais (no caso, cantões) possuem considerável poder para tributar as rendas das pessoas físicas e jurídicas.²² As diferenças nas alíquotas tributárias efetivas entre os cantões suíços são muito maiores do que em qualquer outro país europeu, de modo que o nível cantonal suíço oferece excelentes oportunidades para se estudar questões atinentes à competição tributária. A título ilustrativo, deve-se registrar que os cantões suíços e as jurisdições locais obtêm cerca de 50% de sua receita do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas, um contraste grande, por exemplo, com a realidade americana, em que os Estados extraem

(dezesesseis milhões cento e quarenta e quatro mil quinhentos e cinquenta e sete reais) e de R\$ 33.631.027,00 (trinta e três milhões seiscentos e trinta e um mil e vinte e sete reais). Esses benefícios se deram preponderantemente através de isenções fiscais, mas também pela redução da base de cálculo, relativos ao ICMS.”

²¹ De acordo com a matéria divulgada no Jornal Nacional em abril de 2011, existem milhares de donos de veículos que moram no Rio de Janeiro, mas que emplacaram seus carros em outros estados (principalmente no Paraná e no Espírito Santo, onde o IPVA é mais barato). Segundo os investigadores, são 500 mil veículos, 70% registrados irregularmente. Ademais, os agentes de polícia descobriram despachantes contratados para registrar veículos em hotéis e casas abandonadas.

²² Observe-se que, na Suíça, os principais impostos progressivos sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas são estaduais e municipais. Os cantões têm o poder básico de tributar a renda e o patrimônio. As jurisdições locais podem cobrar uma sobretaxa sobre os impostos diretos cantonais e aumentar os próprios impostos sobre a propriedade. O governo central depende principalmente de impostos indiretos (proporcionais), do imposto geral sobre as vendas e dos impostos específicos sobre o consumo, como o imposto sobre os óleos minerais (FELD; KIRCHGÄSSNER, 2001, p. 3-4).

a sua receita, preferencialmente, da tributação sobre o consumo (FELD; REULIER, 2009, p. 93).

Na Suíça, a proporção de pessoas ricas que residem em um cantão é influenciada, de maneira significativa, pela alíquota de imposto de renda local. Isto porque, por parte das pessoas físicas que possuem alta renda e poder aquisitivo, a escolha do cantão no qual pretendem residir é, em geral, orientada pela quantia a ser paga a título de imposto de renda (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 329). Por sinal, a variação do imposto de renda sobre pessoas físicas pode alcançar o triplo da alíquota entre um cantão e outro, tal como ocorre entre Zug e Neuchâtel, sendo que as diferenças podem atingir patamares maiores a depender dos governos municipais (BESSARD, 2007, p. 92). Nesse caso, por exemplo, percorrendo-se toda a Confederação Suíça, o mesmo contribuinte baseado na localidade de Couvet, em Neuchâtel, pagará 3,2 vezes mais a título de imposto de renda do que outro residente em Wollerau, no cantão de Schwyz, e 2,5 vezes mais do que um baseado na localidade de Walchwil, em Zug (BESSARD, 2007, p. 93).

A questão da competição tributária suíça envolvendo o imposto de renda sobre pessoas físicas é mais sensível para empresários ou profissionais liberais (“*self-employed*”) do que para empregados ou aposentados (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 329). Isto porque, por mais que os aposentados também possam usufruir de alíquotas bem menores de imposto de renda em certos cantões, tal como ocorre em Zug, a sua mobilidade nessa fase de vida é reduzida, tendo a escolha de residência sido feita muitos anos antes, com base, dentre outros fatores, nas isenções fiscais de “*estate taxes*” e “*payroll taxes*” (BESSARD, 2007, p. 95-96). Já os empregados dependem da oferta de trabalho disponibilizadas pelas empresas.

No que tange especificamente ao “*estate tax*”, observa-se que a maior parte dos cantões não exige o tributo sobre a herança quando o patrimônio é direcionado aos filhos ou à esposa do *de cuius*. Na realidade, apenas cinco cantões ainda exigem o pagamento do imposto quando há herdeiros diretos; mesmo assim há faixas de isenção generosas que variam entre valores equivalentes a quatro e duzentos mil dólares americanos (BESSARD, 2007, p. 95). Contudo, parte da doutrina sustenta que a isenção, ou mesmo o desaparecimento do imposto sobre a herança na Suíça não resulta de uma

verdadeira competição tributária entre cantões, mas sim de políticas públicas direcionadas aos próprios cidadãos que já residem na região. Isto porque não haveria dados empíricos no sentido de que a redução do “*estate tax*” provocaria a migração de pessoas com mais de 65 anos de idade, as quais, por sinal, fazem parte de uma proporção ínfima dos migrantes cantonais (BRÜLHART; PARCHET, 2014, p. 9 e 31).

Analogamente ao imposto de renda sobre pessoas físicas, o “*corporate income tax*” na Confederação Suíça também varia bastante entre os cantões, sendo a carga tributária, de qualquer forma, sempre mais baixa do que a dos demais países da União Europeia, salvo Liechtenstein. Situação semelhante acontece quando se compara a carga tributária do imposto de renda (sobre pessoas físicas e jurídicas) da Suíça com a dos membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, pois apenas a Irlanda possui alíquotas médias efetivas de imposto de renda comparáveis as do cantão de Zug, por exemplo. Ou seja, até mesmo os cantões suíços se encontram em situação privilegiada na competição tributária internacional (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 331; BESSARD, 2007, p. 98).²³

²³ Tal como observado na Introdução, deve-se observar que o fenômeno da competição tributária internacional – isto é, da competição entre países – não é objeto de análise no presente trabalho, de modo que a matéria não é aprofundada nesta obra – o que, frise-se, poderia desvirtuar o foco dos estudos realizados até o momento em razão das peculiaridades e características próprias da competição no plano internacional. Em todo caso, cabe ao menos esclarecer que, “[n]a esfera internacional, diversos países se utilizam de benefícios ou incentivos fiscais, da redução da base de cálculo ou da alíquota de tributos, dentre outros instrumentos, para atrair investimentos, seja como capital de investimento (*e.g.*, criação de novas empresas), seja como capital financeiro. Assim, a disputa por espaço na economia globalizada acaba afetando, mesmo que por via reflexa, todos os países, pois a mobilidade do capital faz com que os governos tenham que, permanentemente, se preocupar com as vantagens tributárias criadas por outras nações, sob pena de perderem, ou deixar de receber, capitais de investimento ou financeiros” (MARINS; OLIVEIRA, 2018, p. 160). Desenvolvendo uma análise crítica e histórica sobre a competição tributária internacional e a construção da ideia de “*harmful tax competition*”, vinculando-as às diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, veja-se: MORISS; MOBERG, 2013. Dividindo a competição tributária internacional entre as modalidades de competição por investimentos estrangeiros diretos (“*foreign direct investment*”) e de competição pelos chamados “lucros de papel” (“*mobile ‘paper’ profits*”), veja-se: RIXEN, 2011. Abordando a competição tributária em âmbito global, tendo como base análises econômicas e como vetor os incentivos fiscais, veja-se: TUTUNGI JÚNIOR, 2014. Para uma noção introdutória da competição tributária, com destaque à sua relação com a soberania, a globalização e os paraísos fiscais, veja-se: VALADÃO; SILVA, 2008. Também tratando da competição tributária internacional, e vinculando-a à figura da “*race to the bottom*” e à possibilidade de harmonização tributária, veja-se: OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; 2016. Defendendo a visão de que a “guerra fiscal” internacional possibilita a captura das esferas de governo fragilizadas, veja-se: BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 299-320.

Na Suíça, a renda das empresas é tributada tanto no nível federal como cantonal. O governo central aplica uma alíquota fixa de 8,5% sobre o lucro líquido (“*net profit*”). No plano cantonal, a situação é mais complexa, pois o “*corporate income tax*” pode ter alíquotas fixas, progressivas ou em dois níveis.²⁴ Além disso, as alíquotas cantonais do imposto de renda sobre pessoas jurídicas variam não apenas de acordo com o lucro absoluto, mas também em função do retorno sobre o capital (BESSARD, 2007, p. 96-97).

Outro campo aberto para a competição tributária na Suíça é a tributação muito baixa, ou mesmo inexistentes, do “*corporate income tax*” devido pelas “*holding companies*”. Por mais que o objetivo dessa medida seja evitar a bitributação sobre os lucros de pessoas jurídicas vinculadas ou subsidiárias, as generosas isenções fiscais em favor das “*holding companies*” incentivam a realocação dos lucros (“*profit shifting*”) em favor de cantões com alíquotas próximas a zero ou sem tributação – o que seria o caso do cantão de Zug (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 332). No que tange aos benefícios concedidos às “*holding companies*”, destaque-se que, se dois terços dos ativos de uma empresa forem participações financeiras em empresas afiliadas (com pelo menos 20% detidos, direta ou indiretamente, pela *holding*), ela estará totalmente isenta de impostos de renda nos níveis cantonal e municipal. No nível federal, todas as receitas de dividendos de investimentos subjacentes também são isentas de impostos. Ademais, em diversas situações, o imposto de renda efetivo é nulo e quase nunca é superior a 2% (BESSARD, 2007, p. 98).

Paralelamente, quando pelo menos 80% da receita de uma empresa é gerada no exterior (“*domiciliary companies*”), a pessoa jurídica pode se qualificar como uma empresa mista, vale dizer, uma empresa na qual apenas parte da renda de fonte estrangeira atribuível às atividades de administração na Suíça será tributada. Na hipótese, são aplicadas às “*domiciliary companies*” as

²⁴ Segundo Lars P. Feld e Emmanuelle Reullier, os três níveis de governo têm acesso à tributação sobre a renda, ao passo que os contribuintes não estão autorizados a deduzir os impostos pagos em um nível em relação às obrigações tributárias referentes a outras jurisdições (FELD; REULLIER, 2009, p. 94). Em sentido contrário: Pierre Bessard afirma que a carga tributária federal é dedutível do imposto de renda cantonal, resultando em uma taxa efetiva média de cerca de 6,7% (BESSARD, 2007, p. 96).

mesmas alíquotas reduzidas aplicadas às *holdings* (BESSARD, 2007, p. 98-99).

Além disso, quase todos os cantões suíços concedem um período inicial de isenção fiscal em favor de novas empresas estabelecidas em seu território (“*tax holiday*”), o que também abarca tanto empresas transferidas de outros países como de outros cantões. A criação de “*tax holidays*”, que podem alcançar isenções fiscais de até dez anos, visa atrair investimentos com a expectativa de que as novas empresas criem empregos e, cedo ou tarde, gerem aumento de receita tributária (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 332; BESSARD, 2007, p. 98).

Conseqüentemente, em razão da Suíça ser um país com território e unidades subnacionais pequenas, os contribuintes do “*corporate income tax*” podem se mover facilmente para as regiões em que a carga tributária seja menor, seja pela transferência da estrutura da empresa (atividade econômica real), seja pela realocação dos lucros (“*profit shifting*”), o que incentiva a competição tributária. Em todo caso, deve-se observar que os efeitos da competição tributária no âmbito do imposto de renda (pessoas física e jurídica) na Suíça são muito maiores sobre a localização das empresas do que sobre o emprego (KIRCHGÄSSNER, 2007, p. 333).

Sob uma perspectiva geral e com base nos padrões geográficos da Suíça, a interação estratégica tributária entre os cantões pode ocorrer de duas maneiras diferentes. Por um lado, os cantões vizinhos geograficamente competem entre si. Por outro, as áreas geográficas maiores, os centros metropolitanos, juntamente com suas áreas circundantes com impostos mais baixos, podem competir entre si, como no caso de Genebra em relação a Zurique, por exemplo. Assim, há também uma variação de impostos de acordo com o fato de um cantão estar ou não próximo a um centro econômico. Ou seja, os cantões periféricos têm cargas tributárias mais baixas do que os cantões adjacentes às aglomerações. Em suma, na Confederação Suíça, há uma espécie de dupla competição tributária, a qual deve ser refletida nas análises econômicas realizadas sobre o país (FELD; REULIER, 2009, p. 93).

O cenário da competição tributária suíça nos leva a refletir sobre três questões atinentes à tributação brasileira. Em primeiro lugar, nota-se que o modelo alpino permite uma ampla competição tributária envolvendo o imposto

de renda, a qual viabiliza que os governos subnacionais possam participar de disputas por novos investimentos privados de forma transparente e bastante livre, enquanto que, no Brasil, a tributação sobre a renda é concentrada na União, havendo, no máximo, a participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios no produto da arrecadação do imposto de renda instituído pela União (art. 157, inc. I, e art. 158, inc. I, da CR/88). Paralelamente, o fato de o imposto de renda sobre pessoas físicas e jurídicas ser exigido pelos cantões e pelos entes locais faz com que os governos subnacionais suíços possuam maior flexibilidade na arrecadação e na cobrança de tributos, pois a receita tributária do ente federativo é distribuída entre manifestações de riquezas diferentes (patrimônio e renda). Assim, a ocorrência de competições tributárias ilícitas tende a ser bem menor do que no Brasil, país em que, em razão da repartição rígida de competências tributárias, a chamada “guerra fiscal” se concentra na tributação sobre o consumo (ICMS e ISS).

Em segundo lugar, vê-se que, no Brasil, o imposto sobre transmissão *causa mortis* continua sendo exigido, não havendo indícios de que, em futuro próximo, haja reduções de suas alíquotas, muito menos a sua extinção. Principalmente em razão da grave crise fiscal enfrentada pelos Estados-membros, a tributação sobre heranças permanece como fonte de receita importante²⁵, sendo difícil acreditar que o fenômeno do desaparecimento do “*estate tax*”, ocorrido na Suíça, chegue ao Brasil – seja por meio de políticas públicas apoiadas pelos cidadãos, seja pela ocorrência de uma nova forma de competição tributária.

Por fim, deve-se observar que, na Suíça, a imensa maioria dos cantões concede isenções fiscais, a fim de atrair novas empresas para o seu território

²⁵ Na verdade, tal como observa Marciano Seabra de Godoi, no Brasil, já seria até possível a aplicação de alíquotas progressivas na tributação sobre heranças e doações, o que poderia ajudar os Estados-membros a enfrentar seus problemas fiscais. Contudo, “a grande maioria dos Estados brasileiros, mesmo com as finanças combatidas por grave crise estrutural, mantém o imposto sujeito a alíquotas fixas, no valor médio de 3,8%” (GODOI, 2017, p. 133). Paralelamente, ao analisar a desigualdade no Brasil sob a ótica econômica, Armínio Fraga ressalta que, em comparação aos Estados-membros brasileiros, “[m]uitos países adotam alíquotas marginais bem mais altas, chegando a 45% do caso dos Estados Unidos”, de modo que seria desejável aumentar as alíquotas do imposto sobre heranças e doações (FRAGA, 2019). Quanto ao tema das alíquotas progressivas, deve-se ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 562.045/RS, em 6.2.2013, reconheceu a constitucionalidade da aplicação da progressividade ao imposto sobre a transmissão *causa mortis* e a doação, assentando que “todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tivessem caráter pessoal” (Informativo nº 694 do STF).

(“*tax holiday*”), por períodos que podem chegar a dez anos. A prática é aceita com naturalidade e sem conflitos judiciais, o que revela uma aceitação tácita, por parte de cada governo subnacional, da existência da liberdade fiscal a ser exercida pelos demais entes federativos no que tange a políticas públicas que alcancem a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais. Logo, nota-se que o liberalismo financeiro adotado pela Suíça dialoga com o liberalismo econômico e com a própria ideia de democracia de maneira bastante diferente da identificada no Brasil, país ainda preso à intervenção do estado na economia e ao positivismo jurídico.

1.4 União Europeia

Situação peculiar é atribuída à União Europeia. Apesar de não ser propriamente uma federação, a União Europeia também lida internamente com a competição tributária, enfrentando problemas, desafios e realidades fiscais semelhantes às existentes em outros países. Isto porque os seus membros, ao exercerem a sua autonomia financeira, buscam se posicionar como um país mais atraente para os investimentos estrangeiros a serem aplicados dentro da União Europeia, o que cria conflitos entre diversas nações.

Neste ponto, convém observar, em caráter preliminar, que há uma divisão interna da soberania dentro da União Europeia, de modo que cada Estado-membro compartilha parte de sua soberania com a União. Assim, dentro da União Europeia, não há Estados soberanos, quer legalmente, quer formalmente (GRANADO, 2015, p. 88). A dinâmica da cessão parcial da soberania pelos países membros da União Europeia – e que também afeta as questões financeiras e tributárias – é descrita por Gustavo Granado:

Nesse novo contexto tem-se que os Estados-membros cedem parte de sua soberania para a União Europeia em determinadas matérias, mas mantêm sua soberania para outras matérias, havendo assim uma posição de igualdade entre os Estados-membros, na qual se interagem dentro de uma ordem jurídica própria, buscando, mediante o estabelecimento de políticas comuns, alcançar de forma mais eficiente os seus interesses e obter uma força política maior para defender seus interesses no âmbito internacional (GRANADO, 2015, p. 89).

Trata-se, pois, da chamada pós-soberania (fenômeno típico de organizações supranacionais), uma vez que os Estados-membros compõem uma instituição com estrutura de poder diversificada e com vários planos normativos. Em todo caso, observe-se que apenas os Estados-membros é que são caracterizados como pós-soberanos, pois a União Europeia não é dotada de soberania, muito menos de pós-soberania, isto é, “configura apenas um instrumento político-jurídico no qual se pode institucionalizar o compartilhamento das soberanias dos seus membros” (GRANADO, 2015, p. 90).

Ultrapassada a questão da soberania, deve-se destacar que, a fim de regular a competição tributária entre países da União Europeia, o “*Council of Economics and Finance Ministers*” (ECOFIN) publicou o chamado “*Code of Conduct*” referente à tributação das empresas. Apesar de o Código não ser um instrumento jurídico vinculante, o documento possui inegável força política, fazendo com que os Estados-membros se comprometam a (i) reduzir as medidas fiscais existentes que constituam uma competição tributária ilícita, isto é, que seja prejudicial ou nociva aos demais governos europeus (“*harmful tax competition*”); e (ii) se abster de adotar esses tipos de medidas no futuro (“*standstill*”).

Ressalte-se que o ECOFIN, ao adotar o Código de Condutas, reconhece os efeitos positivos da competição tributária lícita, os quais podem ser efetivamente benéficos para a economia do país e da União Europeia. Nessa esteira, ao se criar a estrutura e o formato do Código, estabeleceu-se o objetivo específico de se identificar apenas as medidas que afetem indevidamente a localização das atividades econômicas dentro da União Europeia, o que abarca somente os não-residentes que usufruam de um tratamento fiscal mais favorável do que o geralmente disponível nos demais Estados-membros. Assim, tendo em vista o interesse em se identificar as práticas consideradas abusivas, o Código de Condutas estabelece os critérios segundo os quais devem ser testadas as medidas potencialmente prejudiciais. Nesse aspecto, assim dispõe o parágrafo “B” do Código de Condutas²⁶:

²⁶ No original: “B. Within the scope specified in paragraph A, tax measures which provide for a significantly lower effective level of taxation, including zero taxation, than those levels which generally apply in the Member State in question are to be regarded as potentially harmful and

B. No âmbito de aplicação especificado no parágrafo A, as medidas fiscais que prevejam um nível efetivo de tributação significativamente inferior, incluindo a tributação zero, aos níveis geralmente aplicáveis no Estado-Membro em questão devem ser consideradas potencialmente prejudiciais e, por conseguinte, abrangidas pelo presente código.

Esse nível de tributação pode resultar da aplicação da alíquota nominal do imposto, da base tributável ou de qualquer outro fator relevante.

Ao avaliar se tais medidas são prejudiciais, há que ter em conta, entre outros:

1. se as vantagens são concedidas apenas a não-residentes ou em relação a transações efetuadas com não-residentes ou;
2. se as vantagens estão isoladas do mercado nacional, de modo que não afetam a base tributável nacional, ou;
3. se as vantagens são concedidas mesmo na ausência de uma atividade econômica real e de uma presença econômica substancial no Estado-Membro que oferece essas vantagens fiscais, ou;
4. se as regras de determinação dos lucros relativas às atividades de um grupo multinacional de empresas se afastam dos princípios internacionalmente aceites, em especial das regras acordadas no âmbito da OCDE, ou;
5. se as medidas fiscais carecem de transparência, nomeadamente quando as disposições jurídicas são flexibilizadas a nível administrativo de forma não transparente.

A partir do parágrafo “B” do Código de Condutas, são extraídos, resumidamente, seis critérios para se identificar potenciais competições tributárias prejudiciais ou nocivas: (i) existência de um nível de tributação consideravelmente menor do que o nível geral de tributação; (ii) haver vantagens fiscais que sejam concedidas apenas para não-residentes; (iii) concessão de incentivos ou benefícios fiscais para atividades que estão

therefore covered by this code. Such a level of taxation may operate by virtue of the nominal tax rate, the tax base or any other relevant factor. When assessing whether such measures are harmful, account should be taken of, inter alia: 1. whether advantages are accorded only to non-residents or in respect of transactions carried out with non-residents or; 2. whether advantages are ring-fenced from the domestic market, so they do not affect the national tax base, or; 3. whether advantages are granted even without any real economic activity and substantial economic presence within the Member State offering such tax advantages, or; 4. whether the rules for profit determination in respect of activities within a multinational group of companies departs from internationally accepted principles, notably the rules agreed upon within the OECD, or; 5. whether the tax measures lack transparency, including where legal provisions are relaxed at administrative level in a non-transparent way.”

isoladas da economia nacional e que, por conseguinte, não tenham efeito sobre a base tributária nacional; (iv) concessão de incentivos ou benefícios fiscais sem que haja qualquer atividade econômica real e substancial presença econômica; (v) existência de uma base para a determinação dos lucros das empresas que se afaste das normas internacionalmente aceitas, em especial daquelas que foram aprovadas pela OCDE; e (vi) falta de transparência.

A partir da análise desses seis critérios, será possível se verificar, na União Europeia, se o ordenamento jurídico do país em debate estimula a chamada “*harmful tax competition*” (leia-se, a competição tributária ilícita, isto é, que é prejudicial ou nociva aos demais Estados-membros) ou a “*fair tax competition*” (vale dizer, a competição tributária lícita, que é considerada justa e legítima sob a ótica europeia), as quais, consoante Patricia Lampreave, poderiam ser assim definidas:

Por conseguinte, tendo estes critérios em consideração, a competição tributária prejudicial pode ser definida como uma política fiscal implementada a partir da iniciativa de um país que oferece uma vasta gama de incentivos fiscais e benefícios para atrair fatores móveis (investimento) para este país, na ausência de transparência e de troca de informações com outros países.

Em contrapartida, a competição tributária justa pode ser definida como uma decisão tomada por um país para reduzir sua carga fiscal, quer pela redução das alíquotas dos tributos, quer pela concessão de créditos fiscais para entidades residentes e não residentes. O intercâmbio de informações com outras administrações tributárias e a total transparência no que diz respeito ao sistema tributário também são necessários (LAMPREAVE, 2011, p. 6).²⁷

Nos últimos anos, as principais críticas relacionadas a práticas nocivas ou ilícitas de competição tributária foram direcionadas a sete países: Bélgica, Chipre, Hungria, Irlanda, Luxemburgo, Malta e Países Baixos (Holanda). Segundo o comissário de tributação da União Europeia, Pierre Moscovici, as práticas de planejamento fiscal destes países comprometem a equidade e a

²⁷ No original: “Accordingly, taking these criteria into account, harmful tax competition can be defined as a fiscal policy implemented on the initiative of a country that offers a wide range of tax incentives and advantages to attract mobile factors (investment) to that country in the absence of transparency and the effective exchange of information with other countries. In contrast, fair tax competition can be defined as a decision by a country to reduce the tax burden, either by lowering tax rates or by granting tax credits to both resident and non-resident entities. The exchange of information with other tax authorities and full transparency in respect of the tax system are also required.”

igualdade de condições de concorrência no mercado comum europeu e aumentam os encargos para os contribuintes da União Europeia. A crítica do comissário tem como base o relatório anual da entidade, que analisa os dados econômicos dos Estados-membros da União Europeia para identificar as regras que poderiam permitir uma evasão fiscal agressiva por parte das empresas. Como exemplo, são destacados (i) os pagamentos de *royalties* feitos por uma subsidiária de uma empresa a outra (v.g., uso de patentes ou outra propriedade intelectual) que são utilizados para transferir lucros de jurisdições com impostos elevados para jurisdições com impostos baixos, (ii) o pagamento de juros sobre empréstimos entre empresas (em especial, entre coligadas ou subsidiárias) e (iii) o envio de dividendos a empresas do mesmo grupo econômico (FINANCIAL TIMES, 2018).

O relatório por país elaborado pela Comissão Europeia em março de 2018 traz dados econômicos e financeiros de todos os seus membros, havendo um destaque para a área da tributação. Neste ponto, os setes países acusados de práticas ilícitas na competição tributária são criticados por viabilizar a erosão das bases tributárias e a transferência ou realocação dos lucros (*“profit shifting”*) por meio de normas jurídicas que facilitariam o planejamento fiscal abusivo ou agressivo (*“aggressive tax planning”*), gerando danos às finanças públicas dos demais membros da União Europeia.

No caso da Bélgica, verifica-se que o seu sistema tributário continua a ser complexo, havendo a erosão das bases tributárias em razão de numerosas isenções, deduções e alíquotas reduzidas, as quais podem provocar perdas de receitas públicas, distorções econômicas e encargos administrativos adicionais. O excesso de regras sobre lucros, que tinha o potencial de facilitar o planejamento fiscal agressivo, foi suspenso pela Bélgica desde 2015 e efetivamente abolido em 2017 (UNIÃO EUROPEIA, 2018a, p. 18-19).

Quanto ao Chipre, foi apontado que a carga tributária efetiva do *“corporate income tax”* (13,1%, em 2016) está abaixo da média da União Europeia (20,9%). Paralelamente, alguns indicadores sugerem que as regras do *“corporate income tax”* cipriota são utilizadas por empresas envolvidas em planejamentos fiscais agressivos, principalmente em razão de estudos que apontam um elevado investimento direto estrangeiro, de origem externa e interna, que somente em parte pode ser explicado por atividades econômicas

reais no país. Além disso, os elevados níveis de pagamentos de dividendos e de juros, proporcionalmente ao PIB do Chipre, também sugerem que a legislação tributária é utilizada por empresas que se dedicam ao planejamento fiscal agressivo. Neste ponto, a ausência de retenção na fonte de tributos sobre pagamentos de dividendos, juros e *royalties* pelas empresas baseadas no Chipre pode fazer com que esses pagamentos escapem totalmente da incidência tributária, se também não estiverem sujeitos ao imposto na jurisdição do destinatário (UNIÃO EUROPEIA, 2018b, p. 26-28).

A Hungria, em 2017, diminuiu drasticamente a alíquota do “*corporate income tax*” de 19% para 9%. Ao mesmo tempo, o país registra entradas e saídas de capital relativamente elevadas através de sociedades de propósito específico que têm pouco ou nenhum efeito na economia real. Somando-se a isso, também não há retenção na fonte de tributos sobre pagamentos de dividendos, juros e *royalties* pelas empresas baseadas no país, o que faz com que a legislação tributária húngara seja utilizada por empresas que se dedicam ao planejamento fiscal agressivo (UNIÃO EUROPEIA, 2018b, p. 11-12)

No que se refere à Irlanda²⁸, estudos mostram que o elevado investimento direto estrangeiro, de origem externa e interna, realizado no país somente em parte pode ser explicado por atividades econômicas reais existentes no território irlandês. Ademais, o alto nível de pagamento de dividendos e, em especial, de encargos pela utilização da propriedade intelectual, sugere que a legislação tributária irlandesa é utilizada por empresas que praticam o planejamento tributário agressivo. Do mesmo modo, as isenções de retenção na fonte sobre pagamentos de dividendos efetuados por empresas estabelecidas na Irlanda podem conduzir à evasão fiscal, se também não estiverem sujeitos ao imposto na jurisdição do beneficiário. Paralelamente, a existência de alguns dispositivos em acordos ou tratados fiscais bilaterais entre a Irlanda e outros países pode ser utilizada pelas empresas para revogar a nova regra de residência fiscal instituída na Irlanda em 2015 (UNIÃO EUROPEIA, 2018d, p. 22).

²⁸ Vale lembrar o famoso caso da Apple, no qual o governo irlandês concedeu um regime tributário especial em favor da Apple Sales International e da Apple Operations Europe, ambas empresas do grupo econômico da Apple Inc. Para detalhes sobre a operação, veja-se: SAUNDERS, 2018, p. 157-159.

Já Luxemburgo promoveu recentemente reformas na tributação das empresas, a fim de aumentar a competitividade através da redução das alíquotas de impostos. Em 2017, houve a primeira redução da alíquota do “*corporate income tax*”, que passou de 21% para 19%; a segunda redução, prevista para 2018, reduziria a alíquota do imposto para 18%. Tal como acontece com o Chipre e a Irlanda, existem estudos que levam a crer que o elevado nível de investimento direto estrangeiro, de origem externa e interna, apenas em parte pode ser explicado por atividades econômicas que, de fato, ocorrem em Luxemburgo. Neste aspecto, a grande maioria dos investimentos diretos estrangeiros é detida por sociedades de propósito específico. Também em situação semelhante à cipriota e à irlandesa, os altos níveis de pagamentos de dividendos, juros e *royalties*, proporcionalmente ao PIB de Luxemburgo, também sugerem que a legislação tributária luxemburguesa é utilizada por empresas que se dedicam ao planejamento fiscal agressivo. Somando-se a isso, o Grão-Ducado de Luxemburgo também não realiza a retenção na fonte de tributos sobre pagamentos de juros e *royalties* por empresas estabelecidas no país, o que pode gerar evasão fiscal, se também não estiverem sujeitos ao imposto na jurisdição do beneficiário, e prevê, em alguns casos, a isenção de retenção na fonte sobre os dividendos pagos a sociedades residentes em um país que tenha um acordo ou tratado fiscal bilateral com Luxemburgo (UNIÃO EUROPEIA, 2018e, p. 18-19).

A situação de Malta é muito parecida com a realidade do Chipre, da Irlanda e de Luxemburgo: (i) o alto nível de investimento direto estrangeiro, de origem externa e interna, somente em parte pode ser explicado por atividades econômicas que efetivamente acontecem em seu território; (ii) a grande maioria dos investimentos diretos estrangeiros é detida por sociedades de propósito específico; (iii) os elevados índices de pagamentos de dividendos, juros e *royalties*, proporcionalmente ao PIB de Malta, sugerem que a legislação tributária maltesa é utilizada por empresas que se dedicam ao planejamento fiscal agressivo; e (iv) não há retenção na fonte de tributos sobre pagamentos de dividendos, juros e *royalties* por empresas estabelecidas no país, o que pode gerar evasão fiscal, se também não estiverem sujeitos ao imposto na jurisdição do beneficiário. Ademais, deve-se acrescentar que, além de não haver normas antiabusivas ou antielisivas maltesas que sejam eficazes,

existem dispositivos em acordos ou tratados fiscais bilaterais entre Malta e outros Estados-membros da União Europeia que permitem – em associação com o sistema tributário maltês – que uma empresa residente, mas não domiciliada, em Malta seja tributada com base na fonte e nas remessas, o que viabiliza práticas de evasão fiscal (UNIÃO EUROPEIA, 2018f, p. 18).

Por fim, nos Países Baixos, de modo a se fortalecer, na área fiscal, o ambiente de investimento por parte das empresas, a alíquota do imposto de renda sobre pessoas jurídicas será gradualmente reduzida de 25% para 21% (24% em 2019, 22,5% em 2020 e 21% em 2021), sendo que a chamada alíquota reduzida (que, em 2017, era aplicada para lucros tributáveis de até 200.000 euros) será diminuída da mesma forma, de 20% para 16%. Na mesma esteira dos demais países suspeitos de estimular empresas que se dedicam ao planejamento fiscal agressivo, o elevado nível de investimento direto estrangeiro, de origem externa e interna, apenas em parte pode ser explicado por atividades econômicas que realmente acontecem em território holandês, sendo que boa parte destes tipos de investimentos é detida por sociedades de propósito específico. Paralelamente, os altos níveis de pagamentos de dividendos, juros e *royalties*, realizados por meio de empresas situadas nos Países Baixos, sugerem que a legislação tributária holandesa é utilizada por empresas que se dedicam ao planejamento fiscal agressivo. Ademais, a ausência de uma ampla retenção na fonte de impostos sobre os pagamentos de dividendos efetuados por cooperativas, a possibilidade de incompatibilidades ou discrepâncias através da utilização de sociedades limitadas (“*commanditaire vennootschap*” – CV)²⁹ e a ausência de retenção na fonte de tributos sobre o pagamento de *royalties* e juros (o que pode gerar evasão fiscal, se também não estiverem sujeitos ao imposto na jurisdição do beneficiário), combinado com a falta de normas antiabusivas, podem facilitar o planejamento fiscal agressivo. Contudo há previsão no sentido de que serão introduzidos impostos com retenção na fonte sobre pagamentos de juros e

²⁹ Por mais que as “*commanditaire vennootschap*” – CV do Direito Holandês tenham semelhanças com as “*limited partnership*” – LP dos Estados Unidos e com as sociedades limitadas do Direito Brasileiro, deve-se ressaltar que cada uma das espécies de sociedade é regulada por diplomas normativos diferentes e sob ordenamentos jurídicos distintos.

royalties para pagamentos direcionados a jurisdições com baixa tributação e em casos de abuso (UNIÃO EUROPEIA, 2018g, p. 19).

No relatório, consta ainda informação no sentido de que o “*Code of Conduct on Business Taxation Group*” aprovou a substituição do modelo de patentes da Bélgica, Chipre, Hungria, Irlanda, Luxemburgo, Malta e dos Países Baixos por um de inovação cujo regime exige uma ligação mais forte entre os direitos de propriedade intelectual e as atividades de investigação & desenvolvimento que criaram esta propriedade intelectual. Por fim, os sete países deverão transpor para suas respectivas legislações internas as disposições do “*Anti-Tax Avoidance Directive*” até 2019 (UNIÃO EUROPEIA, 2018a, p. 19; 2018b, p. 28; 2018c, p. 13; 2018d, p. 22; 2018e, p. 19; 2018f, p. 18; 2018g, p. 20).

A forma pela qual a União Europeia conseguiu enfrentar a competição tributária ilícita poderia servir de inspiração ou parâmetro para os chefes dos Poderes Executivos e para os legisladores brasileiros. Isto porque, ao invés de se tão somente proibir a competição tributária (salvo em hipóteses excepcionais), poder-se-ia criar uma lei complementar, ou mesmo se firmar um convênio ou protocolo interestadual ou intermunicipal, definindo critérios para se identificar as situações que gerem competições tributárias ilícitas.³⁰ Neste aspecto, o Código de Condutas europeu consegue, ao mesmo tempo, reconhecer os efeitos benéficos da competição tributária lícita e estabelecer os critérios capazes de se identificar formas de competição tributária ilícita, sem que sejam fixadas regras legais impositivas e estanques (MARINS; OLIVEIRA, 2018, p. 181). Ou seja, a União Europeia, por meio do Código de Condutas, conseguiu se beneficiar da efetividade jurídica da chamada “*soft law*”³¹, a qual costuma gerar um senso de obrigação que compele os Estados a aderir às recomendações e às orientações da norma estabelecida (CHRISTIANS, 2007, p. 7), o que, paradoxalmente, muitas vezes não é obtido através de diplomas

³⁰ A questão será abordada com mais profundidade na seção 4.3 A lei complementar e os acordos entre governos subnacionais: propostas de aperfeiçoamento do sistema.

³¹ Para mais detalhes quantos às diferenças entre a “*soft law*” e a “*hard law*” e seus reflexos no enfrentamento da chamada “guerra fiscal” no Brasil, leia-se: MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA OU GUERRA FISCAL? DO PLANO INTERNACIONAL À LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. REI – REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS, v. 4, p. 158-185, 2018.

legais ou mesmo de dispositivos constitucionais, tal como ocorre na “guerra fiscal” do ICMS.

1.5 Estados Unidos da América

A estrutura tributária estadunidense, em princípio, permite que todos os governos subnacionais, sejam Estados, sejam Municípios, possam exigir quaisquer espécies tributárias. Contudo, quer em razão do Artigo I, Seção 8, da Constituição Americana de 1787, quer pela distribuição tácita e parcial de hipóteses de incidência tributária entre o governo federal e os Estados-membros³², deve-se reconhecer que existe, informalmente, uma distribuição de competências tradicionalmente adotada nos Estados Unidos. Nesse aspecto, William Fox, ao analisar a estrutura das competências tributárias americanas, observou (i) que o governo federal se concentrou no “*personal income tax*”, no “*corporate income tax*” e na tributação sobre a compra e venda de gasolina, (ii) que os governos estaduais se voltaram para o “*personal income tax*”, o “*sales tax*”, o imposto sobre a compra e venda de gasolina, o imposto sobre a propriedade territorial, as licenças de veículos automotores e o imposto sobre o álcool e o tabaco, enquanto (iii) que os governos locais se focaram no imposto sobre a propriedade territorial.³³

³² A distribuição é tácita e parcial justamente por não haver regras de competências expressas na Constituição Americana, o que gera uma competência tributária concorrente. Nas palavras de William Fox: “Federal, state, and local governments overlap considerably in their use of revenue sources (see Table 4). The US Constitution imposes relatively few limitations on taxation at the US federal (Article 1 Section 8) and subnational government levels. A prohibition against taxing exports from a state is the only notable explicit restriction in the US Constitution on state taxing authority.” (FOX, 2007, p. 353). O trecho correspondente na tradução é: “Os governos federal, estaduais e locais se sobrepõem consideravelmente na utilização das fontes de receita (ver Quadro 4). A Constituição dos EUA impõe relativamente poucas limitações à tributação a nível federal (Artigo 1.º, Seção 8) e subnacional. A proibição de tributar as exportações de um estado é a única restrição explícita notável na Constituição dos EUA à autoridade tributária estadual.”

³³ Segundo, William Fox, a “*property tax*” é usado quase que de maneira exclusiva pelos governos locais, gerando aproximadamente $\frac{3}{4}$ (três quartos) de sua receita. Contudo, a depender da localização e da realidade econômica do governo local, outros tributos também podem ser exigidos. Trinta e quatro Estados da federação, por exemplo, permitem que governos locais cobrem “*sales taxes*” e treze permitem que governos locais cobrem imposto de renda. Por outro lado, quase todos os Estados exigem “*general sales tax*”, sendo que quarenta e um também cobram imposto de renda. (FOX, 2007, p. 354). Ou seja, apesar de a tributação

Em todo caso, não obstante as preferências tributárias adotadas em cada uma das três esferas de governo, sempre há a possibilidade de a competição pela captação de novos investimentos privados ou por maiores recursos financeiros acontecer por disputas entre Estados-membros, ou mesmo entre estes e a União. E isso se relaciona com a forte tradição americana de os Estados manterem sua autonomia e independência em relação ao governo federal, de modo que a competição tributária é minimamente regulada pelo governo central. Assim, verifica-se uma grande variação na estrutura tributária entre os entes subnacionais, tendo cada uma delas a previsão de tributos distintos, muitas vezes não relacionadas com a tributação sobre o consumo (GICHIRU, *et al.*, 2009, p. 11).

Ademais, nos Estados Unidos, ao contrário do que ocorre no Brasil, não existe uma estrutura de transferências intergovernamentais incondicionadas que viabilize renúncias fiscais ousadas (RIBEIRO, L. A., 2010, p. 17), o que gera uma responsabilidade fiscal maior por parte do administrador público. Ou seja, o modelo estadunidense impõe aos entes da Federação um cuidado na gestão fiscal própria, pois não há uma rede de transferências intergovernamentais que funcione como válvula de escape orçamentária.

No que concerne à gestão fiscal responsável, a própria história dos Estados Unidos demonstra o quanto a responsabilidade fiscal é levada a sério pelos norte-americanos. Segundo Wallace E. Oates, uma experiência que afetou profundamente as relações fiscais americanas foi a tentativa frustrada de resgate ou socorro financeiro (“*bailout*”)³⁴ de oito Estados, bem como da antiga República da Flórida, resultantes de investimentos públicos precipitados nas áreas bancária e de transporte, ocorrida no século XIX. Os Estados que, na década de 1840, foram impactados pelas perdas fiscais, tornando-se inadimplentes para com os seus credores, procuraram a União, a fim de que

sobre o consumo estar presente na imensa maioria dos Estados, ela não afasta por completo a tributação sobre a renda, sendo esta utilizada como complemento de receita da “*sales tax*”.

³⁴ Segundo Stuart Landon, “as políticas de socorro (*bailout*) podem incentivar que os governos subnacionais tomem empréstimos, por induzir os financiadores a exigir prêmios de risco menores que no caso de ausência de uma garantia. As garantias de dívida e os socorros (*bailouts*) periódicos podem, também, encorajar os financiadores a custear déficits insustentáveis dos governos subnacionais, como no Brasil, por exemplo (Fundo Monetário Internacional 2001a).” (LANDON, 2003, p. 62)

lhes fosse concedido um resgate financeiro. Contudo, o Congresso negou-lhes ajuda, deixando-lhes à mercê de processos de falência. O fato teria posto fim a quaisquer perspectivas no sentido de que o governo federal, no futuro, fosse oferecer resgates financeiros a governos subnacionais (OATES, 2008, p. 321).

Assim sendo, nota-se que, nos Estados Unidos, a combinação do modelo de federalismo fiscal competitivo (que incentiva a competição tributária) com o respeito à responsabilidade fiscal (ante a negação histórica da União em resgatar, financeiramente, os Estados sob o risco de falência) fez com que os governos subnacionais não exagerassem na renúncia fiscal. Somando-se a isso, os Estados Unidos também se beneficiam da boa participação dos cidadãos quanto ao tema dos gastos públicos³⁵, o que se relaciona com a chamada “*accountability*”³⁶.

O grau de eficiência desse sistema – baseado na competição tributária limitada pela responsabilidade fiscal e pela “*accountability*” – pode ser comprovado pela não ocorrência, nos Estados Unidos³⁷, da chamada “*race to*

³⁵ Tal como observam Richard Bird, Bernard Dafflon, Claude Jeanrenaud e Gebhard Kirchgässner, “greater participation of the citizens in sub-federal fiscal decisions can reduce the tendency of a ‘race to the bottom’ at these levels, and therefore allow for some income redistribution at state and local levels.” (BIRD; DAFFLON; JEANRENAUD; KIRCHGÄSSNER, 2002, p. 594). O trecho correspondente na tradução é: “uma maior participação dos cidadãos nas decisões fiscais subnacionais pode reduzir a tendência de uma ‘race to the bottom’ nestes níveis e, portanto, permitir alguma redistribuição de renda nos níveis estadual e local.”

³⁶ Quanto ao tema da responsabilidade sobre a gestão das receitas públicas, Paul Boothe destaca a “*accountability*” como um fator importante a ser considerado, lembrando que “Democracies work best when citizens are able to hold governments accountable for how they spend public money. Accountability is enhanced if the same government that delivers a program is required to raise the revenue to finance it.” (BOOTHE, 2003, p. 7). O trecho correspondente na tradução é: “Democracias funcionam melhor quando os cidadãos são capazes de responsabilizar os governantes pela forma como gastam o dinheiro público. A ‘*accountability*’ é aumentada se o mesmo governo que oferece um programa é cobrado para aumentar as receitas para financiá-lo.” Paralelamente, Ricardo Lobo Torres, ao abordar o tema, transcreve as palavras de Ruth Richardson, ex-Ministra das Finanças da Nova Zelândia, sobre a importância da “*accountability*”: “o conceito de *accountability* precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, a *accountability* precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de *accountability* exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho; autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados; um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos” (TORRES, 2000, p. 308) (grifo do original).

³⁷ Conforme o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, “os estados americanos são dotados de todos os meios para a prática da competição tributária e, até o momento, não há dados empíricos que mostrem que houve a temida ‘race to the bottom’, o que desmistifica alguns temores em relação à Guerra Fiscal” (RIBEIRO, L. A., 2010, p. 18). Em sentido contrário,

the bottom”, ou seja, do perigo de Estados ou Municípios, participantes da competição tributária, renunciarem a um alto percentual de sua arrecadação, criando déficits fiscais pesados e capazes de inviabilizar a prestação de serviços públicos.³⁸

Paralelamente, no que tange aos conflitos decorrentes da competição tributária, as disputas entre Estados-membros, ou entre governos subnacionais e a União, não são solucionadas pelo Poder Judiciário. Os Juízes e os Tribunais, em regra, não intervêm nas questões fiscais atinentes aos Estados, não havendo, pois, espaço para a multiplicação de demandas tributárias em que a Suprema Corte atue como uma espécie de “árbitro” da Federação, sob a justificativa de atender a uma suposta necessidade de cooperação entre os Estados. O campo de exercício da autonomia financeira dos entes federados é amplo, cabendo a cada governo, central ou subnacional, arcar com as suas responsabilidades na esfera fiscal.

Entretanto, em hipóteses excepcionais, nas quais se entenda que a competição tributária possa afetar o equilíbrio do pacto federativo e a “Cláusula de Comércio” da Constituição dos Estados Unidos³⁹, a matéria pode ser levada à Suprema Corte. Caso dessa natureza ocorreu em 1992, no julgamento de “*Quill Corporation v. North Dakota*”, em que se decidiu que os vendedores de produtos pela *Internet*, por catálogos e por serviços postais (dentre outras formas de negociação remota) seriam isentos de recolher “*sales tax*” se não tivessem uma presença física no Estado ou se sua única ligação com o Estado do consumidor fosse via transportadora. À época, a Suprema Corte entendeu que não seria correto que os “*remote vendors*” tivessem a obrigação de

defendendo a existência da ameaça da “*race to the bottom*”, em especial na competição entre países, veja-se: BATISTA JÚNIOR, 2015.

³⁸ William B. P. Robson e Finn Poschmann, ao tratarem da visão da “*race to the bottom*”, afirmam que este posicionamento sobre as políticas públicas na esfera fiscal “sees a tendency for individuals and firms to move to the jurisdiction where the tax burden is lowest, compelling policymakers to cut taxes, and the services they provide, in a multilateral ‘race to the bottom.’” (ROBSON; POSCHMANN, 2001, p. 2). O trecho correspondente na tradução é: “vê uma tendência de os indivíduos e as empresas se deslocarem para a jurisdição onde a carga tributária é mais baixa, obrigando os formuladores de políticas públicas a reduzir os impostos e os serviços que prestam, em uma ‘race to the bottom’ multilateral.”

³⁹ A chamada “Cláusula de Comércio” da Constituição dos EUA garante ao Congresso o poder de regular o comércio entre os Estados (“regulate Commerce among the several States”- Article I, § 8, cl. 3).

analisar a complexa legislação tributária de todos os cinquenta Estados americanos, a fim de recolher a quantia devida a título de “sales tax”. Vale dizer, assentou-se que seria desproporcional e exagerado que os “remote vendors” fossem forçados a interpretar diversas leis, regulamentos e normas de procedimento, principalmente aqueles que negociassem vultosas vendas em múltiplos Estados (GICHIRU *et al.*, 2009, p. 14).

Contudo, em junho de 2018, a Suprema Corte americana superou o entendimento fixado em “*Quill Corporation v. North Dakota*”, bem como o precedente “*National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois*”, que dava lastro ao posicionamento anterior. Ao proferir a nova decisão que modificou todo o planejamento tributário das grandes empresas de comércio eletrônico nos Estados Unidos, a Corte Constitucional americana, no julgamento de “*South Dakota v. Wayfair, Inc*”, decidiu que os Estados nos quais residem os consumidores de vendas realizadas pela *Internet* poderiam exigir impostos sobre bens e serviços nas operações interestaduais, sendo desnecessária a presença física das empresas nestas unidades da federação.

Resumidamente, a decisão da Suprema Corte, no caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc*”, teve como razões de decidir os seguintes fundamentos: (i) a regra da presença física não é uma interpretação necessária do requisito “nexo substancial” do caso “*Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*”; (ii) a interpretação do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*” cria, e não resolve, distorções de mercado, pois, na prática, houve a criação jurisprudencial de uma espécie de “paraíso fiscal” para as empresas, as quais limitam sua presença física em um Estado, mas vendem seus bens e serviços para os consumidores de outras unidades da Federação; (iii) a interpretação do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*” também impõe um tipo de distinção arbitrária e formalista que os precedentes modernos da “Cláusula de Comércio” da Suprema Corte rejeitam em favor de uma análise caso a caso dos propósitos e efeitos de cada lei; (iv) a regra da presença física do caso “*Quill Corp. v. North Dakota*” é evidentemente artificial, tendo em vista o dia-a-dia das práticas de *marketing* e de distribuição de produtos e serviços na economia moderna; (v) a regra da presença física, construída nos casos mencionados acima, também é uma imposição extraordinária do Poder Judiciário sobre a autoridade dos Estados para cobrar impostos e executar funções públicas essenciais; e (vi) o princípio do “*stare*

decisis” não pode dar sustentação jurídica à proibição da Corte quanto ao exercício válido de um poder soberano dos Estados quando ficar claro que as decisões da “Cláusula de Comércio” do próprio Tribunal proíbem, equivocadamente, que os Estados exerçam seus legítimos poderes de soberania – em especial, tendo em vista a revolução provocada pela *Internet* e pela expansão do comércio eletrônico (ESTADOS UNIDOS, 2018, p. 2-4).

Convém observar que, mesmo após o julgamento de “*Quill Corporation v. North Dakota*”, houve um considerável aumento do comércio eletrônico e por vendedores remotos, o que gerou graves distorções econômicas nas operações comerciais realizadas entre Estados – as quais somente foram minoradas vinte e cinco anos depois, a partir do caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*”. Assim, a fim de enfrentar tais problemas, além da falta de equidade causada pelas isenções de fato aprovadas pela decisão proferida em “*Quill Corporation v. North Dakota*”, a maior parte dos Estados norte-americanos criou e assinou o chamado “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*” (SSUTA), adotado em novembro de 2002 e com emendas até dezembro de 2018. O objetivo principal do acordo interestadual era a simplificação e a modernização das vendas, de modo a reduzir substancialmente o fardo de se efetuar a conformação dos tributos entre os Estados. Neste aspecto, eis a redação da seção 102 do SSUTA⁴⁰:

Seção 102: OBJETIVO FUNDAMENTAL

O objetivo deste Acordo é simplificar e modernizar a administração tributária de vendas e uso nos Estados membros, a fim de reduzir substancialmente o ônus do cumprimento das obrigações tributárias. O Acordo se concentra em melhorar os sistemas de administração tributária de vendas e uso para todos os vendedores e para todos os tipos de comércio através de todas as seguintes medidas:

A. Administração estadual de cobranças de impostos sobre vendas e uso.

⁴⁰ No original: “Section 102: FUNDAMENTAL PURPOSE. It is the purpose of this Agreement to simplify and modernize sales and use tax administration in the member states in order to substantially reduce the burden of tax compliance. The Agreement focuses on improving sales and use tax administration systems for all sellers and for all types of commerce through all of the following: A. State level administration of sales and use tax collections. B. Uniformity in the state and local tax bases. C. Uniformity of major tax base definitions. D. Central, electronic registration system. E. Simplification of state and local tax rates. F. Uniform sourcing rules for all taxable transactions. G. Simplified administration of exemptions. H. Simplified tax returns. I. Simplification of tax remittances. J. Protection of consumer privacy.”

- B. Uniformidade das bases tributárias estaduais e municipais.
- C. Uniformidade das principais definições da base tributável.
- D. Sistema de registro central e eletrônico.
- E. Simplificação das alíquotas de impostos estaduais e municipais.
- F. Regras de origem uniformes para todas as operações tributáveis.
- G. Administração simplificada das isenções.
- H. Declarações fiscais simplificadas.
- I. Simplificação das remessas fiscais.
- J. Proteção da privacidade do consumidor.

Assim, o acordo busca, por exemplo, simplificar (i) as alíquotas dos impostos estaduais e municipais, (ii) a administração das isenções fiscais, (iii) as declarações fiscais e (iv) as remessas fiscais; e uniformizar (v) as bases de tributação estadual e municipal, (vi) as principais definições tributárias, (vii) as regras de origem para todas as operações tributáveis, além de (viii) buscar a melhora na cobrança dos impostos estaduais e municipais, (ix) estabelecer um sistema de registro eletrônico central e (x) proteger a privacidade do consumidor. Ao mesmo tempo, o acordo não teve a intenção de influenciar um Estado-membro a exigir um imposto ou a conceder uma isenção fiscal sobre quaisquer bens ou serviços.⁴¹ Contudo, se um Estado-membro optar por tributar ou isentar bens ou serviços, este governo subnacional deverá aderir às disposições relativas às definições constantes do artigo III do SSUTA.⁴²

Atualmente, o *“Streamlined Sales and Use Tax Agreement”* possui como membros com filiação completa as seguintes unidades da Federação: Arkansas, Georgia, Indiana, Iowa, Kansas, Kentucky, Michigan, Minnesota, Nebraska, Nevada, New Jersey, North Carolina, North Dakota, Ohio, Oklahoma, Rhode Island, South Dakota, Utah, Vermont, Washington State, West Virginia, Wisconsin e Wyoming. Assim, em todos estes Estados, os vendedores registrados podem usufruir das benesses do SSUTA quanto aos

⁴¹ No ponto, assim dispõe o SSUTA: “Section 103: TAXING AUTHORITY PRESERVED. This Agreement shall not be construed as intending to influence a member state to impose a tax on or provide an exemption from tax for any item or service. However, if a member state chooses to tax an item or exempt an item from tax, that state shall adhere to the provisions concerning definitions as set out in Article III of this Agreement.” O trecho correspondente na tradução é: “Seção 103: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA PRESERVADA. Este Acordo não deve ser interpretado como tendo a intenção de influenciar um Estado membro a instituir um imposto ou a conceder uma isenção fiscal para qualquer artigo ou serviço. No entanto, se um Estado-Membro optar por tributar um artigo ou isentar um artigo do imposto, esse Estado aderirá às disposições relativas às definições estabelecidas no artigo III do presente Acordo”.

⁴² O “Article III” do SSUTA diz respeito aos requisitos que cada Estado deve aceitar para participar do acordo (vide seções 301 a 335 do SSUTA).

impostos sobre vendas e serviços interestaduais. O Estado do Tennessee é apenas membro associado do acordo.⁴³

No que tange à realidade da competição tributária, dois contrapontos podem ser feitos entre o modelo estadunidense e brasileiro. Por um lado, percebe-se que, inicialmente, nos Estados Unidos, os governos subnacionais podem exigir quaisquer espécies tributárias, havendo apenas uma distribuição tácita e parcial de competências tributárias, enquanto, no Brasil, existe uma repartição rígida de competências tributárias fixadas na Constituição de 1988. Assim, nos Estados Unidos, os governos subnacionais detêm uma alta flexibilidade na arrecadação e na cobrança de tributos (em situação semelhante à existente na Suíça), uma vez que os entes federados podem extrair a sua receita tributária das três principais manifestações de riqueza: patrimônio, renda e consumo. Já no Brasil, tendo em vista a rígida repartição de receitas tributárias, os governos subnacionais estão limitados a hipóteses de incidência específicas, o que estimula o fenômeno da “guerra fiscal”, concentrada no ICMS e no ISS – haja vista que a tributação sobre a renda não pode ser executada como fonte alternativa de receita tributária.

Por outro lado, diante dos conflitos envolvendo a tributação sobre o consumo em operações interestaduais, a maioria dos Estados americanos celebrou um acordo com o objetivo de simplificar, uniformizar e modernizar as vendas de mercadorias, o que corrigiu problemas decorrentes do antigo entendimento jurisprudencial sobre vendas remotas e facilitou a realização de negócios entre pessoas físicas e jurídicas localizadas em Estados diferentes. Enquanto isso, no Brasil, os Estados-membros têm sua liberdade de aplicação de políticas públicas fiscais altamente limitada pelos convênios do CONFAZ, os

⁴³ Consoante o “*State Guide to the Streamlined Sales Tax Project*”, o SSUTA prevê quatro níveis de associação: “*full membership*”, “*contingent membership*”, “*associate membership*” e “*advisor membership*”. Os membros associados, chamados de “*associate member states*”, tais como o Tennessee, são aqueles que alcançaram uma conformidade substancial com os termos da SSUTA, mas não necessariamente com cada disposição conforme exigido pela Seção 805 do acordo. Já os membros conselheiros, chamados de “*advisory states*”, são aqueles que detinham o *status* de Estados antes de 1º de outubro de 2005 e que não se tornaram um Estado membro pleno, contingente ou associado do acordo, o que lhes permite apenas ter uma função consultiva no “*Governing Board*” do SSUTA (casos da Califórnia, Arizona, Texas, Illinois, Flórida, Virginia, Nova Iorque, dentre outros). Os Estados do Alaska, Montana, Oregon e New Hampshire sequer possuem o “*sales tax*”. O Colorado não participa do SSUTA.

quais não permitem soluções jurídicas eficazes em razão do entendimento do STF sobre o tema.⁴⁴

1.6 Canadá

Tendo em vista o “*British North American Act of 1867*”, o sistema tributário canadense concentrava o poder de tributar no governo federal. Contudo, em 1982, houve uma reforma legislativa que alterou substancialmente as competências tributárias, provocando uma descentralização do poder de tributar. Com a mudança, as Províncias passaram a ter a competência de criar e exigir quaisquer tributos (excetos impostos de importação ou sobre vendas interprovinciais), mesmo que fossem exações fiscais com o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo de tributos já cobrados pelo governo federal (v.g., imposto de renda). Daí, em razão dos diferentes níveis de governo (que também inclui mais de três mil governos locais e três territórios), surgiu um sistema tributário complexo, havendo acordos, nos planos regional e federal, para regular eventuais sobreposições de tributos e fixar as alíquotas de imposto de renda das Províncias (GICHIRU, 2009, p. 6).

No que diz respeito às competências tributárias, tanto o governo federal quanto as Províncias obtêm a maior parte de suas receitas a partir de três bases tributárias: o imposto de renda, a tributação sobre o consumo e a tributação sobre folhas de salários. No caso do governo federal, o imposto de renda tem como foco principal o “*personal income tax*” (cuja estrutura de alíquotas é progressiva), que é complementado pelo “*corporate income tax*”. Já a tributação sobre o consumo tem como base o “*Goods and Services Tax*” (GST), o qual é uma espécie de “*value added tax*” (VAT), além de uma percentagem menor de “*excise taxes*”. Em terceiro lugar, observe-se que, na esfera federal, a tributação sobre folhas de salários (“*payroll taxes*”) é vinculada

⁴⁴ A questão será abordada com mais profundidade na seção 3.2 O ICMS e o problema da unanimidade no CONFAZ.

aos programas da Seguridade Social, em especial às pensões e ao seguro-desemprego (BOADWAY, 2007, p. 111).

No âmbito regional, verifica-se que a estrutura do imposto de renda das Províncias é similar a do governo federal. Contudo, no que se refere à tributação sobre o consumo, há uma variedade de perfis de impostos. Algumas Províncias adotam impostos sob a estrutura de “*value added tax*” (VAT), enquanto outras exigem impostos sobre vendas de mercadorias no varejo, sendo que em Alberta sequer há “*sales tax*”.⁴⁵ Quanto à tributação sobre folhas de salários, os valores são destinados a programas específicos da Seguridade Social, bem como para suplementar as receitas gerais da Província.

Apesar do perfil aberto da estrutura de competências tributárias canadense, não foi identificado qualquer risco de competição tributária agressiva no país (BOADWAY, 2007, p. 113). Uma das razões é que, no Canadá, existe um modelo de federalismo fiscal misto, em que há uma mescla de competição e cooperação entre os governos subnacionais. Por um lado, as Províncias detêm elevada autonomia tributária, podendo exigir diversas espécies de exações fiscais. Por outro, existe uma coordenação financeira entre as Províncias e o governo federal, a qual é efetivada por meio de um programa intergovernamental de equalização sob um esquema “bruto”, em que as Províncias abaixo do padrão são beneficiadas com mais transferências, enquanto as Províncias acima do padrão apenas não sofrem reduções quanto aos valores a receber correspondentes às transferências ordinárias (BOOTHE, 2003, p. 17).

Outra razão é que, no sistema de federalismo fiscal canadense, há espaço para que os governos subnacionais e o federal firmem acordos, de modo a regular relações jurídicas de direito público, encontrando formas de consenso em questões envolvendo economia, finanças públicas, cobrança de tributos, circulação de bens e pessoas e mercado de trabalho.

Dentre os acordos existentes, o mais importante, no que tange à análise da competição tributária até 2017, era o “*Agreement on Internal Trade*” (AIT), um acordo comercial intergovernamental, assinado por Primeiros-Ministros

⁴⁵ Os territórios federais de Nunavut, Yukon e os Northwest Territories também não possuem impostos regionais sobre vendas de mercadorias.

canadenses, que começou a vigor em 1995. Seu objetivo era a redução e a eliminação, à medida do possível, de barreiras contra a livre movimentação de pessoas, produtos, serviços e investimentos dentro do Canadá, além de estabelecer um mercado doméstico que fosse aberto, eficiente e estável. Até 2015, eram signatárias do AIT as seguintes Províncias, além do próprio governo federal canadense: Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Prince Edward Island, New Brunswick, Quebec, Ontario, Manitoba, Saskatchewan, Alberta, British Columbia, Northwest Territories e Yukon (CANADA, 2015).⁴⁶

O “*Agreement on Internal Trade*” previa, na sua parte geral, que as Províncias não criariam novas barreiras ao comércio interno, mas sim facilitariam a circulação, entre as fronteiras, de pessoas, bens, serviços e investimentos no Canadá. Ademais, as partes do acordo tratariam as pessoas, bens, serviços e investimentos da mesma forma, independentemente da sua origem no país, sendo que todos compatibilizariam as suas normas e medidas administrativas com o objetivo de assegurar a livre circulação de pessoas, bens, serviços e investimentos no Canadá.⁴⁷ Paralelamente, as Províncias e o governo federal reconheciam a obrigação de dar toda a informação (“*full disclosure of information*”) concernente à legislação, aos regulamentos, às políticas públicas e às práticas que tivessem o potencial de impedir um mercado doméstico que fosse aberto, eficiente e estável.⁴⁸

No que tange, especificamente, aos incentivos fiscais e financeiros⁴⁹, o AIT dispunha no “*Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives*” que as partes não deveriam influenciar os Municípios, as autoridades de desenvolvimento regional ou qualquer outra entidade, nem aplicar práticas de incentivo através das mesmas, de modo a contornar a intenção e as disposições do “*Annex*

⁴⁶ O território de Nunavut não era signatário do AIT, possuindo apenas *status* de observador.

⁴⁷ Vide “Article 101: Mutually Agreed Principles”, n° 3, item (a), (b) e (c) do AIT.

⁴⁸ Vide “Article 101: Mutually Agreed Principles”, n° 4, item (a) do AIT.

⁴⁹ Segundo o “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 2, do AIT, seriam considerados incentivos (a) quaisquer contribuições com valor financeiro que conferissem uma vantagem ao beneficiário, incluindo subvenções em dinheiro, empréstimos, garantias de dívida ou injeções de capital, em condições preferenciais; (b) reduções de tributos direcionadas a uma empresa específica, quer organizada como uma entidade jurídica ou como um grupo de entidades jurídicas; ou (c) qualquer forma de apoio à renda ou aos preços que resultasse, direta ou indiretamente, da utilização de dinheiro público.

608.3”.⁵⁰ Quanto aos incentivos proibidos, nenhuma Província, bem como o governo federal, poderia criar um incentivo que fosse, de direito ou de fato, subordinado a uma empresa localizada no território de uma das Províncias, provocando a realocação de uma operação até então existente para o próprio território ou para o território de outra Província.⁵¹ Ao mesmo tempo, se uma das Províncias, ou o governo federal, pudesse demonstrar que o incentivo foi concedido para compensar a possibilidade de realocação da operação já existente para fora do Canadá e que a realocação era iminente, bem conhecida e sob análise governamental, o incentivo não seria considerado proibido pelo AIT.⁵² Somando-se a isso, as Províncias não poderiam criar um incentivo cujo objetivo principal fosse permitir que a empresa beneficiária praticasse preços inferiores aos dos concorrentes localizados em outras Províncias com o fim de obter contratos específicos no território de uma das partes do acordo.⁵³

Contudo, a partir de dezembro de 2014, os governos federal, provinciais e dos territórios iniciaram negociações para fortalecer e modernizar o “*Agreement on Internal Trade*” (AIT), de modo a ser instituir um acordo mais equilibrado e equitativo, com garantias de igualdade de condições para o comércio e investimento no Canadá. Em decorrência das negociações, foi criado o “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA), que entrou em vigor em 1º de julho de 2017, visando à construção de uma união econômica competitiva e com bases modernas.

No que diz respeito aos incentivos considerados proibidos, houve poucas alterações em comparação ao AIT, tal como se extrai do artigo 320 do CFTA⁵⁴:

⁵⁰ Vide “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 1P5, do AIT.

⁵¹ Vide “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 4 “Prohibited Incentives”, do AIT.

⁵² Vide “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 5 “Prohibited Incentives”, do AIT.

⁵³ Vide “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 6 “Prohibited Incentives”, do AIT.

⁵⁴ No original: “Article 320: Prohibited Incentives. 1. A Party shall not provide an incentive that: (a) discriminates against an enterprise on the basis that: (i) the head office of the enterprise is located in the territory of another Party; or (ii) the enterprise is owned or controlled by an investor of another Party; (b) is, in law or in fact, contingent on, and would directly result in, an enterprise located in the territory of any Party relocating an existing operation to its territory or to the territory of another Party; or (c) is primarily intended to enable the recipient to undercut competitors of another Party in obtaining a specific contract in the territory of another Party. 2. An incentive shall not be considered to be inconsistent with paragraph 1(b) if a Party can

Artigo 320: Incentivos Proibidos

1. Uma Parte não pode fornecer um incentivo que:

(a) discrimine uma empresa com base em que:

(i) a sede social da empresa se situe no território de outra Parte, ou

(ii) a empresa seja propriedade ou esteja sob o controle de um investidor de outra Parte;

(b) esteja, de direito ou de fato, subordinada a uma empresa localizada no território de qualquer das Partes e de que resultasse diretamente a transferência de uma operação existente para o seu território ou para o território de outra Parte; ou

(c) se destine fundamentalmente a permitir ao destinatário praticar preços inferiores aos dos concorrentes de outra Parte na obtenção de um contrato específico no território de outra parte.

2. Um incentivo não será considerado incompatível com o parágrafo 1(b) se uma Parte puder demonstrar que o incentivo foi concedido para compensar a possibilidade de transferência da operação existente para fora do Canadá e que a transferência era iminente, bem conhecida e objeto de consideração ativa.

3. Para maior certeza:

(a) o parágrafo 1 não deve ser interpretado no sentido de impedir uma Parte de realizar atividades gerais de promoção de investimentos; e

(b) o parágrafo 1(b) não se aplica aos incentivos concedidos a uma empresa:

(i) de uma não-Parte situada no território de uma não-Parte; ou

(ii) realocando as operações existentes de uma não-Parte para o território de uma Parte.

Em comparação com o AIT,⁵⁵ a principal inovação quanto aos incentivos proibidos foi a vedação de que quaisquer das partes do acordo possa oferecer um incentivo que discrimine uma empresa com base (i) na localização da sua matriz ou sede, por estar situada no território de outra Província ou Território; e (ii) na sua propriedade ou controle por parte de investidores de outra Província ou Território.

demonstrate that the incentive was provided to offset the possibility for relocation of the existing operation outside Canada and the relocation was imminent, well known, and under active consideration. 3. For greater certainty: (a) paragraph 1 shall not be construed to prevent a Party from carrying out general investment promotion activities; and (b) paragraph 1(b) shall not apply to incentives provided to an enterprise: (i) of a non-Party located within the territory of a non-Party; or (ii) relocating existing operations from a non-Party to the territory of a Party.”

⁵⁵ “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 4, 5, 6 e 7, “Prohibited Incentives” do AIT.

No que concerne aos incentivos que devem ser evitados, assim dispõe o artigo 321 do CFTA⁵⁶:

Artigo 321: Evitação de Certos Incentivos

1. As Partes afirmam que o desenvolvimento econômico em seus territórios pode incluir a concessão de incentivos.
2. Sem prejuízo do disposto no parágrafo 1, as Partes reconhecem que certos incentivos podem ter efeitos adversos para os interesses econômicos de outras Partes. Por conseguinte, cada Parte levará em conta os interesses econômicos de outras Partes no desenvolvimento e aplicação de seus incentivos.
3. Com respeito ao Governo do Canadá, o parágrafo 2 significa que ele deve levar em conta que qualquer incentivo que conceda a uma empresa de uma Província opera de modo a causar efeitos prejudiciais aos interesses econômicos de outra Província.
4. Cada Parte esforçar-se-á para se abster de fornecer um incentivo que:
 - (a) sustente, durante um longo período de tempo, uma operação economicamente inviável cuja produção prejudique a posição concorrencial de uma instalação situada no território de outra Parte;
 - (b) aumente a capacidade em setores em que o aumento não seja justificado pelas condições do mercado; ou
 - (c) seja excessivo, quer em termos absolutos quer em relação ao valor total do projeto específico para o qual o incentivo é concedido, tendo em conta fatores como a viabilidade econômica do projeto e a magnitude da desvantagem econômica que o incentivo se destina a superar.
5. Cada Parte deve se abster de participar de guerras de ofertas contra outra Parte para atrair potenciais investidores que procurem o incentivo mais vantajoso.

⁵⁶ No original: "Article 321: Avoidance of Certain Incentives. 1. The Parties affirm that economic development within their territories may include the provision of incentives. 2. Notwithstanding paragraph 1, the Parties acknowledge that certain incentives may cause adverse effects to the economic interests of other Parties. Accordingly, each Party shall take into account the economic interests of other Parties in developing and applying its incentives. 3. With respect to the Government of Canada, paragraph 2 means that it shall take into account whether any incentive it provides to an enterprise in a Province operates so as to cause adverse effects to the economic interests of another Province. 4. Each Party shall endeavour to refrain from providing an incentive that: (a) sustains, for an extended period of time, an economically non-viable operation whose production adversely affects the competitive position of a facility located in the territory of another Party; (b) increases capacity in sectors where the increase is not warranted by market conditions; or (c) is excessive, either in absolute terms or relative to the total value of the specific project for which the incentive is provided, taking into account such factors as the economic viability of the project and the magnitude of the economic disadvantage that the incentive is designed to overcome. 5. Each Party shall refrain from engaging in bidding wars against another Party to attract prospective investors seeking the most beneficial incentive."

Também em comparação com o AIT,⁵⁷ a única alteração referente aos incentivos a serem evitados diz respeito à necessidade de o governo federal, quanto ao parágrafo 2 do artigo 321 do CFTA, levar em conta se um incentivo concedido a uma empresa em determinada Província gerará prejuízo aos interesses econômicos de outra Província.

Paralelamente, deve-se destacar que o “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA) inovou na relação entre as partes do acordo ao criar um instrumento de consulta sobre os incentivos (artigo 322 do CFTA). Isto porque, caso uma das Províncias, Territórios, ou mesmo o governo federal, considere que um incentivo concedido por outra parte do CFTA esteja prejudicando, ou possa prejudicar, os seus interesses, pode-se solicitar a realização de consultas sobre a questão. Na hipótese, a respondente deverá atender à consulente de maneira integral e solidária, sendo que, durante a consulta, informações adicionais podem ser requeridas, tais como saber (i) qual a política pública visada pela parte do acordo ao oferecer o incentivo, (ii) qual o montante financeiro total do incentivo e (iii) quaisquer medidas tomadas para limitar o efeito de distorção potencial do incentivo sobre o comércio. Assim, com base nessas consultas, a respondente se esforçará para eliminar ou minimizar quaisquer efeitos negativos do incentivo sobre os interesses da consulente.

Por fim, as partes do “*Canadian Free Trade Agreement*” deverão apresentar um relatório bienal sobre incentivos ao Secretariado do CFTA que conterà, para o período de referência, uma breve descrição dos seus programas de incentivos, incluindo as suas metas e objetivos (artigo 323 do CFTA). Além disso, o relatório bienal informará o montante total de cada um dos seguintes tipos de incentivos concedidos pela parte às empresas no seu território: (i) subvenções ou contribuições em numerário; (ii) empréstimos ou garantias de empréstimos; e (iii) injeções de capital próprio (“*equity injections*”).

O modelo do “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA), portanto, possui a virtude de respeitar a concessão de incentivos realizadas pelas Províncias, Territórios e governo federal ao mesmo tempo que define quais práticas são consideradas proibidas ou que devem ser evitadas.

⁵⁷ Vide “Annex 608.3 – Code of Conduct on Incentives”, n° 8, 8P8 e 9, “Avoidance of Certain Incentives”, do AIT.

Paralelamente, o acordo prevê um instrumento de consulta que permite a monitoração recíproca dos incentivos concedidos (o que traz estabilidade para a relação entre os governos subnacionais), além de obrigar as partes a apresentar um relatório bienal sobre incentivos (o que confere transparência às políticas públicas adotadas pelos governos).

No que tange especificamente à tributação sobre o consumo, merece destaque o *“Harmonized Sales Tax”* (HST), fruto de um acordo entre algumas Províncias e o governo federal no sentido de exigir o *“Goods and Services Tax”* (GST) com o *“Provincial Sales Tax”* (PST). A adesão ao acordo de harmonização tributária faz com que o imposto federal sobre venda de produtos e prestação de serviços (GST) seja cobrado com o imposto provincial sobre venda de mercadorias (PST), de modo que se exige um só tributo sobre o consumo – chamado de *“Harmonized Sales Tax”* – que é operado como uma espécie de *“value added tax”* (VAT) de perfil descentralizado e sem controle de fronteiras (BOADWAY, 2007, p. 113-114).

Atualmente, o acordo do *“Harmonized Sales Tax”* (HST) abarca as Províncias de New Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Ontario e Prince Edward Island, nas quais é cobrada uma única exação fiscal sob a alíquota de 15% – salvo em Ontario, em que o HST é sob a alíquota de 13%. Em contrapartida, nas Províncias de British Columbia, Manitoba, Quebec e Saskatchewan, é necessário o pagamento do *“Provincial Sales Tax”* (PST) sobre o preço de venda no varejo⁵⁸ mais o recolhimento do *“Goods and Services Tax”* (GST) sob a alíquota de 5% – o que gera uma burocracia maior. Neste aspecto, apesar de a carga tributária sobre o consumo ser, em regra, um pouco menor⁵⁹ nas Províncias que não aderiram ao HST (seja em razão das diferentes alíquotas do *“Provincial Sales Tax”*, seja em razão destes impostos sobre vendas não incluírem o valor dos serviços em sua base de cálculo, ao

⁵⁸ Em Quebec, o imposto sobre vendas é chamado de *“Quebec Sales Tax”* (QST).

⁵⁹ Atualmente, British Columbia exige a alíquota de 7% a título do PST, enquanto Manitoba exige a alíquota de 8% sobre o mesmo imposto. Saskatchewan cobra a alíquota de 6% do chamado RST (*“Retail Sales Tax”*). Já Quebec possui uma carga tributária maior na tributação sobre o consumo, exigindo a alíquota de 9.975% pelo *“Quebec Sales Tax”* (QST). (CANADÁ, Government of Canada. *Overview of charging and collecting sales tax*).

contrário do que acontece com o “*value added tax*” – VAT)⁶⁰, as Províncias de New Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Ontario e Prince Edward Island se beneficiam da mais fácil circulação de mercadorias e prestação de serviços. Assim, a harmonização da tributação sobre o consumo consegue gerar benefícios que se contrapõem às vantagens da competição tributária quanto ao exercício da autonomia dos governos subnacionais em fixar as suas próprias alíquotas a título do “*Provincial Sales Tax*”.

Por derradeiro, nota-se que, há muitos anos, as Províncias não cobram mais impostos sobre heranças, por mais que a tributação sobre ganhos de capital seja considerada como realizada no momento da morte do proprietário do bem. Segundo Robin Boadway, o abandono da tributação sobre as heranças se deu em razão de ser um caso clássico de competição tributária lícita (BOADWAY, 2007, p. 111-112), o que aproxima, neste ponto, a realidade do Canadá à situação da Suíça.

Por fim, cumpre observar que o modelo canadense contrasta com o brasileiro justamente nos mesmos aspectos identificados na realidade estadunidense. Em primeiro lugar, no Canadá, tal como nos Estados Unidos, os governos subnacionais podem exigir quaisquer espécies tributárias (de acordo com a reforma tributária de 1982), enquanto, no Brasil, os entes federados são limitados por uma rígida repartição constitucional de competências tributárias. Ou seja, as Províncias canadenses, do mesmo modo que os Estados americanos, usufruem de uma alta flexibilidade na arrecadação e na cobrança de tributos, decorrente da possibilidade de tributação sobre as três principais manifestações de riqueza (patrimônio, renda e consumo), o que desestimula a ocorrência de “guerra fiscal”.

⁶⁰ Segundo Robin Boadway, “Other provinces have been reluctant to abandon their retail sales taxes in favour of VATs despite the economic arguments for doing so. Partly, this is because VATs are unpopular, given that they include services in their bases. The provinces also seem to fear that they would lose considerable discretion over sales-taxes policy if the most feasible method of harmonization was the HST version, whereby individual provincial tax rates could not be chosen.” (BOADWAY, 2007, p. 114). O trecho correspondente na tradução é: “Outras províncias têm se mostrado relutantes em abandonar os seus impostos sobre as vendas no varejo a favor do IVA, apesar dos argumentos econômicos para o fazer. Em parte, isto se deve ao fato dos IVA's serem impopulares, uma vez que incluem serviços em suas bases. As províncias também parecem recear que perderiam considerável poder de decisão sobre a política de impostos sobre vendas se o método mais viável de harmonização fosse a versão do HST, em que as alíquotas dos impostos provinciais individuais não poderiam ser escolhidas.”

Paralelamente, no Canadá, as Províncias celebraram acordos, em 1995 (AIT) e em 2017 (CFTA), que buscaram, dentre outros objetivos, reduzir e eliminar barreiras contra a livre circulação de bens e serviços, tendo-se delimitado o campo das formas de competição tributária lícitas e ilícitas – medidas estas que se assemelham aos acordos entre governos subnacionais firmados nos Estados Unidos por meio do SSUTA desde 2002. Em contrapartida, no Brasil, como já observado, os Estados-membros se mantêm limitados, na esfera fiscal do ICMS, por regras estanques constantes da legislação complementar, de acordo com a jurisprudência do STF sobre a matéria.

2 LIBERDADE, LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA

2.1 Os fundamentos constitucionais da liberdade empresarial

A estrutura federal sobre a qual o Brasil, bem como os Estados Unidos, o Canadá, a Suíça, a União Europeia e, em menor grau, a Rússia se organizam pressupõe o reconhecimento da liberdade individual. As formas de proteção e o nível de extensão da liberdade variam entre as nações, desde as amplas garantias existentes nos países democráticos ocidentais até as fortes limitações existentes na Rússia. Contudo, em todas as federações tratadas anteriormente, tal como na União Europeia, o ordenamento jurídico reconhece a liberdade individual, mesmo que a sua proteção seja precária, haja vista a fraca liberdade eleitoral russa.

As faces da liberdade são muitas: desde a liberdade de ir e vir, passando pela liberdade de expressão e de modo de vida, até chegar à liberdade profissional e empresarial. Tal como a cidadania que pode se manifestar sob vários prismas (*v.g.*, o eleitor, o administrado, o contribuinte, o consumidor), a liberdade pode ser apreciada sob pontos de vista diferentes, os quais, apesar de aparentemente diversos, possuem o mesmo núcleo que lhes confere identidade.⁶¹ Aliás, não foi à toa que a Convenção de Direitos Humanos da União Europeia previu a declaração das chamadas “quatro liberdades”, quais sejam, a livre circulação de mercadorias, a livre circulação de pessoas, a livre prestação de serviços e a livre circulação de capitais, as quais geram efeitos em diversas esferas, incluindo a tributária (TORRES, 2005a, p. 100).

A organização sob a forma de federação não deixa de ser um reflexo da liberdade de as pessoas se organizarem em grupos, o que, por sua vez, decorre da liberdade individual. Cada ser humano, não obstante o seu nascimento no seio de um grupo social, detém a liberdade de se juntar a outros grupos, se manter naquele em que foi criado, organizar um grupo novo ou

⁶¹ Ao cuidar do liberalismo financeiro, Ricardo Lobo Torres observa que: “[...] é inconsistente o corte entre o liberalismo financeiro e os demais aspectos do liberalismo. Sendo uma ideologia – no sentido lato do termo – o liberalismo é global e complexo, assumindo diversas feições, desde o liberalismo político, religioso, educacional ou econômico até o financeiro” (TORRES, 1992, p. 318).

mesmo não fazer parte de qualquer um. Como os eremitas são figuras extremamente raras e a criação de novos grupos sociais é bastante difícil, tendo paralelo basicamente em cultos religiosos radicais, a regra é que os indivíduos se mantenham em seus grupos sociais de origem ou se movimentem para outros preexistentes.

A liberdade individual, associada à permanência em um grupo e à manutenção da sua existência, permite que se estabeleça uma organização social e que se viabilize a existência do Estado. O indivíduo se mantém como um pressuposto de funcionamento do grupo, servindo este como forma de também exteriorizar a liberdade daquele.

Nos casos descritos no capítulo anterior, a organização sob a forma de federação demonstra o atendimento de três das diversas faces da liberdade: (i) a autonomia financeira dos governos subnacionais, que reflete a liberdade dos indivíduos e dos grupos sociais em determinar quais as políticas públicas que devem ser adotadas para o atendimento da autodeterminação da população; (ii) a liberdade do cidadão que, figurando como contribuinte, tem o direito de influenciar a política fiscal a ser adotada pelo governo subnacional ao qual está vinculado; e (iii) a liberdade empresarial, no que tange ao processo de escolha de qual o melhor formato de organização operacional e local para desenvolver as suas atividades.

No que diz respeito à liberdade empresarial, nota-se que a Constituição de 1988 considera a livre iniciativa um dos fundamentos da República (art. 1º, inc. IV), além de ser um dos pilares da ordem econômica (art. 170, *caput*). Paralelamente, a livre concorrência passou a ser considerada princípio geral da atividade econômica (art. 170, inc. IV), sendo que também foi assegurado às pessoas físicas e jurídicas o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, a não ser em casos específicos previstos em lei (art. 170, parágrafo único).

Somando-se a isso, houve a positivação dos direitos do contribuinte nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição de 1988, que busca assegurar a liberdade por meio das conhecidas limitações ao poder de tributar. Seja no que tange às imunidades e às proibições de desigualdade – considerada, por Ricardo Lobo Torres, a garantia da liberdade relativa, ou seja, da “igual liberdade das pessoas diante da intervenção fiscal do Estado” (TORRES,

2005a, p. 111), o que envolve a vedação às discriminações e aos privilégios odiosos –, seja no que diz respeito aos princípios da legalidade tributária, da anterioridade e do não-confisco, foi criada uma rede de proteção que também protegeu a liberdade empresarial, a livre iniciativa e a liberdade profissional dos excessos e dos possíveis abusos do poder público.

Assim, percebe-se que o exercício da liberdade empresarial foi acolhido de forma ampla pelo poder constituinte originário, passando a usufruir de patamar de importância semelhante ao dado ao exercício da liberdade profissional (art. 5º, inc. XIII).⁶² Prova cabal da relevância da empresa foi a inclusão do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte no rol dos princípios gerais da atividade econômica (art. 170, inc. IX), além da observação no sentido de que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado somente seria permitida em situações excepcionais (art. 173), pois a regra é a sua prática pela iniciativa privada.

Ante tais considerações, conclui-se que, à luz da Constituição de 1988, a liberdade empresarial não se encontra em patamar inferior ao da liberdade do cidadão como legitimado a questionar e a influenciar a política fiscal da administração pública ou mesmo da autonomia financeira dos governos subnacionais. Ao contrário, todas nada mais são que aspectos diversos da liberdade, não se devendo entender que haja incompatibilidade entre si.

A abordagem da liberdade por meio da explicação do elo entre as três faces descritas acima é importante para desmistificar a competição tributária – chamada no Brasil de “guerra fiscal”. O fenômeno – que, como visto no capítulo anterior, ocorre em países como os Estados Unidos, o Canadá, a Suíça e a Rússia – não é objeto de crítica, em outras nações, por sua mera existência. Ao contrário, é encarado por economistas, tributaristas e administradores públicos como parte natural de um sistema liberal e democrático que acolhe,

⁶² Sob a ótica de Ricardo Lobo Torres, “[a] liberdade de profissão surge com o liberalismo e a afirmação da ética do trabalho. Antes as profissões estavam presas ao regime corporativo e não se valorizava a atividade lucrativa. Por outro lado, a liberdade de profissão decorre do distanciamento entre o cidadão e o Estado e se consubstancia na substituição das prestações obrigatórias de serviço pelo tributo, processo que se iniciou com a obrigação militar” (TORRES, 2005b, p. 216). Daí o porquê de, tendo em vista a imunidade, o livre exercício profissional ser considerado “*immune à tributação que o possa aniquilar ou extinguir*” (TORRES, 2005b, p. 217). Ademais, segundo Lobo Torres, “[o] fundamento da imunidade é a liberdade de escolha e de exercício de trabalho, ofício ou profissão” (TORRES, 2005b, p. 218).

minimamente, certos aspectos da liberdade, mormente a autonomia financeira dos governos subnacionais e a liberdade empresarial.

Contudo, frise-se que não se pretende aqui defender que os governos subnacionais tenham um direito irrestrito (ou natural) de promover uma competição tributária da forma que entendam ser a melhor ou a mais conveniente para si, bem como que as pessoas jurídicas de direito privado tenham um direito irrestrito (ou natural) de obter a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais. Isto porque este entendimento confundiria liberdade com arbitrariedade, além de ignorar os limites impostos pelo ordenamento jurídico ao exercício da liberdade, cujo objetivo, no plano democrático, é garantir o exercício da liberdade por todos os cidadãos e pessoas jurídicas. Em todo caso, entender que os entes federativos possuem uma autonomia financeira altamente restrita – na prática, uma verdadeira proibição – para participar de uma competição tributária e que não seria cabível às pessoas jurídicas de direito privado participar de uma competição tributária como contribuintes em busca de uma menor carga tributária, é tornar a liberdade um valor de baixa importância no ordenamento jurídico brasileiro – o que não se coaduna com o art. 1º, inc. IV (princípios fundamentais da República), o art. 170, *caput*, inc. IV e parágrafo único (princípios gerais da atividade econômica), bem como com os artigos 150, 151 e 152 (limitações ao poder de tributar) da Constituição de 1988.

Parte do problema envolvendo o posicionamento atual do STF concernente à competição tributária diz respeito à visão que se tem do próprio Estado (em sentido amplo). Desde a sua razão de existir até o papel que lhe cumpriria exercer, vê-se o Estado ou como uma figura superior ao cidadão e às pessoas jurídicas (cuja origem doutrinária remonta à defasada teoria da supremacia do interesse público), ou como uma entidade externa à sociedade. No primeiro caso, entende-se que o Estado poderia se sobrepôr aos particulares e até aos entes federados (no caso da União, como personificação da República Federativa, sobre Estados-membros e Municípios, assim como os Estados em relação aos Municípios localizados em seu território), o que viabilizaria a imposição de uma espécie de planificação tributária (leia-se, todos obedecendo a políticas fiscais uniformes), tendo os contribuintes meramente que se submeter a imposições fiscais do Estado e os governos subnacionais a

modelos rígidos e limitantes de competência tributária (o que remonta às ideias do Estado de Polícia). No segundo, considera-se que o Estado poderia agir independentemente dos direitos e interesses jurídicos dos contribuintes e dos governos subnacionais, como se suas ações fizessem parte de um campo jurídico único ou especial, inacessível às pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado (o que parece ser um resquício do Estado Patrimonial, em que as pessoas do povo não detinham liberdade, ao contrário da realeza, da Igreja e do senhorio que podiam influenciar o exercício da fiscalidade).⁶³

Diante deste cenário, antes de se tratar diretamente da competição tributária na Constituição de 1988 (em especial no que tange ao exercício da autonomia financeira por parte dos governos subnacionais), é preciso se voltar para o estudo da liberdade individual e de seus reflexos sobre a livre iniciativa e a livre concorrência. Não que o estudo da liberdade sob a ótica da autonomia financeira dos entes federados não seja importante – ao contrário, é de suma relevância, sendo tratado, de maneira pormenorizada, em um capítulo inteiro da presente obra, toda dedicada à matéria (vide capítulo 3, denominado “A Competição Tributária no Brasil”, que cuidará da situação dos Estados-membros e Municípios). Entretanto, o que ocorre, nos dias de hoje, é que a relevância da liberdade individual – ponto de partida para o entendimento da razão de existir do Estado, em sentido amplo – parece ter sido ignorada no debate sobre a competição tributária.

Não é à toa que na União Europeia e em países como os Estados Unidos, o Canadá e a Suíça não se questiona a licitude da competição tributária, mas sim são estabelecidos quais os seus limites e as práticas consideradas nocivas. Em todos, a liberdade individual e seus direitos derivados (*v.g.*, a cidadania fiscal, bem como a livre iniciativa e a livre concorrência, que formam a liberdade empresarial) são vistos como pilares da organização social, de suas leis fundamentais e da própria essência do Estado. Já no Brasil, paradoxalmente, mesmo se acolhendo, de maneira expressa na Constituição, a livre iniciativa como um dos fundamentos da República – e, em especial, da ordem econômica – e a livre concorrência como um dos princípios

⁶³ Quanto às características dos Estados Patrimonial e de Polícia, em contraponto às ideias liberais, leia-se: TORRES, 2005a, p. 60-70.

gerais da atividade econômica, a liberdade empresarial é posta em segundo plano ao se tratar da competição tributária.

Logo, é necessário o resgate da liberdade para se compreender a dinâmica da competição tributária, de modo a se afastar de entendimentos que alimentem o que chamamos de visão fechada sobre a guerra fiscal, isto é, o entendimento, predominante no Brasil, de que toda e qualquer forma de competição tributária é nociva e prejudicial ao orçamento e aos entes federados, sendo, em regra, ilícita – salvo em raríssimas exceções. A construção do que pode ser visto como o “mito” em torno da competição tributária fez com que não só a importância da autonomia financeira dos governos subnacionais fosse posta de lado – sob o argumento falacioso da necessidade de harmonia entre os entes federados e da manutenção do pacto federativo – mas também que a liberdade individual, a livre iniciativa e a livre concorrência fossem ignoradas, como se o cidadão (muitas vezes contribuinte de fato do tributo em questão) e as empresas não tivessem valor ou devessem ser meros espectadores da implantação da política fiscal.

Daí o porquê de se construir uma ponte entre os dispositivos constitucionais que tratam da liberdade empresarial e os posicionamentos doutrinários que conferem lastro à tese defendida neste trabalho. Vale dizer, quais visões políticas e jurídicas permitem conferir à liberdade a importância necessária para se reinterpretar a competição tributária? Quais seriam os fundamentos teóricos para se permitir o diálogo entre liberdade individual, livre iniciativa e livre concorrência e a dinâmica da competição tributária no Brasil, na linha do que já acontece em nações democráticas como o Canadá, os Estados Unidos, a Suíça e a União Europeia? Em suma, qual o caminho teórico a ser trilhado para que o art. 1º, inc. IV, e o art. 170, *caput*, inc. IV e parágrafo único, da Constituição de 1988 tenham a devida importância na interpretação da competição tributária brasileira?

Para tanto, dá-se destaque a dois grandes estudiosos das finanças públicas: Ricardo Lobo Torres e James McGill Buchanan Jr. Ambos, indo além de suas áreas profissionais, buscaram fundamentar a razão de ser do Estado – e da própria tributação – na liberdade, construindo doutrinas que permanecem atuais e que nos auxiliam a enfrentar os desafios da competição tributária. Por mais que Ricardo Lobo Torres seja um jurista que partiu do direito para se

aprofundar no estudo da filosofia, enquanto James M. Buchanan seja um economista que se dedicou a temas jurídicos e de políticas públicas, os dois autores alcançaram um denominador comum ao ajudar a construir as bases do liberalismo financeiro – mesmo que, explicitamente, muitas vezes não tenha se utilizado desta expressão. Assim, a análise dos seus pensamentos se torna essencial para a fundamentação teórica da presente obra, em especial quanto à posição do indivíduo (cidadão) e das pessoas jurídicas na compreensão da competição tributária.

2.2 O liberalismo social de Ricardo Lobo Torres

Não há como se falar em liberalismo financeiro, ou mesmo na relevância da liberdade no Direito Público brasileiro, sem se referir a Ricardo Lobo Torres. Talvez o maior defensor, nos últimos trinta anos, do liberalismo no Direito Tributário, o saudoso advogado público fluminense sempre deu destaque à liberdade ao analisar a tributação e as finanças públicas.

Neste aspecto, um dos seus principais trabalhos foi o artigo “O liberalismo financeiro no pensamento de Rui Barbosa”, publicado em 1992, no qual, além de analisar as três fases do liberalismo na vida do renomado jurista baiano, tratou da retomada do pensamento liberal após a Constituição de 1988. A visão esposada por Lobo Torres se afasta do positivismo formalista em favor da reconstituição do sistema tributário com base na liberdade, aproximando a ética do direito.

Ao tratar do tema, Lobo Torres relembra que o liberalismo financeiro, decorrente da ideologia liberal, tem como escopo as questões atinentes às finanças públicas – em especial, quanto à despesa e à receita –, além de ser considerado a ideia central do Estado Fiscal, uma das espécies de Estado de Direito (TORRES, 1992, p. 317). Ao cuidar das três fases pelas quais Rui Barbosa passou na defesa dos ideais liberais (liberalismo financeiro radical, liberalismo financeiro moderado e liberalismo social), Lobo Torres percorre desde o princípio da legalidade tributária, a crítica ao protecionismo alfandegário e aos empréstimos públicos, e a defesa do federalismo exacerbado (fase radical, vivida antes da proclamação da República),

passando pela reconstituição financeira e do Estado Fiscal, pela proteção da liberdade por meio das limitações ao poder de tributar, pela criação de um sistema tributário capaz de consolidar a ordem liberal, pelo federalismo financeiro, pela aceitação temporária do protecionismo, pela necessidade de industrialização e desenvolvimento econômico nacional e pela separação dos poderes (fase moderada, vivida após a passagem de Rui Barbosa pelo Ministério da Fazenda), até chegar à crítica ao positivismo, sendo destacada a busca pela justiça, o direito de resistência à opressão fiscal, a visão do tributo sob uma dimensão política, a relação mais flexível entre a liberdade religiosa e o financiamento estatal e, finalmente, a intervenção do Estado no financiamento dos direitos sociais, símbolo máximo da terceira e última fase, iniciada após a Primeira Guerra Mundial: o liberalismo social (TORRES, 1992, p. 320-337).⁶⁴

Mais do que descrever, com nítida admiração, a trajetória de Rui Barbosa e sua adesão ao liberalismo financeiro, Lobo Torres busca, claramente, dar relevo ao liberalismo social, ilustrando como as inovadoras ideias do primeiro Ministro da Fazenda do nosso país foram rejeitadas pelos governos autoritários do regime ultra centralizador da Era Vargas (1930-1945) e da ditadura militar (1964-1985), sendo apenas acolhidas no breve período democrático consagrado pela Constituição de 1946 (TORRES, 1992, p. 340).⁶⁵ As visões liberais da Constituição Tributária e do Estado Fiscal foram suplantadas pelo modelo do Estado Intervencionista e Autoritário inaugurado em 1930 e pelo modelo patrimonialista do Estado-Empresário, Intervencionista e Autoritário iniciado em 1964 (TORRES, 1992, p. 340), justamente pelo fato de o liberalismo financeiro ter como cerne a liberdade individual e o princípio democrático, fundamento principal do Estado de Direito.⁶⁶

⁶⁴ Para um resumo do período da ideologia da liberdade à luz da experiência de Rui Barbosa, leia-se: TORRES, 2005a, p. 77-79; TORRES, 2009, p. 75-82.

⁶⁵ Consoante Lobo Torres, “[c]om a reconstituição financeira do país nos moldes do liberalismo social, em 1946, tornava-se urgente a volta às ideias de Rui Barbosa”, de modo que Aliomar Baleeiro, em 1952, escreveu “um trabalho sobre o nosso primeiro Ministro da Fazenda, no que seria secundado por diversos escritores” (TORRES, 2009, p. 128).

⁶⁶ Por sinal, como muito bem ressalta Lobo Torres, as ideias do liberalismo social não se “confundem com as do neoliberalismo ou do protoliberalismo nem, por outro lado, com as da social democracia. Continua ser Estado Social Fiscal, podado em seus excessos, ao fito de

Aliás, ao cuidar da fase do liberalismo social na doutrina de Rui Barbosa, assim destacou Ricardo Lobo Torres no primeiro volume da sua obra definitiva “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário”:

Na última fase de sua vida, depois da 1ª Grande Guerra, o liberalismo de Rui se volta para o social. As profundas modificações por que passava o capitalismo, as reivindicações das classes populares e as novas ideias políticas e econômicas levaram-no a introduzir no seu liberalismo a preocupação com os direitos sociais, a justiça fiscal e a democracia social. O seu constitucionalismo financeiro se abre para o aprofundamento das relações entre legalidade e liberdade e entre fiscalidade e política, para novas indagações sobre os limites da justiça tributária, para outra compreensão da liberdade religiosa e para a meditação a respeito do financiamento dos direitos sociais.

O princípio da legalidade tributária, que era uma antiga e permanente preocupação sua, ganha novo balizamento. Sobre o problema da legalidade da tributação, aliás, escreveu Rui algumas das páginas mais importantes jamais escritas entre nós. Dizia que na "propriedade só a lei pode tocar, e, ainda assim, debaixo das ressalvas constitucionais, quer quanto à generalidade, a sua comunidade, a sua totalidade, assentindo no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas". Mas colocava a legalidade sempre como moldura para a garantia da liberdade.

A lei, por conseguinte, não tinha a sacralidade que lhe atribuía o positivismo. Valia na medida em que garantisse a liberdade e fosse instrumento para se alcançar a justiça; em caso contrário, ninguém estava obrigado a pagar tributos. [...] (TORRES, 2009, p. 99-100).

No entanto, é a parte final do artigo publicado em 1992 que evidencia, de forma mais direta, o acolhimento do liberalismo social de Rui Barbosa por parte do tributarista fluminense, momento em que Lobo Torres enaltece a atualidade das antigas lições liberais do jurista baiano – especialmente as consagradas entre 1916-1923, ano da sua morte – e a força da renovação universal das ideias liberais, principalmente as decorrentes da terceira fase da vida de Rui Barbosa, no momento da reabertura democrática brasileira (TORRES, 1992, p. 342). Assim, não foi à toa que Lobo Torres encerrou o artigo com as seguintes palavras:

A afirmativa de que a atividade financeira é problema eminentemente político, tão cara a Rui, que deve ser resolvido na Constituição Financeira, expressam-na freqüentemente os liberais modernos.

Defende-se a reconstituição financeira dos países capitalistas, através de um novo contrato constitucional que redefina os limites da liberdade e amplie as garantias da justiça social.

Prega-se a organização de sistemas tributários equilibrados, em que os impostos diretos tenham peso maior, mas em que também não desapareça a tributação indireta.

Luta-se por um federalismo de integração, com a repartição equilibrada de receitas e de encargos entre os diversos entes públicos.

Recomenda-se a volta dos orçamentos equilibrados, ultrapassada a visão Keynesiana favorável ao crescente endividamento, que, inevitavelmente, leva à bancarrota e ao impasse em que vivemos.

Supera-se o cientificismo positivista, recolocando-se a Economia Financeira e as Finanças Públicas nos quadros da Ética, da Teoria Política, do Direito e da Filosofia (TORRES, 1992, p. 342-343).⁶⁷

Por mais que “O liberalismo financeiro no pensamento de Rui Barbosa”, publicado em 1992, tenha sido o grande artigo de Lobo Torres cujo foco tenha sido a defesa e o histórico do liberalismo, um trabalho anterior do jurista que merece destaque é “O mínimo existencial e os direitos fundamentais”. Também nesta obra, o tributarista fluminense dá relevo à liberdade, dessa vez associando-a às condições mínimas de existência humana digna. Isto porque, para o autor, o mínimo existencial⁶⁸ deve ser procurado “na idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, [...] da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão” (TORRES, 1989, p. 29).

⁶⁷ A visão de Ricardo Lobo Torres sobre a terceira fase do liberalismo de Rui Barbosa foi reiterada no primeiro volume da série “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário” (TORRES, 2009, p. 108). Nesse momento, por sinal, Lobo Torres ainda tece comentários sobre o futuro do liberalismo financeiro no país, fazendo a seguinte reflexão: “Se as lições liberais de Rui mantêm uma atualidade muito grande face à nova situação do Brasil, não é menos verdade que consoam também com a renovação universal das ideias liberais, máxime com a sua vertente do liberalismo social. Até porque a afasia no discurso da liberdade ocorrida no Brasil em alguns momentos da nossa vida republicana, também aconteceu em outros países, que atravessaram as suas fases de predomínio do positivismo legalista ou do positivismo ilustrado à moda de Keynes. De qualquer forma, após a 2ª Grande Guerra, e, especialmente, depois da crise do petróleo de 1973, reafirmou-se o liberalismo social em todo o mundo, o que vem demonstrar a modernidade do nosso primeiro Ministro da Fazenda” (TORRES, 2009, p. 107).

⁶⁸ Vale lembrar, no entanto, que, tal como salientado por Fernando Facury Scaff, “O mínimo existencial não é uma categoria universal. Varia de lugar para lugar, mesmo dentro de um mesmo país. É a combinação de capacidades para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais que determinará esse patamar de mínimo existencial. Não são apenas os aspectos econômicos os principais envolvidos” (SCAFF, 2006, p. 36).

Mas é ao cuidar da relação do mínimo existencial com a liberdade e a felicidade que Lobo Torres evidencia à sua adesão ao liberalismo social, demonstrando o vínculo forte entre a liberdade e o Direito Tributário:

Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as *condições iniciais da liberdade*. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.

O fundamento do direito ao mínimo existencial, por conseguinte, está nas *condições para o exercício da liberdade*, que alguns autores incluem na *liberdade real*, na *liberdade positiva* ou até na *liberdade para*, ao fito de diferenciá-las da liberdade que é mera ausência de constrição (TORRES, 1989, p. 30). (grifo do original)

E tratando do mínimo existencial como parte dos direitos humanos, acrescenta:

O direito às condições mínimas de existência digna inclui-se entre os direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade. Aparece explicitamente em alguns itens do art. 5º da CF de 1988, sede constitucional dos direitos humanos. O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes*, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo preexistente, é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados (TORRES, 1989, p. 32-33).

A visão liberal é consolidada quando Lobo Torres afirma que os direitos da liberdade manifestam o *status negativus*, vale dizer, o poder de autodeterminação do indivíduo exercido por meio da liberdade de ação ou de omissão sem interferência do Estado. Assim, no Direito Tributário, o *status negativus* do mínimo existencial seria concretizado pelas imunidades fiscais⁶⁹,

⁶⁹ No ponto, assim observa Fernando Facury Scaff (2006, p. 33): “No que se refere ao *status negativus libertatis*, verificam-se as imunidades tributárias, tais como a da cesta básica no que tange ao ICMS e ao IPI; do mínimo existencial familiar, quanto ao IR; da moradia, quanto ao IPTU; quanto à gratuidade para o acesso à justiça na defesa de seus direitos; de imunidade tributária para as instituições assistenciais; do ITR, para as pequenas glebas rurais; de proteção à saúde, no SUS – Sistema Único de Saúde (com críticas em face de sua universalização, pois extrapola o *mínimo existencial*, ao permitir seu uso inclusive pelos

ou seja, “o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência” (TORRES, 1989, p. 35).

Do mesmo modo, ao se dirigir ao *status positivus libertatis*, Lobo Torres também realça que o direito da liberdade (v.g., mínimo existencial) depende de prestações positivas e igualitárias do Estado, o que engloba os serviços públicos (v.g., prestação jurisdicional, diplomacia, polícia judiciária, Forças Armadas), inclusive os de natureza assistencial e educacional. Isto é, a proteção estatal teria como objetivo “garantir as condições da liberdade, a segurança do mínimo existencial e a personalidade do cidadão” (TORRES, 1989, p. 39-40). Em suma, nas palavras de Fernando Facury Scaff, com base na visão de Ricardo Lobo Torres, o *status positivus libertatis* corresponderia “à efetividade do exercício das capacidades que podem permitir ao ser humano alcançar o desenvolvimento”, seja no que tange às esferas políticas, civis, econômicas ou mesmo culturais (SCAFF, 2006, p. 37).

Neste aspecto, as prestações estatais devem ser compatíveis com os níveis de desigualdade social e econômica do país, bem como vinculadas às necessidades básicas de vida digna devidas à população mais pobre, de modo que o mínimo existencial alcance a liberdade real. Quanto ao tema, deve-se dar relevo, mais uma vez, aos comentários feitos por Fernando Facury Scaff, em trabalho analisando a obra de Ricardo Lobo Torres:

Verificam-se, portanto, vários pontos de contato entre os conceitos de *mínimo existencial* e de *direitos fundamentais sociais*, em sociedades periféricas como a brasileira, que possui uma enorme desigualdade econômica e social. No Brasil, como em vários países periféricos, as carências sociais e econômicas por parte de grandes parcelas da população e as desigualdades sociais dentro do mesmo país atingem níveis alarmantes, fazendo com que seja necessário um esforço ingente para a ultrapassagem desta situação de iniquidade.

Nesse sentido, é imperioso notar que o conceito de mínimo existencial, ancorado no primado da liberdade, deve possuir maior amplitude naqueles países que se encontram na periferia do capitalismo. Afinal, só pode exercer com plenitude a liberdade, mesmo no âmbito do mínimo existencial, “quem possui capacidade para exercê-la. E para que seja possível esse exercício de liberdade jurídica é necessário assegurar a liberdade real” (Alexy), “ou a

economicamente abastados); à educação, através dos sistemas de ensino públicos e gratuitos (com novas críticas à universalidade, pois a gratuidade atinge também aos ricos).” (grifo do original)

possibilidade de exercer suas capacidades” (Amartya), através dos direitos fundamentais sociais (SCAFF, 2006, p. 37-38).

Os posicionamentos defendidos por Ricardo Lobo Torres nesses dois artigos, bem como em outras obras jurídicas, também foram incluídos no segundo volume da obra “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário”. Ao tratar da igual liberdade, alcançada com o Estado Democrático de Direito, assim assentou o tributarista fluminense, com lastro em Linares Quintana, Buchanan, Isensee e Sainz de Bujanda:

Liberdade e tributo, conseqüentemente, caminham juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma *liberdade* fiscal: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*, constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado, e pode implicar na opressão da *liberdade*, se o não contiver a *legalidade*. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo (TORRES, 2005a, p. 59-60).

A ideia da liberdade individual, portanto, foi considerada central por Lobo Torres, pois, para o autor, além de não existir tributo sem liberdade, a própria liberdade desapareceria quando não a garantisse o tributo, o que lhe faz afirmar que “a própria definição de tributo se inicia pela noção de liberdade” (TORRES, 2005a, p. 71). Aliás, consoante o tributarista fluminense, a liberdade é “o fundamento precípua do tributo para o liberalismo”, pois o “Estado, de origem contratual, constitui-se no espaço aberto pelo acordo entre as vontades individuais”, sendo que, nesse espaço, também se constitui “o tributo, que tem por objetivo a garantia das liberdades fundamentais” (TORRES, 2007, p. 42-43).⁷⁰ Assim, sob a sua ótica, a liberdade individual, no âmbito tributário, envolveria as ideias de igualdade e justiça, aproximando-se da legalidade e

⁷⁰ Daí o porquê de Lobo Torres destacar que o contrato social, “em que o cidadão abria mão de uma parcela de sua liberdade, fundamentava a instituição do tributo, que tinha por escopo justamente financiar as atividades estatais garantidoras da liberdade reservada e substitutivas de outras prestações individuais” (TORRES, 2007, p. 43). Ou seja, “[e]ra em nome da liberdade - conservada no pacto social - que o tributo ganhava estatura constitucional, pois nascia limitado pelas imunidades e privilégios constitucionais, sob pena de o poder de impô-lo se transformar no poder de destruir” (TORRES, 2007, p. 43).

tendo por base a representação – e, em certas ocasiões, até se relacionando com a ideia de felicidade (TORRES, 2005a, p. 71).

Ademais, tendo em vista o potencial de destruição presente no poder de tributar, a liberdade também deve ser protegida por meio da organização do estado sob a forma de federação, pois a distribuição da competência tributária entre o governo central e os entes federados limita o eventual uso excessivo da tributação, bem como protege os direitos fundamentais, em especial o da liberdade individual. Neste aspecto, eis os comentários de Ricardo Lobo Torres, no terceiro volume da coleção “Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário”:

[...] se correlacionam intimamente os direitos da liberdade e o federalismo. O poder fiscal é de tal forma destrutivo, possui tanta aptidão para ofender e restringir a liberdade do cidadão, que só o seu fracionamento e a sua pulverização por diferentes esferas de governo pode limitar-lhe o exercício e garantir os direitos fundamentais. As liberdades públicas dependem da separação vertical do poder entre a União, os Estados e os Municípios, bem como da separação horizontal, dentro de cada esfera de governo, dos poderes de legislar, administrar e julgar as controvérsias sobre os tributos (TORRES, 2005b, p. 236).

Outro momento em que Ricardo Lobo Torres enaltece a importância da liberdade no Direito Tributário é a análise feita do Estado Democrático Fiscal – isto é, do Estado Pós-Positivista ou Estado da Sociedade de Risco, que se inicia na passagem do século XX para o XXI. Nele, a liberdade passaria a ser entendida como a igual liberdade, o que aproximaria a liberdade da noção de justiça. Na esfera tributária, a concepção de igual liberdade teria sido acolhida por meio da chamada “virada kantiana” (ou seja, do retorno às ideias de Kant, que aproximaria a moral do direito), principalmente a partir das obras de John Rawls⁷¹, James Buchanan e Ronald Dworkin (TORRES, 2005a, p. 82-83).

⁷¹ Ao tratar da origem contratualista da teoria do filósofo americano, Marciano Seabra de Godoi esclarece que “John Rawls tem como objetivo apresentar uma concepção de justiça antiutilitarista que generaliza e leva a um nível mais alto de abstração a tradicional *teoria do contrato social* tal como se encontra em Locke, Rousseau e Kant. Entretanto, o contrato original imaginado por Rawls não é o que simplesmente inaugura a sociedade civil ou ainda define uma forma de governo em particular. Na doutrina de Rawls, os princípios de justiça social aplicáveis à estrutura básica da sociedade é que serão o objeto mesmo do contrato original” (GODOI, 1999, p. 43) (grifo do original)

A defesa do liberalismo social é reafirmada ao tratar do contexto da liberdade. Na relação entre liberdade e igualdade, Lobo Torres observa que a prevalência da igual liberdade (chamada por Carlos Santiago Nino de “liberalismo igualitário”), no campo tributário, significa que “todos os contribuintes têm o direito à igual liberdade”, o que resulta na utilização igual dos instrumentos de proteção da igualdade, tais como a imunidade e a proibição de desigualdade (TORRES, 2005a, p. 90). No que tange à relação entre liberdade e representação, o autor assevera que, no Estado da Sociedade de Risco, se exige uma maior participação direta da população em matérias fiscais (v.g., orçamento participativo), a qual é fruto do maior equilíbrio entre Estado e Sociedade, sem que seja aplicada a ultrapassada ideia de superioridade do Estado sobre o indivíduo, e vice-versa.⁷² Com isso, cria-se um novo equilíbrio entre os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário – sendo que este é objeto de politização das suas decisões, bem como da judicialização da política – e se abre espaço para a democracia deliberativa (TORRES, 2005a, p. 95).

Vê-se, por conseguinte, que todo o raciocínio jurídico desenvolvido por Ricardo Lobo Torres gira em torno da ideia de liberdade, sendo o liberalismo social o reflexo lógico da sua visão liberal sobre o Direito Financeiro e

⁷² Ao tratar do Estado Democrático Fiscal sob a ótica orçamentária e da sua relação com a sociedade, Lobo Torres assevera que “[o] fenômeno do primado da sociedade sobre o Estado, que se observa na fase presente do liberalismo social, trouxe a tendência de a própria sociedade resolver os seus problemas, restando ao Estado atuar subsidiariamente, nos espaços nos quais haja carência de meios e de recursos sociais” (TORRES, 2008, p. 20). Assim, “[o] Estado Orçamentário Subsidiário vai perdendo as grandes incumbências que assumiu em décadas anteriores e a própria comunidade passa a se responsabilizar pelos gastos com o desenvolvimento econômico. O *Estado Orçamentário Subsidiário* é sobretudo o guardião da moeda, o regulador e garantidor da concorrência e do consumo e o prestador de serviços nas áreas de educação, saúde e seguridade para a defesa dos direitos” (TORRES, 2008, p. 20-21). Haveria, portanto, no Estado Democrático de Direito, uma nova relação – mais equilibrada – entre a sociedade e o indivíduo, em comparação aos modelos de Estado anteriores. Neste aspecto, traz-se à baila o seguinte histórico sobre o tema elaborado por Lobo Torres: “Recorde-se que, no início do liberalismo, na fase do Estado Guarda-Noturno, havia a preponderância dos interesses individuais sobre os do Estado; durante boa parte do século XX, com a emergência dos socialismos democráticos e da social-democracia, fortaleceu-se o Estado de Bem-Estar Social ou Estado-Providência, com a prioridade do Estado sobre a sociedade; hoje, com o liberalismo social e o Estado Subsidiário, assiste-se a nova equação no relacionamento entre Estado, sociedade e indivíduo, com a prevalência da sociedade, por seus corpos intermediários e pela afirmação dos direitos difusos sobre o Estado, e a do indivíduo frente à sociedade” (TORRES, 2008, p. 190).

Tributário.⁷³ Logo, à luz da sua doutrina, a análise do federalismo fiscal brasileiro também teria que ser interpretada a partir da liberdade individual, bem como do exercício da autonomia dos entes federados, e não do positivismo jurídico formalista que, em favor da aplicação estanque da lei, afasta princípios e valores – tal como a liberdade.

E é justamente neste sentido que se pretende interpretar a competição tributária sob o prisma da Constituição de 1988. Ao invés de se partir da visão positivista da norma constitucional, que, durante o regime autoritário de 1964-1985, chegou até a considerar as imunidades como autolimitação do poder de tributar e não como forma de proteção das liberdades, tal como já destacava Aliomar Baleeiro (TORRES, 2005a, p. 82), defende-se a interpretação das normas jurídicas atinentes à competição tributária com base na ideia de igual liberdade, pilar central do liberalismo financeiro social. Com isso, o debate sobre a caracterização das formas lícitas e ilícitas da competição tributária recebe nova roupagem, pois se parte do entendimento consagrado por Ricardo Lobo Torres no sentido de que “a própria definição de tributo se inicia pela noção de liberdade” (TORRES, 2005a, p. 71), o que dirige o foco da interpretação jurídica para as três faces da liberdade mencionadas anteriormente (a autonomia financeira dos governos subnacionais, a liberdade do cidadão-contribuinte e a liberdade empresarial).

2.3 O liberalismo de James M. Buchanan

Considerado um dos principais neocontratualistas da sua geração, James McGill Buchanan Jr. desenvolveu extensa produção acadêmica, a qual teve como cerne a liberdade individual e as finanças públicas. Suas pesquisas deram origem às escolas das chamadas “*Public Choice*” e “*Constitutional Economics*”. Apesar de economista por formação, James M. Buchanan escreveu obras que trataram de filosofia política (“*The Limits of Liberty*”, em 1975), ciência política (“*The Calculus of Consent*”, em parceria com Gordon

⁷³ Neste ponto, é interessante observar que, segundo Lobo Torres, “o que procura o liberalismo social é alcançar o meio termo entre o totalitarismo da publicização do privado e o individualismo exacerbado da pura limitação formal do poder” (TORRES, 2009, p. 270).

Tullock, em 1962, e *“Freedom in Constitutional Contract”*, em 1978), e até mesmo de finanças públicas mescladas com economia e interpretação constitucional (*“The Power to Tax”*, com Geoffrey Brennan, em 1980). Sua capacidade de transitar por áreas tão diversas, mesmo que correlacionadas, fez com que seus trabalhos tenham alcançado públicos estranhos à área da economia, o que facilitou a sua relativa popularização em outras esferas acadêmicas.

Na sua mais famosa obra, *“The Limits of Liberty”*, Buchanan se concentra na liberdade individual – aplicada ao mundo real, e não a sociedades idealizadas –, a fim de responder, dentre outras, as seguintes indagações: As instituições existentes podem conceitualmente ter emergido do comportamento contratual dos homens? Podemos explicar o conjunto de direitos que existem basicamente por bases contratuais? Como e por que são estes direitos mantidos? Para tanto, o economista americano observa que a ordem social se parece com uma espécie de “contrato social”, devendo-se, em todo caso, se distinguir o contrato constitucional que delinea os direitos e o contrato pós-constitucional que envolve trocas nesses direitos (BUCHANAN, 1975, p. XV).⁷⁴

Ao mesmo tempo, Buchanan ressalta a relevância da existência do Estado, uma vez que as pessoas, por mais que não queiram sofrer restrições em sua liberdade, reconhecem a necessidade da ordem social. Assim, a figura do Estado acabaria exercendo uma dupla função: fazer cumprir a ordem constitucional e fornecer *“public goods”* (“bens públicos”), sendo que esta dualidade provocaria confusões e mal-entendidos, pois a “lei”, em si mesma, seria um *“public good”* (BUCHANAN, 1975, p. XV-XVI). Daí o porquê de Buchanan, ao criticar o aumento do poder do Estado sobre assuntos pessoais do cidadão, afirmar, na clássica passagem de *“The Limits of Liberty”*, que

A aplicação da lei é essencial, mas a relutância daqueles que cumprem a lei em punir aqueles que a violam, e em fazê-lo de forma eficaz, deve pressagiar a erosão e a destruição final da ordem que observamos. Estes problemas surgem na sociedade moderna, mesmo quando o governo é idealmente receptivo às exigências dos

⁷⁴ Na visão de Lobo Torres, “o filósofo e economista James Buchanan vem procurando redefinir os limites da liberdade frente ao poder tributário e esclarecer o conteúdo tributário do contrato pós-constitucional, lançando especial atenção à *Fiscal Constitution*” (TORRES, 2009, p. 234-235). Para obter um resumo da obra *“The Limits of Liberty”* de James Buchanan sob a ótica de Ricardo Lobo Torres, veja-se: TORRES, 2009, p. 542.

cidadãos. Quando o governo assume uma vida independente, quando o Leviatã vive e respira, surge um conjunto de questões de controle adicionais. A "anarquia ordenada" continua a ser o objetivo, mas "ordenada" por quem? Nem o estado nem o selvagem são nobres, e esta realidade deve ser encarada diretamente. (BUCHANAN, 1975, p. XVI)⁷⁵ (tradução nossa)

Por ser um contratualista, e por se preocupar com a dimensão tomada pelo estado durante a década de 1970, Buchanan reconhece que o objetivo da sua obra era a necessidade de distinguir duas etapas da interação social: uma que envolve a seleção de regras e outra que envolve a ação dentro dessas regras, tal como selecionadas (BUCHANAN, 1975, p. XVII). E essa visão se alinha com o posicionamento defendido por Ricardo Lobo Torres, pois este sempre se preocupou com a valoração da liberdade como critério pré-constitucional e que orientava o poder de tributar do constituinte (vide as imunidades tributárias), enquanto Buchanan buscou interpretar a definição das regras e a sua posterior aplicação em função da liberdade individual.⁷⁶

Já no começo de *"The Limits of Liberty"*, Buchanan ressalta que a sua abordagem é profundamente individualista, em um sentido ontológico-metodológico, por mais que a adesão consistente a esta norma seja difícil de praticar. Em contraponto ao que ele chama de "coletivista-comunista-elitista" (que deve especificar os objetivos da ação social que sejam independentes dos valores individuais), o individualista, destaca o autor, é forçado a reconhecer a existência mútua de seus semelhantes, que também têm valores; e, se ele começar a atribuir aos seres humanos pesos diferentes, o individualista, já de início, violará os seus preceitos. Daí o porquê de o individualista, em regra, dedicar mais energia intelectual à análise do mundo que ele observa e

⁷⁵ No original: "Enforcement is essential, but the unwillingness of those who abide by law to punish those who violate it, and to do so effectively, must portend erosion and ultimate destruction of the order that we observe. These problems emerge in modern society even when government is ideally responsive to the demands of citizens. When government takes on an independent life of its own, when Leviathan lives and breathes, a whole set of additional control issues comes into being. "Ordered anarchy" remains the objective, but "ordered" by whom? Neither the state nor the savage is noble, and this reality must be squarely faced."

⁷⁶ Por sinal, Lobo Torres, ao tratar do poder de tributar, se refere expressamente a James Buchanan: "O poder de tributar já nasce limitado, de modo que à Constituição compete apenas, em forma declarativa, expressar essa realidade. Como dizem Brennan e Buchanan, "tax limitation is a constitutional affair". Ainda que a Constituição não traga dispositivos expressos sobre as garantias da liberdade frente à tributação, mesmo assim o legislador ordinário estará vinculado pelos princípios gerais que a asseguram" (TORRES, 2009, p. 17).

relativamente menos a sugestões sobre como a sociedade poderia ser (BUCHANAN, 1975, p. 3-4).

Ademais, a abordagem individualista seria sempre democrática, o que, para Buchanan, é apenas uma variante da norma definidora do individualismo, ou seja, “each man counts for one, and that is that” (BUCHANAN, 1975, p. 4).⁷⁷ À luz do mútuo acordo entre as pessoas, a liberdade individual, na visão do autor, se torna o objetivo principal para a política social, não como um instrumento para se alcançar a felicidade econômica ou cultural, e nem como um valor metafisicamente superior, mas sim como uma consequência necessária de uma metodologia individualista-democrática (BUCHANAN, 1975, p. 4-5).

A tese defendida por Buchanan, por conseguinte, se orienta no sentido de que a liberdade individual e a democracia sempre andam juntas, o que é expressamente reconhecido pelo autor, ao tratar da teoria defendida anos antes em *“The Calculus of Consent”*: “Yet I remain, in basic values, an individualist, a constitutionalist, a contractarian, a democrat – terms that mean essentially the same thing to me” (BUCHANAN, 1975, p. 11).⁷⁸

Voltando-se mais para a área das finanças públicas, Buchanan critica o agigantamento do estado americano desde a Grande Depressão da década de 1930, o que teria gerado, na década de 1970, um paradoxo. Por um lado, haveria exigências para o desmantelamento da burocracia, para a redução da presença governamental e para o alívio pessoal advindo da aceleração das pressões fiscais. Isto é, haveria um consenso, no sentido de que o estado teria se tornado excessivamente poderoso e onipresente na sua influência sobre os assuntos privados. Por outro lado, haveria diversas demandas pelas extensões no controle público (BUCHANAN, 1975, p. 19). Curiosamente, a descrição, realizada por Buchanan, da realidade vivida pelos Estados Unidos na década de 1970 se aproxima muito do que ocorreu no Brasil a partir da década de 1980, momento em que se tornaram fortes as críticas (principalmente da classe média e dos setores da indústria) em relação à carga tributária e, ao mesmo

⁷⁷ Em tradução livre: “cada homem conta como um, e isso é tudo.”

⁷⁸ Na tradução: “No entanto, continuo a ser, em valores básicos, um individualista, um constitucionalista, um contratualista, um democrata - termos que significam essencialmente a mesma coisa para mim.”

tempo, se intensificaram as vozes em favor de uma maior presença estatal, a fim de garantir os direitos sociais previstos na Constituição de 1988.

Já no que diz respeito ao Direito Tributário, merecem destaques as análises feitas por Buchanan no capítulo chamado "*Law as Public Capital*", em especial na parte em que trata dos benefícios e custos da lei. No ponto, revela-se fundamental a transcrição, um pouco mais longa, das reflexões do autor envolvendo o porquê do respeito às leis:

O cumprimento da lei por parte de um indivíduo é o custo que ele paga como parte do contrato jurídico-social global entre ele próprio e os outros membros da comunidade, tratado como uma unidade. Num sentido de utilidade privada e pessoal, quaisquer limites ao comportamento individual são "bads". Mas as pessoas racionais aceitam tais limites em troca dos "goods" que os outros, cumpridores da lei, representam. Este comportamento por parte dos outros cria "goods" por causa da ordem previsível, segurança ou estabilidade que gera no conjunto de escolhas do indivíduo. Na medida em que outras pessoas respeitem os limites estabelecidos em leis ou regras, e na medida em que estes sejam conhecidos por todos, o indivíduo pode tomar suas próprias decisões privadas em um ambiente social razoavelmente previsível e estável. Esta característica é aplicável a muitas regras que podem ser chamadas de "laws", quer se trate de regras simples da estrada, como a condução à direita, ou de disposições complexas, como as exigidas entre os diferentes proprietários de unidades condominiais. Para fins de ilustrar a análise, podemos pensar na lei como incorporando um acordo geral para respeitar um conjunto de direitos ou disposições sobre a propriedade física. Os indivíduos na comunidade, tendo concordado ou aceitado esta cessão de direitos, são considerados como cumpridores da lei se não tentarem garantir os direitos atribuídos aos outros sem consentimento. Não é difícil ver que uma estrutura legal confere benefícios a todos os membros da comunidade na maioria dos casos, benefícios que derivam da ordem que é introduzida. A comparação apropriada é com a alternativa anarquista que, no limite, é caracterizada por uma total ausência de restrições comportamentais. (BUCHANAN, 1975, p. 140-141)⁷⁹ (tradução nossa)

⁷⁹ No original: "Law-abiding on the part of an individual is the cost that he pays as a part of the overall legal-social contract between himself and others in the community, treated as a unit. In a private, personal utility sense, any limits on individual behavior are "bads". But rational persons accept such limits in exchange or trade for the "goods" which law-abiding on the part of others represents. This behavior on the part of others creates "goods" because of the predictable order, security, or stability that it generates in the individual's choice set. To the extent that other persons respect the limits laid down in law or rules, and to the extent that these are known by everyone, the individual can make his own private decisions in a reasonably predictable and stable social environment. This feature is applicable for many rules that might be called "laws", whether these be simple rules of the road, such as right-hand driving, or complex arrangements, such as those required among different owners of condominium units. For purposes of illustrating the analysis, we may think of law as embodying general agreement to respect a set of rights or disposition over physical property. Individuals in the community, having agreed on or having accepted this assignment of rights, are said to abide by law if they do not attempt to secure others' assigned rights without consent. It is not difficult to see that a legal structure confers benefits on all members of the community in most cases, benefits that stem

Consoante as ideias de Buchanan, o respeito às leis, realizado mutuamente entre os indivíduos, além de gerar benefícios (*v.g.*, segurança, estabilidade, previsibilidade), também criaria um custo, qual seja, a limitação da liberdade individual. Mas este custo não provocaria reclamações ou reações contrárias por parte dos indivíduos, pois os benefícios seriam considerados relevantes para a manutenção da coesão e organização social.

Neste momento, Buchanan traz à baila a extrema dificuldade de se alcançar a eficiência na legislação, pois as propriedades normativas de qualquer critério de “eficiência” se tornariam muito pouco persuasivas. E esta diferença implica o ajuste das repartições de custos entre as pessoas – o que também afeta a esfera tributária. Assim, ao retornar à ideia da adoção de uma lei ou regra geral que restrinja o comportamento de todos os membros da comunidade, por meio da repartição de custos que gerarão benefícios para todos, Buchanan acrescenta:

Como se observou, a existência e a adesão a esta lei introduzem maior estabilidade no ambiente comportamental de todas as pessoas, qualificando-se assim como um bem puramente público. Os custos desta regra ou lei são medidos nas perdas de utilidade sofridas por cada pessoa devido às restrições impostas à sua gama de opções de escolha. Essas perdas de utilidade podem refletir indiretamente estimativas subjetivas de perdas de oportunidade objetivamente mensuráveis. Mas a consideração relevante aqui é que estes custos não são exógenos à escolha do próprio “good”. Ou seja, a mera adoção de uma lei ou regra implica um regime específico de partilha de custos; a lei ou regra deve ser geralmente aplicada a todos os cidadãos. Cada pessoa está sujeita a um “liberty tax”, para usar um termo apropriado cunhado por Thomas Ireland, um imposto que não precisa ser, e normalmente não será, valorado uniformemente por todas as pessoas, mesmo que os valores devam ser reduzidos a dimensões de mercadoria ou dinheiro. É como se, no paradigma padrão dos bens públicos, devesse existir um esquema de partilha de impostos determinado arbitrariamente e independente das avaliações relativas dos indivíduos, um esquema que deve permanecer inviolável. (BUCHANAN, 1975, p. 142-143)⁸⁰ (tradução nossa)

from the order that is introduced. The appropriate comparison is with the anarchistic alternative which is, in the limit, characterized by a total absence of behavioral constraints.”

⁸⁰ No original: “As noted, the existence of and adherence to this law introduces greater stability into the behavioral environment for all persons and in this way qualifies as a purely public good. The costs of this rule or law are measured in the losses of utility suffered by each person due to the restrictions imposed on his range of choice options. These utility losses may indirectly reflect subjective estimates for objectively measurable opportunity losses. But the relevant consideration here is that these costs are not exogenous to the choice of the “good” itself. That is to say, the mere adoption of a law or rule carries with it a specific costsharing scheme; the

Daí o porquê da famosa afirmação de Buchanan, no sentido de que, nestas circunstâncias, a *“liberty tax”* significa que o tributo gera a perda de um grau da liberdade (*“one degree of freedom is lost”*) do indivíduo (BUCHANAN, 1975, p. 143). Isto é, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o tributo nasceria no espaço aberto pela autolimitação da liberdade (TORRES, 2005a, p. 59)⁸¹, uma vez que, à luz da *“liberty tax”*, o tributo “incide sobre a parcela de liberdade não reservada no pacto constitucional” (TORRES, 2005a, p. 85).⁸² Paralelamente, a perda de uma parcela da liberdade no contrato social serviria como garantia do indivíduo quanto às alterações sociais ocorrida no momento pós-constitucional, “pelo que se pode falar em uma liberdade fiscal” (TORRES, 2005a, p. 99).

Nota-se, portanto, que o entendimento defendido por Buchanan põe a liberdade não só como pressuposto da tributação, mas também como elemento-chave da interpretação da própria exigência fiscal. Se a obediência às leis pelos indivíduos “é o custo que ele paga como parte do contrato jurídico-social global entre ele próprio e os outros membros da comunidade” (BUCHANAN, 1975, p. 140), e se o respeito mútuo dos indivíduos às leis gera benefícios para todas as pessoas (*v.g.*, segurança, estabilidade, previsibilidade), a limitação da liberdade individual efetuada pela cobrança de impostos se revela como o custo aceito pelos indivíduos, no momento de celebração do contrato constitucional, que gerará efeitos no plano concreto, por meio do pagamento em espécie em favor do Estado. Por conseguinte, a *“liberty tax”* serviria como freio à ânsia do estado (ou dos próprios governantes)⁸³ em

law or rule must be generally applied to all citizens. Each person is subjected to a "liberty tax", to use an appropriate term coined by Thomas Ireland, a tax that need not be, and normally will not be, valued uniformly by all persons, even if values should be reduced to commodity or money dimensions. It is as if, in the standard public-goods paradigm, some arbitrarily determined tax-sharing scheme should exist which is independent of the relative evaluations of individuals, a scheme that must remain inviolate.”

⁸¹ No mesmo sentido: “o tributo se cristaliza no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, o que significa dizer que implica sempre a perda de parcelas de liberdade, consubstanciadas nos frutos do patrimônio e do trabalho” (TORRES, 2009, p. 376).

⁸² Ou seja, a liberdade seria um vetor do desenho constitucional, e não um mero vetor interpretativo.

⁸³ Em mais um ponto de convergência entre os dois doutrinadores, Lobo Torres defende que “[a]s eleições também exercem poderosa influência sobre os tributos, eis que servem de

aumentar a carga tributária sem a correspondente criação de benefícios vinculados à liberdade individual – o que não se confunde com a simplória ideologia do libertarismo fiscal, a qual, à luz das precisas críticas de Marciano Seabra de Godói, é fruto de um senso comum, incentivado pela mídia, que carece de dados empíricos, bem como é ilegítima “do ponto de vista jurídico-constitucional” (GODOI, 2017, p. 101).⁸⁴

Isto não quer dizer que o estado, em sentido amplo, não possa aumentar tributos, mas sim que, ao fazê-lo, deve viabilizar benefícios vinculados ao exercício da liberdade dos indivíduos⁸⁵ – o que, à luz da Constituição de 1988, envolve, por exemplo, a manutenção da educação básica, de um sistema de

resposta - de aprovação ou reprovação - às leis tributárias; advirta-se, entretanto, que o mais importante aí é o processo político-eleitoral do que propriamente o resultado do pleito, pois, como observam Brennan e Buchanan, a política eleitoral não é suficientemente forte para limitar o poder tributário, coisa que só a Constituição consegue” (TORRES, 2009, p. 286)

⁸⁴ Segundo Marciano Seabra de Godoi, o libertarismo fiscal leva as pessoas a crer que a “carga tributária brasileira, que já seria uma das mais altas do mundo, ficaria ainda maior com a cobrança do imposto, que afugentaria o capital produtivo sem que qualquer vantagem social fosse atingida, visto que os gastos públicos no Brasil não beneficiariam de fato a população, mas somente a ineficiência da máquina pública e a voracidade dos políticos corruptos” (GODOI, 2017, p. 101). Contudo, a ideologia do libertarismo fiscal, tal como alguns estudos de Direito Tributário, “costumam ser completamente alienados sobre o contexto global das finanças públicas em que determinada exigência tributária está inserida; não raro, os estudos de direito tributário fazem afirmações ou se baseiam em premissas essencialmente empíricas sobre a atividade financeira do Estado, mas não possuem qualquer informação ou base empírica para tanto; por força de sua exaustiva divulgação e defesa pelos meios de comunicação tradicionais (televisão, revistas e jornais de grande circulação), a ideologia do libertarismo fiscal parece estar se incorporando ao senso comum dos brasileiros, especialmente daqueles cidadãos que, por acompanharem regularmente as notícias e análises divulgadas em meio impresso e ou na televisão, se julgam os mais bem informados do país” (GODOI, 2017, p. 101). A crítica desenvolvida pelo renomado tributarista mineiro também é de suma importância para se evitar que leigos, bem como profissionais da área jurídica, confundam libertarismo fiscal com liberalismo financeiro.

⁸⁵ Vê-se, portanto, que o posicionamento de James Buchanan, em certa medida, se aproxima da visão de Antonio De Viti de Marco, o qual defendia que, no direito constitucional dos Estados modernos, ao dever ou à obrigação dos cidadãos de pagar impostos corresponde o dever ou a obrigação do Estado de prestar serviços públicos (MARCO, 1953, p. 114), os quais, para Buchanan, deveriam estar vinculados ao exercício da liberdade individual do cidadão. Para o economista italiano, o imposto é o preço que cada cidadão paga ao Estado para cobrir a sua parte do custo dos serviços públicos gerais que irá consumir (MARCO, 1953, p. 114), entendimento nitidamente vinculado ao liberalismo da época. Daí o porquê, em importante passagem da sua clássica obra “Principi di economia finanziaria”, se ter afirmado: “Quindi, se si tiene conto del consumo medio, nel tempo e nello spazio, dei diversi servizi pubblici generali e soprattutto del loro carattere strumentale, si può accettare con sufficiente tranquillità la proposizione: *il consumo dei servizi pubblici generali è proporzionale al reddito di ogni cittadino*” (MARCO, 1953, p. 117) (grifo do original). Tradução nossa: “Portanto, se tivermos em conta o consumo médio, no tempo e no espaço, dos vários serviços públicos gerais e sobretudo o seu caráter instrumental, podemos aceitar com suficiente tranquilidade a proposição: *o consumo dos serviços públicos gerais é proporcional ao rendimento de cada cidadão.*”

saúde público, da segurança pública e de um regime de previdência social equilibrado, todos voltados à garantia do mínimo existencial. Contudo, seria incompatível com a ideia da “*liberty tax*” a criação de uma “uniformização econômica” aplicada às finanças públicas ou uma espécie de planificação tributária, ou seja, a obediência, por parte de todos os entes federativos, a políticas fiscais uniformes. Isto porque, ao simplesmente criar restrições voltadas à aplicação de um modelo externo à proteção das liberdades individuais, o estado estaria aplicando políticas públicas estranhas à limitação da liberdade fixada no pacto constitucional – o que viabilizaria, nas palavras de Buchanan, o fortalecimento do Leviatã.

Sob esta ótica, as ideias desenvolvidas em “*The Limits of Liberty*”, ao mesmo tempo que são plenamente compatíveis com a importância dada à liberdade individual e à livre iniciativa conferida pela Constituição de 1988, entram em manifesto conflito com a realidade de proibição de competição tributária imposta pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A questão gera problemas não só no plano da autonomia financeira dos governos subnacionais – que é um dos reflexos da liberdade –, mas também no campo da liberdade individual, pois se inverte a premissa interpretativa apresentada por Buchanan. Ao invés de se partir da liberdade – compreendendo-se o que significa o contrato constitucional e quais os limites das alterações legislativas no momento pós-constitucional⁸⁶ –, o posicionamento do STF presume uma forte limitação, na prática uma verdadeira proibição, à liberdade de pessoas físicas e jurídicas em participar de competições tributárias. Vale dizer, o Tribunal acabou criando regras e obstáculos excessivos ao exercício da liberdade fiscal dos indivíduos, o que compromete o contrato social, na forma das ideias defendidas por Buchanan.

Em suma, o fenômeno da competição tributária poderia ser objeto de uma análise totalmente diferente da atualmente encampada pelo STF caso se adotasse a visão neocontratualista, individualista e democrática de James M. Buchanan. Para tanto, ao invés do aparente menosprezo à autonomia

⁸⁶ Para mais detalhes da teoria de Buchanan envolvendo o momento do pacto constitucional e a situação pós-constitucional, veja-se o capítulo 3 (“*Postconstitutional Contract – The Theory of Public Goods*”) e 4 (“*Constitutional Contract – The Theory of Law*”) da obra “*The Limits of Liberty*” (BUCHANAN, 1975, p. 46-95).

financeira dos governos subnacionais e à liberdade individual – principalmente se tivermos por base a ideia de “*liberty tax*” –, dever-se-ia interpretar os dispositivos constitucionais atinentes à competição tributária tendo como vetores a livre iniciativa, que é um dos princípios fundamentais da República (art. 1º, inc. IV, da CR/88) e da atividade econômica (art. 170, *caput*, da CR/88), a liberdade empresarial (art. 170, parágrafo único, da CR/88) e as limitações ao poder de tributar (artigos 150, 151 e 152 da CR/88), sempre se tendo em mente a importância da livre concorrência, um dos princípios gerais da atividade econômica (art. 170, inc. IV, da CR/88).

3 A COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

3.1 A Competição Tributária na Constituição de 1988

O federalismo fiscal brasileiro se estrutura sobre uma repartição rígida de competências tributárias, a qual prevê que cada esfera de governo exigirá tributos específicos. Assim, excetuando-se as situações das contribuições especiais (artigos 149; 212, §5º; 239 e 240), das contribuições previdenciárias (art. 195), das taxas e do empréstimo compulsório (art. 148), o modelo estabelecido pelo legislador constituinte buscou dividir as hipóteses de incidência relativas às manifestações de riqueza (renda, propriedade e consumo), de modo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios pudessem arrecadar impostos distintos e sem sobreposição.

Ocorre que alguns impostos, a depender da forma que são exigidos, podem provocar externalidades negativas sobre outros entes subnacionais ou gerar vantagens competitivas em favor do governo que os administra, as quais podem influenciar as medidas a serem tomadas por outras unidades da Federação no âmbito de exigência daquela espécie de imposto. Ou seja, em ambos os casos, abre-se a possibilidade de haver uma competição tributária entre governos subnacionais.

No que tange ao imposto de importação (II), ao imposto de exportação (IE), ao imposto de renda (IR), ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), ao imposto sobre operações financeiras (IOF) e ao imposto sobre propriedade territorial rural (ITR),⁸⁷ por se tratarem de impostos de competência exclusiva da União, não se vislumbra a possibilidade de ocorrência de competição tributária, pois apenas ao governo federal cabe a instituição e a exigência de impostos dessa natureza.⁸⁸ Vale dizer, não há como outra unidade da Federação alterar as regras de arrecadação e cobrança desses impostos, uma vez que, frise-se, os Estados e Municípios não podem exigir os impostos

⁸⁷ No caso do ITR, deve-se ressaltar o exercício da opção prevista na Emenda Constitucional nº 42/2003 pelos Municípios que tenham interesse em fiscalizar e cobrar o imposto, desde que não implique na redução do ITR ou em qualquer outra forma de renúncia fiscal (art. 153, §4º, da CR/88).

⁸⁸ A situação envolvendo os conflitos entre os fatos geradores do IPI, do ICMS e do ISS será tratada no Capítulo 4.

descritos no art. 153 da Constituição da República (salvo o ITR, na hipótese de cumprimento da opção constante do parágrafo quarto, inciso III, do art. 153, alterado pela EC nº 42/2003).

Por outro lado, o imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS), o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), bem como o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) são cobrados pelos Estados e Municípios, respectivamente, viabilizando que dois ou mais entes da mesma esfera de governo possam competir entre si por novos investimentos ou contribuintes.

No Brasil, os debates, as polêmicas e as análises envolvendo a ocorrência de competição tributária (denominada, vulgarmente, como “guerra fiscal”) abarcam o ICMS, o ISS e, em menor escala, o IPVA.⁸⁹ Quanto ao ITCMD, ao ITBI e ao IPTU, não há informações relevantes indicando que Estados ou Municípios estejam se engajando em competições tributárias nessa área.

Diante do quadro descrito acima, indaga-se: haveria impedimentos constitucionais para a ocorrência de competição tributária? Poderiam os Estados promover a competição tributária quanto ao ICMS e ao IPVA e os Municípios quanto ao ISS ou haveria óbices ou limites constitucionais para tanto? Em suma, a competição tributária é compatível com a Constituição de 1988?

Para responder a essas perguntas, é necessário verificar (i) se existem proibições ou limites à competição tributária no texto constitucional, (ii) qual o papel dado à legislação complementar para cuidar do tema e (iii) qual o perfil de federalismo fiscal adotado pela Constituição.

No texto constitucional, são identificados três dispositivos que criam, direta ou indiretamente, limites à competição tributária. O primeiro é o art. 146, inciso I, que assevera que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de

⁸⁹ Quanto à competição tributária na esfera do IPVA, recomenda-se os artigos escritos por Guilherme de Almeida Henriques e Marcelo Hugo de Oliveira Campos (HENRIQUES; CAMPOS, 2012) e por Marcos Bueno Brandão da Penha (PENHA, 2016).

competência, em matéria tributária⁹⁰, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Por mais que o dispositivo não trate especificamente da competição tributária, é evidente que, ao se referir à necessidade de regulação dos conflitos de competência, o art. 146 pretende que a legislação complementar estabeleça parâmetros jurídicos seguros a fim de evitar que a relação harmoniosa entre os entes federados seja prejudicada. Ao exercerem suas competências tributárias, os governos subnacionais podem criar situações que causem graves prejuízos a outros entes, o que pode envolver, por exemplo, casos em que a competição tributária esteja criando hipóteses de bitributação (v.g., ISS) ou de sobreposição entre impostos sobre o consumo exigidos por governos de esferas diferentes, prejudicando-se, assim, a economia e as finanças públicas de outras unidades da Federação. Logo, nota-se que o Sistema Constitucional Tributário estabelece que, ao menos em parte (ou seja, no que tange aos conflitos de competência), a lei complementar deva regular matéria atinente à competição tributária.

O segundo dispositivo é o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição, que dispõe que, quanto ao ICMS, cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Ressalte-se que o dispositivo não proíbe a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais do ICMS, mas apenas que deverá ser publicada lei complementar regulando a forma, isto é, estabelecendo parâmetros, para que as medidas em questão sejam concedidas e revogadas. Trata-se, pois, de limitação à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais do ICMS, e não de proibição, de modo que, à primeira vista, se conclui que a regra seja a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal poderem exercer a sua autonomia financeira no sentido de adotar tais práticas fiscais. Vale dizer, apenas em situações prejudiciais ou nocivas às finanças públicas e à economia, é que limites seriam necessários de forma a preservar o pacto

⁹⁰ No ponto, cuidando da importância da legislação complementar, deve-se destacar a observação feita por Gustavo da Gama Vital de Oliveira, com base no art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “Do ponto de vista do Direito Financeiro, prestigiar o critério de solução de conflitos da lei complementar traz maior segurança jurídica também para a consolidação das finanças públicas de cada ente político. O modelo orçamentário é baseado principalmente no planejamento da expectativa de receita pública que o ente político espera arrecadar em cada exercício financeiro” (OLIVEIRA, 2014b).

federativo. Contudo, como se verá adiante,⁹¹ não tem sido esse o entendimento do Supremo Tribunal Federal, de modo que, na prática, não obstante o objetivo do art. 146, inciso I, da CR/88 combinado com a redação do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, quase todas as concessões de benefícios, incentivos ou isenções fiscais de ICMS têm sido vedadas.

O terceiro dispositivo constitucional que afeta a competição tributária é o art. 156, §3º, incisos I e III, que afirma que, quanto ao ISS, cabe à lei complementar fixar as suas alíquotas máxima e mínima e regular a forma e as condições como as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Mais uma vez, se trata de uma limitação à competição tributária, a qual deverá obedecer aos critérios da legislação complementar do ISS que, da mesma forma como exigido do ICMS, cuidará dos parâmetros para a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais, além da definição de alíquotas máxima e mínima para o tributo municipal. No ponto, como norma transitória, a Emenda Constitucional nº 37/2002 estabeleceu que, enquanto não fosse editada a lei complementar em questão, o ISS passaria a ter a alíquota mínima de dois por cento e que o tributo municipal não poderia ser “objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima” (art. 88 do ADCT/88).⁹²

Aos três dispositivos constitucionais que criam, direta ou indiretamente, limites à competição tributária, devem ser acrescentados outros três, que estabelecem diretrizes hermenêuticas para a compreensão do federalismo fiscal brasileiro. O art. 3º, incisos II e III, da CR/88, destaca que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil garantir o desenvolvimento nacional, erradicando-se a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais, o que abrange políticas públicas na esfera tributária.⁹³ Já o art. 60, §4º, inciso I, da CR/88, ao vedar a possibilidade de

⁹¹ A questão será abordada com mais profundidade na seção 3.2 O ICMS e o problema da unanimidade no CONFAZ.

⁹² A questão será abordada com mais profundidade na seção 3.3 O ISS e os problemas decorrentes da Emenda Constitucional nº 37/2002.

⁹³ A busca pela erradicação da pobreza e pela redução das desigualdades sociais e regionais pode ser analisada por diversos prismas, uma vez que, em princípio, não existe uma fórmula ideal, única ou predeterminada para se aplicar políticas públicas que atendam ao art. 3º, inc. III,

Emenda à Constituição que tenha como objeto proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado (cláusula pétrea), nos relembra que a Federação é o cerne da organização político-administrativo-fiscal da República, de modo que a autonomia financeira dos entes federados deve ser encarada como parte fundamental do modelo de federalismo adotado pelo poder constituinte originário.⁹⁴ Por fim, o art. 163 da CR/88 assevera que cabe à lei complementar

da CR/88. No presente trabalho, o foco é orientado para a possibilidade de a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais (à luz de uma competição tributária lícita) permitir a atração de capital de investimento para regiões economicamente mais fracas (e, assim, contribuir para a diminuição das desigualdades sociais e regionais). Contudo, outra forma importante de se enfrentar o tema envolve a análise das despesas públicas, as quais também podem ser utilizadas como instrumento para concretizar a solidariedade social (art. 3º, inc. I, da CR/88). Neste aspecto, assim ressalta Marciano Seabra de Godoi (2013): “[n]o caso da erradicação da pobreza e da marginalização social, a contribuição das finanças públicas foi decisiva, uma vez que, como visto antes, houve sensível ampliação e diversificação dos benefícios, e os recursos orçamentários destinados à área da assistência social mais do que triplicaram entre o início da década de 90 e a época atual. No caso da redução das desigualdades sociais e regionais, os cálculos do IPEA apontam que a política de valorização real do salário mínimo teve uma contribuição fundamental, mas “sem as políticas redistributivas patrocinadas pelo Estado brasileiro, a desigualdade teria caído 36% menos na década” (IPEA, 2012, p. 9). O incremento dos gastos na área da assistência social, em primeiro lugar, e na área da previdência social, em segundo lugar, são claramente os que mais contribuem para a queda da desigualdade, valendo mencionar que esses gastos geram ao mesmo tempo crescimento econômico e queda na desigualdade, desmentindo o mito de que há sempre um trade-off entre crescimento e equidade (CASTRO, 2012, p. 23-24).” No mesmo sentido, veja-se: GODOI, 2017.

⁹⁴ Tal como destacado por Jorge Celso Fleming de Almeida Filho, o objetivo da cláusula pétrea da forma federativa de Estado “é evitar que a autonomia de alguns entes fique fragilizada pela edição de uma emenda que reforce a competência de outros. Isso não significa que uma emenda constitucional não possa mexer na repartição de competências estabelecidas na Carta de 1988, pois a simples partilha de competências não é cláusula pétrea. Porém, se uma emenda constitucional retirar determinadas competências próprias de qualquer dos entes políticos, de modo a reduzir sobremaneira suas fontes próprias de receita, tocará o núcleo duro da federação e deverá ser declarada inconstitucional por ter violado o equilíbrio da federação” (ALMEIDA FILHO, 2014, p. 317-318). Contudo, há, na doutrina, duas correntes que interpretam, de maneira distinta, a cláusula pétrea da forma federativa de Estado. Por um lado, há aqueles que defendem a necessidade de os entes federativos deterem competência tributária própria (Flávio Bauer Novelli, Ricardo Lodi Ribeiro, Misabel Abreu Machado Derzi e Roque Antônio Carrazza), o que asseguraria sua autonomia financeira; por outro, há aqueles que alegam que a autonomia financeira dos entes federados poderia ser alcançada por meio das participações nas transferências e nas repartições das rendas tributárias (André Elali e Cristiano Franco Martins), não havendo que ser atingida necessariamente pelas competências tributárias próprias (OLIVEIRA, 2016b, p. 25-27). Nota-se que a primeira corrente, à qual, por sinal, nos filiamos, foi influenciada pela doutrina de Amílcar de Araújo Falcão, a qual também “defende a necessidade de que a autonomia financeira dos entes federados precisa ser assegurada de forma a garantir um mínimo de *competências tributárias próprias* pelos entes periféricos” (OLIVEIRA, 2016c, p. 127) (grifo do original). Mesmo diante da dificuldade em se definir os “limites materiais de atuação do constituinte derivado na matéria”, Gustavo da Gama Vital de Oliveira defende que “[c]ritérios meramente formais são insuficientes para a definição das cláusulas pétreas tributárias, o que obriga o intérprete a investir em critérios materiais, com os aportes da filosofia constitucional e da filosofia política contemporânea, além de contribuições da ciência política e da economia, bem como pelo reconhecimento da necessária

dispor sobre finanças públicas, exigência que provocou a edição da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a qual se orienta pela gestão fiscal responsável.⁹⁵

A análise dos três dispositivos constitucionais que estabelecem limites, mas não proibições, à competição tributária (art. 146, inciso I, atinente aos conflitos de competência; art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, referente à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS; e art. 156, §3º, incisos I e III, relativo à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ISS) evidenciam que o papel da legislação complementar é de suma importância para a correta concretização dos ditames fixados na Constituição de 1988. O poder constituinte originário, ao inaugurar uma nova ordem jurídica, colocou nas mãos do legislador complementar a responsabilidade de definir (i) que medidas deveriam ser tomadas para evitar conflitos de competência entre entes federados e (ii) quais seriam os parâmetros legais a serem obedecidos para a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS e de ISS. Ou seja, no que tange à competição tributária, o papel dado à lei complementar foi considerado central.

Quanto ao art. 146, inciso I, da CR/88, as Leis Complementares nº 87/96 (Lei Kandir) e nº 116/2003 (ISS), mesmo que parcialmente, cuidaram de questões envolvendo conflitos de competência, de modo a diminuir a incidência de uma competição tributária predatória. Destaque-se, na LC nº 87/96, a preocupação em se definir como fato gerador do ICMS o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços que não estejam compreendidos na competência tributária dos Municípios (art. 2º, inciso IV; art. 3º, inciso V; art. 12, inciso VIII, alínea “a”), bem como a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto (art. 2º, §1º, inciso I). Ademais, são detalhados os aspectos

neutralidade política da jurisdição constitucional, da abertura da interpretação constitucional aos valores e à interdisciplinaridade” (OLIVEIRA, 2016b, p. 38).

⁹⁵ Muitos dispositivos da LC nº 101/2000 foram objeto da ADI 2.365/DF, cujo pedido foi julgado improcedente pelo Plenário do STF na sessão de 21.08.2019. Na mesma data, a ADI 2.365/DF, que também questionava dispositivos da LRF, não foi conhecida. O conteúdo da decisão da Corte Constitucional, proferida em agosto de 2019, consta do Informativo nº 948 do STF e será tratado na seção 4.2 “Guerra Fiscal”: desequilíbrio no federalismo fiscal e violação da gestão fiscal responsável.

do local em que se considera realizada a operação ou a prestação, para os efeitos da cobrança do ICMS (art. 11), e há um extenso rol dos momentos em que se considera ocorrido o fato gerador (art. 12), o que diminui os riscos de conflito de competências entre os entes federados.

No que diz respeito à Lei Complementar nº 116/2003, há o esclarecimento quanto à não incidência do ICMS sobre os serviços descritos na lista anexa, os quais serão objeto unicamente do ISS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias (art. 1º, §2º). Paralelamente, de modo a evitar conflito de competência entre dois entes municipais, a LC nº 116/2003 assevera que se considera prestado o serviço (e o imposto devido) no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, salvo nos casos dos incisos I a XXV do art. 3º. Na mesma esteira, também são definidos, na LC nº 116/2003, quais os locais de ocorrência dos fatos geradores do ISS nas situações envolvendo (i) extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso (art. 3º, §1º), (ii) extensão de rodovia explorada (art. 3º, §2º) e (iii) serviços executados em águas marítimas (art. 3º, §3º). Em suma, as regras definidas pela Lei Complementar nº 116/2003 reduzem as chances de conflitos de competência entre Municípios, o que atende ao art. 146, inciso I, da CR/88.

Não obstante a relevância da legislação complementar em debate, que cuidou das hipóteses de conflitos de competência na forma do art. 146, inciso I, da Constituição, nota-se que, até o momento, não foi editada a lei complementar exigida pelo art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição, enquanto, no que tange ao ISS, apenas em 2016 foi promulgada a Lei Complementar nº 157, que alterou a LC nº 116/2003, atendendo-se ao disposto no art. 156, §3º, incisos I e III, da Constituição. Assim, diante do vácuo legislativo, a questão do ICMS foi levada ao Supremo Tribunal Federal, o qual, como se sabe, resolveu aplicar ao caso a Lei Complementar nº 24/75.

Ocorre que, se no que se refere (i) às medidas que deveriam ser tomadas para se evitar conflitos de competência entre entes federados, houve a elaboração e publicação de duas leis complementares durante a vigência da Constituição de 1988 (LC nº 87/96 e LC nº 116/2003), o mesmo não aconteceu

quanto (ii) aos parâmetros legais a serem obedecidos para a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais do ICMS, o que fragilizou o papel dado à lei complementar pelo legislador constituinte no que tange à competição tributária. Com isso, buscou-se uma solução casuística, quanto ao ICMS, que se tornou permanente: a utilização da LC nº 24/75 e da malsinada necessidade de unanimidade nas decisões do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Um dos principais problemas da opção feita pelo Supremo Tribunal Federal é que a LC nº 24/75 tem como origem o período centralizador das Cartas de 1967-1969, de viés autoritário, que restringiu profundamente a autonomia dos Estados e Municípios (OLIVEIRA, 2016b, p. 12). À época, criou-se o critério da unanimidade, cujo objetivo era dificultar o exercício da autonomia financeira pelos Estados e manter a extrema centralização política e econômica nas mãos do governo federal (ALMEIDA FILHO, 2017, p. 146).

Assim, ao invés de se dar efetividade aos ideais democráticos da Constituição de 1988, dentre os quais a valorização da autonomia financeira dos governos subnacionais, o Supremo Tribunal Federal preferiu manter o modelo autoritário anterior, no qual os benefícios e incentivos fiscais somente poderiam ser concedidos por meio de votação unânime (art. 2º, §2º, da LC nº 24/75). Houve, portanto, um retrocesso normativo: a partir do momento em que o Poder Constituinte decidiu que poderia haver a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais de ICMS, na forma do disposto em lei complementar, o Excelso Pretório inviabilizou a sua concessão ao adotar as regras centralizadoras anteriores que exigiam a unanimidade na decisão do CONFAZ sobre o tema.

A situação da concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais de ICMS se tornou ainda pior – e menos legítima – do que as mesmas hipóteses aplicadas ao ISS, pois, neste caso, ao menos havia uma regra de transição formulada pelo legislador constituinte reformador, qual seja, a alíquota mínima de 2% prevista no art. 88 do ADCT/88, por meio da EC nº 37/2002. Isto é, enquanto no caso do ISS os Municípios podem alterar suas alíquotas desde que respeitado o piso de dois por cento, na situação envolvendo o ICMS a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais é condenada desde o

princípio, haja vista a exigência de unanimidade na decisão do CONFAZ, a qual é extremamente difícil.

Vê-se, pois, que o Supremo Tribunal Federal, na prática, instituiu uma proibição na concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais de ICMS que não é prevista pela Constituição de 1988. Isto porque, como observado anteriormente, o legislador constituinte estabeleceu limites ao exercício das concessões de benefícios, incentivos ou isenções fiscais de ICMS e de ISS, os quais seriam regulados por lei complementar. Contudo, ao remeter a matéria à LC nº 24/75, a Corte Constitucional tornou letra morta o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, referente ao ICMS. Como a obtenção da unanimidade é praticamente impossível – daí o ajuizamento de dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade (ADI) sobre a questão –, os Estados se mantiveram proibidos de promover, validamente, a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais do imposto estadual sobre o consumo. Em suma, onde havia uma limitação constitucional, o Supremo Tribunal Federal instituiu uma proibição, reduzindo, de forma equivocada, a autonomia dos entes federados ao violar os dispositivos em debate.

A diferença de efeitos entre o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, e o art. 156, §3º, incisos I e III, da CR/88, demonstra o que defendemos até o momento: que, diante de uma norma constitucional que criou limitações às concessões de benefícios, incentivos e isenções fiscais tanto para o ICMS quanto para o ISS, o Supremo Tribunal Federal, além de criar uma proibição inexistente no texto constitucional, ainda tratou de forma não equânime (a) o exercício da autonomia financeira por parte dos Estados e dos Municípios e (b) a competição tributária entre Estados e entre Municípios.⁹⁶

Ante as considerações desenvolvidas até o momento, revela-se importante a análise do perfil do federalismo fiscal adotado, no Brasil, pela Constituição de 1988. Isto porque, a partir da classificação a ser dada ao formato do federalismo fiscal brasileiro, pode-se compreender melhor o fenômeno da competição tributária, sem cair na armadilha de se definir regras

⁹⁶ Somando-se a isso, deve-se reconhecer que também há a omissão do legislador complementar, o qual já deveria ter alterado a LC nº 24/75 para corrigir o problema em debate.

aplicáveis à competição na área fiscal com base em interpretações isoladas da legislação.

No estudo da estrutura tributária das federações, é possível se classificar o federalismo fiscal⁹⁷ em três grupos: cooperativo, competitivo e misto. Entende-se como federalismo fiscal cooperativo o sistema em que os governos subnacionais possuem pouquíssimo espaço, ou mesmo nenhum, para executar sua autonomia financeira com o fim de promover uma competição tributária entre entes federados. Vale dizer, no modelo de federalismo fiscal cooperativo, as unidades da Federação, seja por uma vedação constitucional, seja pela estrutura tributária e financeira adotada, não conseguem aplicar políticas fiscais que viabilizem a efetiva diminuição da carga tributária própria, de forma que os governos subnacionais são limitados pela distribuição de receitas previamente fixadas no plano federal. Em regra, para que se adote um federalismo fiscal de caráter cooperativo, é necessário que haja um sistema com amplas e substanciais transferências intergovernamentais, de modo a nivelar as capacidades tributárias entre os entes federativos. Ao mesmo tempo, são altamente limitadas as possibilidades de alteração da carga tributária própria (alteração de alíquotas, bases de cálculo etc.), cuja diminuição é tida como irrelevante sob a ótica do sistema tributário como um todo. Em suma, o federalismo fiscal cooperativo tem como premissa a existência de um governo nacional que centraliza as receitas tributárias, quer no plano de distribuição das receitas por meio das transferências intergovernamentais, quer no plano de política fiscal ao limitar drasticamente o exercício da autonomia financeira por parte dos entes federados. Como exemplo de países que adotam esse modelo, destacam-se a Alemanha⁹⁸ e a Austrália⁹⁹, onde, na prática, não ocorre competição tributária.

⁹⁷ Frise-se que o federalismo fiscal é apenas um dos aspectos do federalismo, não se devendo confundir a relação de cooperação que existe entre entes federados em uma federação (característica presente em qualquer federação democrática do mundo) com a classificação do federalismo fiscal em cooperativo, competitivo ou misto. O fato de se afirmar que determinado país adota o modelo de federalismo fiscal competitivo ou misto não significa que os entes federados não atuem em cooperação ou coordenação em prol da federação. Aliás, a relação de cooperação e de coordenação entre entes federados se revela como verdadeira *conditio sine qua non* para a própria existência da federação.

⁹⁸ Deve-se observar que, no caso da Alemanha, tal como já afirmamos antes com base em Lars P. Feld e Jürgen Von Hagen, “as relações financeiras entre o governo federal e os governos subnacionais são estruturadas sobre um sistema de equalização fiscal complexo e

Por outro lado, entende-se como federalismo fiscal competitivo aquele em que os governos subnacionais possuem amplo espaço para executar sua autonomia financeira, havendo uma livre competição tributária entre entes federativos. Nos sistemas que adotam o federalismo fiscal competitivo, não há proibições ou limitações constitucionais à aplicação de políticas fiscais e nem transferências intergovernamentais relevantes capazes de interferir no exercício da autonomia financeira pelos governos subnacionais. Cada unidade da Federação altera sua carga tributária livremente, sem a necessidade de aval por parte de qualquer outra esfera de governo – principalmente, em razão de não haver, nesses países, uma repartição rígida de competências tributárias. Assim, a autonomia financeira é levada ao máximo, havendo apenas a necessidade de o governante regional ou local possuir o aval dos seus cidadãos, e contribuintes, por meio dos seus respectivos órgãos legislativos, para que participe da competição tributária com outros entes federados. Como

quantitativamente relevante. Isso porque, após a distribuição de receitas tributárias em consonância com uma fórmula preestabelecida, um sistema de equalização fiscal horizontal é aplicado, o qual também segue uma fórmula explícita e fornece transferências incondicionais aos *Länder*, leia-se, aos Estados-membros. O modelo é considerado extremamente igualitário e eleva a capacidade fiscal de todos os *Länder* para, aproximadamente, 90% da média nacional. A seguir, o governo federal faz transferências verticais que elevam a capacidade fiscal para 97,5% da média nacional” (MARINS, 2016, p. 58-59). Em razão de o sistema de equalização fiscal federal da Alemanha afetar todos os governos estaduais e de existir sistemas próprios de equalização fiscal em cada *Länder* direcionados a governos locais, torna-se inviável a ocorrência de competição tributária entre os Estados-membros alemães. Para mais detalhes quanto às transferências intergovernamentais na Alemanha, em especial quanto às quatro fases do modelo de equalização fiscal germânico e às suas vantagens e desvantagens, veja-se: MARINS, 2016, p. 58-62. Quanto às características cooperativas do modelo de Estado Federal alemão, veja-se: LOBO, 2006, p. 18-28.

⁹⁹ Segundo Augusto Zimmermann, passados muitos anos desde as alterações na legislação tributária decorrentes da Segunda Guerra Mundial, as quais concentraram a cobrança do imposto de renda na “Commonwealth”, “[o] problema financeiro dos Estados australianos foi agravado por decisões judiciais que os impediram de aumentar os seus próprios impostos. Como resultado, os Estados não podem arrecadar nem de perto a receita de que necessitam. A Commonwealth recolhe atualmente mais de 80% das receitas tributárias (incluindo o “GST”), embora seja responsável por 54% das despesas governamentais. Por outro lado, os Estados arrecadam apenas 16% das receitas tributárias e são responsáveis por 39% das despesas” (ZIMMERMANN, 2014, p. 113) (tradução nossa). No original: “[t]he financial problem of the Australian States has been aggravated by judicial decisions that have prevented them from raising their own taxes. As a result, the States cannot raise anywhere near the revenue they need. The Commonwealth currently collect over 80% of taxation revenue (including the GST), although it is responsible for 54% of government outlays. On the other hand, the States collect only 16% of taxation revenue and account for 39% of outlays.” A alta concentração da cobrança de tributos sob a competência da “Commonwealth” provocou um sério desequilíbrio fiscal vertical, bem como inviabilizou a possibilidade de competição tributária entre os Estados-membros australianos. Para mais detalhes sobre as transferências intergovernamentais na Austrália e o crônico problema de desequilíbrio fiscal vertical, veja-se: MARINS, 2016, p. 51-55.

exemplo de nações que adotam o federalismo fiscal competitivo, há os Estados Unidos e a Confederação Suíça¹⁰⁰, onde a competição tributária é parte natural do sistema.

Contudo, há países que adotam um modelo de federalismo fiscal misto, em que, apesar de existirem limitações ao exercício da autonomia financeira por parte dos governos subnacionais, a competição tributária acontece e é permitida. Nesse modelo, não há proibições constitucionais quanto ao exercício da autonomia financeira pelos governos subnacionais que possam impedir a competição tributária, mas há limites, os quais são previstos pela legislação ou por acordos firmados entre os entes federados. Paralelamente, por mais que o sistema possa prever transferências intergovernamentais relevantes, o peso das verbas financeiras não é capaz de interferir no exercício da autonomia financeira pelos governos subnacionais a ponto de desestimular a ocorrência da competição tributária. Ou seja, no modelo de federalismo fiscal misto, há instrumentos de cooperação fiscal que diminuem as diferenças de capacidade tributária entre os entes federativos e, ao mesmo tempo, espaço para os governos subnacionais adotarem políticas fiscais próprias. Fazem parte do grupo de países que adotam o federalismo fiscal misto o Canadá e o Brasil.

A Constituição de 1988 se enquadra perfeitamente no modelo do federalismo fiscal misto: prevê transferências intergovernamentais importantes que auxiliam no equilíbrio da capacidade tributária dos Estados e Municípios e, ao mesmo tempo, permite a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS e de ISS, desde que respeitadas as regras fixadas pela lei complementar. Há cooperação financeira, quer pelos fundos de participação, quer pelas participações em receitas de impostos de competência de outra esfera de governo¹⁰¹, mesclada com o estabelecimento de limitações à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais.¹⁰²

¹⁰⁰ Saliente-se que, na Suíça, a competição tributária convive com uma cooperação administrativa e financeira horizontal no plano dos Cantões e dos governos locais, a qual envolve a aplicação de políticas públicas atinentes a fundos de Universidades, à manutenção de distritos escolares e ao abastecimento de água. A relação de cooperação, no caso da Confederação Suíça, é “não apenas permitida pela Constituição, mas em várias áreas de políticas públicas é ativamente procurada pelos cantões e comunas” (DAFFLON, 2007, p. 125) (tradução nossa). No original: “Cooperation is not just permitted by the constitution, but in several policy areas is actively sought by cantons and communes.”

¹⁰¹ Saliente-se que a situação envolvendo os efeitos da concessão de benefícios fiscais instituídos por Estados em relação a impostos cujo produto seja partilhado com os Municípios

O entendimento no sentido de que o Brasil adota um modelo de federalismo fiscal cooperativo não só ignora os art. 146, inciso I (conflitos de competência), art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” (ICMS) e art. 156, §3º, incisos I e III (ISS), mas também confunde proibição com limitação constitucional e se isola dos perfis de federalismo fiscal identificados no Direito Estrangeiro. A inviabilidade da competição tributária em países como a Alemanha e a Austrália – exemplos clássicos de sistema de federalismo fiscal cooperativo – é bastante diferente da realidade brasileira, em que existem dispositivos constitucionais que permitem a competição tributária, desde que respeitadas determinadas regras a serem editadas pelo legislador complementar. Na realidade, a impossibilidade de competição tributária ocorreu no Brasil sob a égide das Cartas de 1967-1969, nitidamente autoritárias, período a partir do qual foi construído um modelo em que os poderes tributários se concentraram na União e em que Estados e Municípios foram objeto de uma uniformização política, financeira e econômica. Sob o regime centralizador de 1964-1985, a autonomia financeira dos entes federados foi drasticamente diminuída, sem que houvesse campo real para a competição tributária – característica esta que, como visto, é própria do federalismo fiscal cooperativo.

Todavia, com a promulgação da Constituição de 1988, houve uma abertura para o exercício da autonomia financeira por parte dos Estados e Municípios, revelada pela repartição de competências tributárias e pelas normas constitucionais referentes aos conflitos de competência e à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais do ICMS e do ISS. Isto é, foi permitida uma maior liberdade financeira e tributária compatível com o Estado Democrático de Direito que surgia à época, dando-se efetividade à autonomia

não é objeto do presente trabalho. Isto porque, por mais que a concessão de benefícios fiscais, em regra, decorra de situações envolvendo competição tributária na esfera estadual, o foco do debate jurídico, neste caso, se refere aos efeitos financeiros da desoneração criada pelo Estado-membro no que tange aos Municípios, e não ao aspecto legal ou constitucional da concessão do benefício fiscal. De qualquer forma, deve-se destacar que a questão é de extrema relevância para o estudo do Direito Financeiro e Tributário, em especial após o julgamento do RE nº 572.762/SC pelo STF. Para detalhes e críticas quanto à surpreendente decisão do STF no julgamento do RE nº 572.762/SC, veja-se: SCAFF; SILVEIRA (2010, p. 285-302) e PENHA (2014, p. 123-174).

¹⁰² A caracterização do modelo da Constituição de 1988 como de federalismo fiscal misto, e não puramente cooperativo, representa uma alteração de posicionamento em comparação a trabalhos anteriores (MARINS, 2016).

política, administrativa e financeira que não existia no regime autoritário anterior.

Por conseguinte, não obstante os respeitáveis posicionamentos em contrário (LOBO, 2006, p. 56-60; RIBEIRO, 2014, p. 381-390), entendemos que a Constituição de 1988 adotou o modelo do federalismo fiscal misto, o qual permite a competição tributária limitada por regras específicas, as quais, no ordenamento jurídico pátrio, têm como fonte os art. 146, inciso I; art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” e art. 156, §3º, incisos I e III.

3.2 O ICMS e o problema da unanimidade no CONFAZ

Há muitos anos, os Estados-membros têm aprovado leis e decretos concedendo benefícios e incentivos fiscais no que tange ao ICMS. Diminuições de alíquotas, reduções da base de cálculo, isenções, créditos presumidos, diferimentos de longo prazo, dentre outros, foram aprovados na esfera estadual, fazendo com que houvesse uma diminuição imediata da carga tributária e, por conseguinte, fossem atraídos novos investimentos para o Estado.¹⁰³

Ocorre que, segundo a Lei Complementar nº 24/75, a “concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados” (art. 2º, § 2º), de modo que, formalmente, todos os decretos e leis estaduais que concedam benefícios e incentivos fiscais sem obedecer às regras em debate não possuem validade. Vale dizer, antes de se estabelecer uma regra interna que fixe novas modalidades de benefício ou incentivo fiscal de ICMS, o governo subnacional necessita de uma autorização prévia do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), a qual deverá ser realizada por meio de uma decisão unânime.

Esse sempre foi o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF). Aliás, desde a promulgação da Constituição de 1988, o Tribunal julgou

¹⁰³ A presente seção tem por base o artigo MARINS, Daniel Vieira. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do CONFAZ. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 12, n. 2, p. 250-272, 2017, trabalho que fez parte das atividades do estágio docente em pesquisa (2017.1 a 2018.2), vinculado ao grupo de pesquisa “Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento” do PPGD/UERJ.

procedente o pedido de dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade referentes à chamada “guerra fiscal” do ICMS, aplicando a exigência prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição da República a partir das diretrizes fixadas pela Lei Complementar nº 24/75.

Não obstante a jurisprudência da Suprema Corte e a realização periódica de reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária, diversos Estados mantiveram a mesma conduta: continuaram publicando atos normativos estaduais concedendo benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, independentemente de decisões unânimes do CONFAZ e das demais regras previstas no art. 2º da Lei Complementar nº 24/75.

Mas qual seria o motivo pelo qual inúmeros Estados ainda publicam leis e decretos concedendo benefícios ou incentivos fiscais de ICMS sem a existência prévia de decisão unânime em convênios do CONFAZ, se o STF, reiteradamente, já decidiu que esta conduta é contrária à Constituição? O problema envolveria apenas uma questão de ineficácia, ou eficácia limitada, das decisões do Supremo? Ou haveria obstáculos relativos à forma de tomada de decisão no CONFAZ?

A orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a instituição de benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, “g”, da CR/88 e da Lei Complementar nº 24/75 tem sido reiterada desde a Constituição de 1988. Dispositivos de Constituições estaduais e leis dos Estados do Paraná¹⁰⁴, do Mato Grosso do Sul¹⁰⁵, do Amazonas¹⁰⁶, do Mato Grosso¹⁰⁷, do Rio de Janeiro¹⁰⁸, do Ceará¹⁰⁹, de Santa Catarina¹¹⁰, do Pará¹¹¹,

¹⁰⁴ ADI 4481/PR, rel. Ministro Roberto Barroso, julgado em 11.03.2015; ADI 2688/PR, rel. Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 1º.06.2011; ADI 3803/PR, rel. Ministro Cezar Peluso, julgado em 1º.06.2011.

¹⁰⁵ ADI 3794 ED/PR, rel. Ministro Roberto Barroso, julgado em 18.12.2014.

¹⁰⁶ ADI 4635 MC-AgR-Ref/SP, rel. Ministro Celso de Mello, julgado em 11.12.2014.

¹⁰⁷ ADI 4276/MT, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 20.08.2014.

¹⁰⁸ ADI 773/RJ, rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado em 20.08.2014; ADI 2376/RJ, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 1º.06.2011; ADI 3664/RJ, rel. Ministro Cezar Peluso, julgado em 1º.06.2011.

¹⁰⁹ ADI 429/CE, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 20.08.2014.

do Espírito Santo¹¹², de São Paulo¹¹³, do Rio Grande do Norte¹¹⁴ e do Distrito Federal¹¹⁵, por exemplo, já foram objeto de ações diretas de inconstitucionalidade (ADI), tendo o Supremo Tribunal Federal julgado procedente os pedidos feitos pelos requerentes, tendo, em certos casos, declarado até a “perda do objeto” (leia-se, falta de interesse de agir), em razão da posterior alteração legislativa do dispositivo legal questionado.

Ocorre que, ante a decisão que declara a inconstitucionalidade do dispositivo legal, os Estados-membros costumam editar novas leis criando benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, substituindo as anteriores, declaradas inconstitucionais. Assim, a eficácia da decisão do STF torna-se limitada, pois a legislação questionada no Tribunal ou é substituída por outra durante o trâmite da ação (o que gera a falta do interesse de agir), ou, apesar de ser excluída do plano normativo, dá lugar a uma nova lei (ou mesmo a uma emenda à Constituição Estadual) que acaba por regular a matéria de maneira semelhante.

Esse quadro de eficácia altamente limitada das decisões do STF, quanto às declarações de inconstitucionalidade referentes à criação de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, faz com que os Estados-membros continuem a publicar leis que, na verdade, contrariam o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição da República e a Lei Complementar nº 24/75. Tal como se extrai das decisões proferidas nas ações diretas de inconstitucionalidade descritas anteriormente, a imensa maioria dos Estados se mantém promulgando leis nesse sentido, o que gera um quadro em que a “inconstitucionalidade” se torna a regra. Vale dizer, o comportamento contrário ao entendimento fixado pelo STF se transformou em conduta comum entre os Estados-membros.

¹¹⁰ ADI 2345/SC, rel. Ministro Cezar Peluso, julgado em 30.06.2011.

¹¹¹ ADI 1247/PA, rel. Ministro Dias Toffoli, julgado em 1º.06.2011.

¹¹² ADI 3702/ES, rel. Ministro Dias Toffoli, julgado em 1º.06.2011.

¹¹³ ADI 4152/SP, rel. Ministro Cezar Peluso, julgado em 1º.06.2011.

¹¹⁴ ADI 2866/RN, rel. Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12.05.2010.

¹¹⁵ ADI 2549/DF, rel. Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 1º.06.2011.

Por conseguinte, os Estados-membros acabam por se beneficiar da chamada “inconstitucionalidade útil”, isto é, da conduta ou atividade que, mesmo sendo declarada inconstitucional, gera efeitos concretos para os agentes a ela vinculados. No caso em tela, os Estados, mesmo já sabendo do entendimento do STF sobre o tema, criam leis que geram benefícios ou incentivos fiscais de ICMS e as aplicam até o momento em que são declaradas inconstitucionais, sendo que os contribuintes favorecidos pela legislação também se aproveitam das benesses legais. Como não há qualquer sanção concreta (salvo a retirada da lei do ordenamento jurídico), os Estados continuam a criar novas leis e os contribuintes a usufruir delas.

Não foi à toa que o Ministro Marco Aurélio, no julgamento da ADI 351/RN, fez um alerta sobre os perigos da “inconstitucionalidade útil”, tendo em vista que este recente fenômeno pode, indiretamente, incentivar as assembleias legislativas a criar leis à margem da Constituição da República:

De qualquer forma, revela-se necessário resistir sempre à modulação do pronunciamento do Supremo quando assentado o conflito de certa lei com o Diploma Maior. Toda norma editada em desarmonia com a Carta da República é nula e, portanto, não se tem como mitigar a eficácia da Constituição Federal. Além desse aspecto, há outro: o viés estimulante. A partir do momento em que o Supremo não declara – como deve fazê-lo – inconstitucional uma lei desde o nascedouro, acaba por incentivar as casas legislativas do Brasil a editarem normas à margem da Carta Federal, para que subsistam, com a passagem do tempo, as situações constituídas – que, sob o ângulo do aperfeiçoamento, assim não se mostram –, as quais, posteriormente, serão endossadas, muito embora no campo indireto, presente a modulação. Acaba por surgir instituto novo, como já ressaltai no Plenário – o da inconstitucionalidade útil –, para o que, aliás, contribui a morosidade da máquina judiciária (ADI 351/RN, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 14.05.2014) (BRASIL, 2014).

Na prática, portanto, verifica-se a pouca ou nenhuma efetividade da regra do art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 24/75, que determina a exigibilidade do ICMS não pago ou a ineficácia de lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente na hipótese de concessão de benefício fiscal sem a observância da regra de unanimidade prevista da Lei Complementar.

O fenômeno da “inconstitucionalidade útil” cria uma realidade paradoxal: a concessão de benefícios e incentivos de ICMS (vedada na hipótese de violar o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CR/88) se transforma na realidade padrão dos

Estados-membros, sendo a exceção os casos em que os governos subnacionais não editam leis neste sentido.

Daí o porquê de os Estados-membros estarem, desde a Constituição de 1988, em um círculo vicioso: criam-se leis que, previamente, já se sabe que serão declaradas inconstitucionais e, com a eventual declaração de inconstitucionalidade pelo STF, são criadas novas leis, as quais, sendo impugnadas no Supremo, são novamente alteradas ou substituídas por outras de conteúdo semelhante.

A possibilidade de reconhecimento da eficácia *ex nunc* na declaração de inconstitucionalidade de lei de benefício fiscal em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, ou seja, acatando os efeitos produzidos pela lei até a data do julgamento, tal como reconhecido em decisão do Pleno do STF, também é suscetível de contribuir para o quadro mencionado. Nesse aspecto, deve-se destacar o acórdão exarado no julgamento da ADI 4481/PR:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento. (ADI 4481/PR, rel. Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, DJe-092, divulgado em 18.05.2015, publicado em 19.05.2015) (BRASIL, 2015).

Para combater a “inconstitucionalidade útil” decorrente da limitada eficácia da declaração de inconstitucionalidade nessas hipóteses, o Supremo Tribunal Federal aventou a possibilidade de criar uma súmula vinculante sobre a matéria, cujo conteúdo, em linhas gerais, afirmaria que qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido,

dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, seria inconstitucional.

Para os defensores da edição da súmula vinculante, haveria manifesto ganho de celeridade para que os Estados prejudicados com a concessão de benefícios ou incentivos fiscais inconstitucionais pudessem questioná-los no Supremo Tribunal Federal por meio de reclamação, não sendo necessário trilhar o caminho mais demorado das ações diretas de inconstitucionalidade.

Contudo, além de subsistir o problema da sanção em caso de desobediência à súmula vinculante, o conteúdo do verbete ainda prejudica as propostas de leis estaduais que visem a cuidar de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS que não se relacionem com a chamada “guerra fiscal” (justamente por sequer envolverem uma situação envolvendo competição tributária).¹¹⁶

Além da eficácia limitada das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre os casos envolvendo a “guerra fiscal”, há outro fator que parece ser o principal motivo de tantos Estados-membros ignorarem os convênios do CONFAZ e o posicionamento da Corte Constitucional: a exigência de unanimidade nas decisões do Conselho Nacional de Política Fazendária.

De acordo com o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75, a “concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados”. Ou seja, nota-se que a exigência legal parte da premissa de que, por ser o ICMS um tributo com reflexos fiscais e econômicos em outras unidades federativas, seria essencial que todos os governos subnacionais concordassem com a criação do benefício ou incentivo de ICMS. A ideia principal seria que os interesses de todos os Estados-membros devem ser respeitados, impedindo-se privilégios ou prejuízos dirigidos a alguns governos subnacionais.

De início, a proposta da unanimidade nos convênios parece ser sedutora, mas, na prática de tomadas das decisões, cria-se um modelo em que se consolida uma espécie de “ditadura da minoria”. Isto é, basta que

¹¹⁶ A questão será abordada com mais profundidade na seção 3.4 Hipóteses de benefícios ou incentivos fiscais que não geram competição tributária.

pouquíssimos Estados-membros, ou mesmo um único governo subnacional, não concordem com a proposta de benefício ou incentivo fiscal de ICMS a ser criada que a inovação legislativa é automaticamente rejeitada. Em suma, sob o argumento da defesa da harmonia fiscal e econômica, estimula-se um ambiente em que qualquer ideia nova atinente a benefícios ou incentivos fiscais de ICMS seja considerada condenável e, portanto, proibida, tão somente em razão da vontade da minoria dos Estados-membros.¹¹⁷

Sob essa ótica, a imposição da unanimidade na decisão do CONFAZ promove a deterioração do pacto federativo, minando a relação de cooperação entre os Estados-membros necessária para a manutenção da Federação e para o exercício da autonomia administrativa pelos governos subnacionais. Nesse aspecto, assim observa Tércio Sampaio Ferraz Junior (2012, p. 16):

Na verdade, um pacto federativo *com base em unanimidade/direito de veto* lida mal com o equilíbrio entre maioria e minoria e transporta – mal –, para o plano público, uma concepção *contratualista privada* (na qual existe, por exemplo, o direito de retirada), mas que não se coaduna com uma concepção federalista do Estado democrático, pois subordina a vontade de todos à vontade de um (mediante o poder hegemônico do veto), em nome de uma *racionalidade superior e incontestável* (grifo do autor).

Vale dizer, em um Estado Democrático de Direito, os governos subnacionais não podem se tornar reféns de decisões com poder de veto de um ou alguns Estados-membros, sob pena de se descaracterizar o conceito de Federação, como se esta fosse um mero acordo entre particulares. Em um Estado federal, exigir um formato de decisão baseado na unanimidade, tal como ocorre nos convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária sob a égide da Lei Complementar nº 24/75, significa aderir a um modelo autoritário e centralizador, o qual não se coaduna com as diretrizes democráticas estabelecidas pela Constituição da República de 1988 (FERRAZ JUNIOR, 2012, p. 16).

¹¹⁷ A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198/DF (rel. Ministro Dias Toffoli), distribuída em 16.11.2009 e pendente de julgamento, questiona a compatibilidade da regra da unanimidade para a concessão de benefícios fiscais do ICMS com a Constituição de 1988.

Por sinal, sobre os prejuízos da excessiva centralização em um modelo federal e da supressão da autonomia dos Estados-membros, assim conclui Ricardo Lodi Ribeiro (2012, p. 145-146):

De fato, exigir a unanimidade entre os Estados para a aprovação de qualquer benefício fiscal equivale a quase sempre inviabilizar qualquer proposta desoneradora, abrindo espaço para medidas unilaterais abusivas por parte dos Estados. É preciso dotar os Estados da possibilidade de estabelecerem sua política fiscal em seu principal imposto e, ao mesmo tempo, coibir o exercício do abuso de direito caracterizado como guerra fiscal.

Diante do cenário instituído pela imposição da unanimidade nos convênios exigida pelo art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75, duas modalidades de conflito foram surgindo após a Constituição de 1988 e, em especial, depois do “Plano Real”, consolidado no primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso (1994-1998): (i) Estados do Sul e Sudeste questionando leis dos Estados do Nordeste e do Centro Oeste; e (ii) Estados fortes em determinados ramos da economia impugnando legislações de Estados pouco desenvolvidos economicamente. Ambas as modalidades de conflito dominaram o que veio a se tornar a chamada “guerra fiscal”, que vem causando turbulências políticas e econômicas desde então.

Caso não houvesse a exigência de unanimidade nas decisões do CONFAZ referentes aos benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, haveria, minimamente, como os Estados-membros interessados em atrair mais investimentos ou em desenvolver determinada atividade econômica darem efetividade às suas políticas públicas. Vale dizer, governos subnacionais de regiões tradicionalmente menos desenvolvidas economicamente ou que pretendam desenvolver uma atividade econômica específica em razão (a) de sua alta relevância ou inovação tecnológica (*v.g.*, pesquisas avançadas em química, física, biologia ou farmacologia; tecnologia da informação – TI, engenharia eletrônica, mecatrônica) ou (b) de necessidades regionais (*v.g.*, agricultura, piscicultura ou pecuária em localidades carentes de estrutura empresarial nesses setores) poderiam formular programas de desenvolvimento que seriam plenamente aplicáveis, mesmo sendo pontualmente limitados pelos interesses dos demais Estados-membros.

No entanto, o que se tem é a polarização de grupos dentro das duas modalidades de conflito descritas anteriormente, incentivando-se uma espécie de autotutela por parte dos governos subnacionais: sendo impossível apresentar programas de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS com aval dos demais governos, cada Estado-membro, *sponte propria*, cria a sua legislação.

Tal postura de autotutela por parte de cada ente subnacional ainda se verifica quando o Estado de destino das mercadorias considera, por decisão própria, inconstitucional o benefício fiscal conferido pelo Estado de origem (mesmo sem o julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade pelo STF) e efetua a glosa do crédito apresentado pelo contribuinte, exigindo o tributo de forma integral.

Trata-se de procedimento que enfrenta críticas da doutrina¹¹⁸ e que não é aceito pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça¹¹⁹, havendo ainda repercussão geral¹²⁰ com julgamento de mérito pendente de análise no Supremo Tribunal Federal (RE 628075, rel. Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 13.10.2011).

Ante o ambiente de crise fiscal em debate, dois caminhos poderiam ser percorridos para se enfrentar o problema: ou se alteraria o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75, acabando com a exigência da unanimidade nos

¹¹⁸ “O estorno do crédito pelo Estado de destino com a conseqüente arrecadação do valor correspondente é um atentado ao traçado das competências tributárias definido pela Constituição, tendo em vista que o Estado destinatário acaba por arrecadar tributo que não é atribuído a ele, mas sim à unidade federada de origem das mercadorias.” (VIANA, 2016, p. 29).

¹¹⁹ “RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICCIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO. 1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil. 2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis. 3. Recurso provido.” (STJ, RMS 33.524/PI, rel. Ministra Eliana Calmon, rel. p/ acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.08.2013, DJe 07.03.2014) (BRASIL, 2014).

¹²⁰ Trata-se do Tema 490: “Creditamento de ICMS incidente em operação oriunda de outro ente federado que concede, unilateralmente, benefício fiscal”.

convênios, ou se criaria outro modelo legislativo para atender à orientação do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CR/88.

Em modelo que tentou, mesmo que parcialmente, aglutinar os dois caminhos, foi criado projeto de lei complementar que tramitou no Senado (PLS 130/2014), cujo substitutivo (Emenda nº. 1 da Comissão de Assuntos Econômicos – CAE) deu origem à Lei Complementar nº 160/2017, que assim cuidou do tema:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I – a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II – a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I – 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II – 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. (BRASIL, 2017)

Um grande avanço da Lei Complementar nº 160/2017 é que afasta o poder de veto da minoria, criando um espaço mais amplo para o debate sobre o conteúdo da legislação e não meramente sobre a exclusão, *a priori*, do benefício ou incentivo fiscal a ser criado. No quadro atual, sequer é possível o diálogo e a apresentação de propostas que visem ao aperfeiçoamento da lei pretendida pelo governo subnacional (típico da relação de coordenação em federações), de modo que se conquiste o apoio da maioria. Hoje, antes mesmo do debate propositivo, a matéria já é excluída, de forma que se cristaliza o posicionamento do “tudo ou nada”. Assim, com a Lei Complementar nº 160/2017, será possível que ocorra a diminuição dos conflitos federativos no segmento da competição tributária, em especial na esfera da chamada “guerra fiscal”.

Paralelamente, percebe-se que a Lei Complementar nº 160/2017 busca, tão somente, alterar e acrescentar critérios ao modelo já fixado pela Lei Complementar nº 24/75. Contudo seria interessante questionar o próprio

modelo estabelecido em 1975. Isto porque o formato de convênio firmado pelo CONFAZ se reporta a um período histórico que teria sido o auge da centralização do autoritarismo militar, em que o governo federal se sobrepunha à autonomia estadual (RIBEIRO, 2012, p. 145). Daí o porquê de Fernando Rezende ressaltar que:

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) sobreviveu à reforma constitucional de 1988, mas sem condições efetivas para coordenar a política tributária estadual e atuar em defesa da preservação da base tributária dos estados. Fortaleceu-se tecnicamente; contudo, perdeu a condição de atuar politicamente com base numa visão estratégica voltada à preservação da autonomia financeira e à promoção da harmonia federativa (REZENDE, 2016, p. 57).

Sob o perfil institucional autoritário da Federação criado pela Constituição de 1967, na forma da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, foi implementado um regime federativo que, na esfera tributária, garantiu a supremacia da União sobre os Estados-membros e os Municípios (FERRAZ JUNIOR, 2012, p. 16-17). A subserviência dos Estados era tamanha que sequer havia a possibilidade de as Assembleias Legislativas rejeitarem os termos do convênio firmado pelo governo estadual, o que criou uma posição de superioridade do Poder Executivo em detrimento do Poder Legislativo que persiste até os dias atuais.

Sob esse prisma, o modelo de unanimidade nas decisões do CONFAZ referentes a benefícios ou incentivos fiscais de ICMS revela-se dissonante com o Estado Democrático de Direito, inaugurado com a Constituição de 1988, pois a estrutura de federação instituída pelo Poder Constituinte envolve a aplicação da democracia econômica, social e cultural como objetivo da democracia política (FERRAZ JUNIOR, 2012, p. 19), o que enseja a efetiva autonomia financeira e administrativa dos governos subnacionais. Logo, nota-se que é altamente questionável, em uma República Federativa em que um dos objetivos fundamentais é a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inc. III, da CR/88), que qualquer Estado-membro seja impedido de adotar políticas fiscais que viabilizem a atração de investimentos e projetos tão

somente em razão de um ou alguns governos subnacionais serem contrários à lei daquele Estado.¹²¹

Assim, para que se crie um modelo eficaz e compatível com as diretrizes fixadas pelo legislador constituinte de 1988, pode-se enfrentar a questão da concessão dos benefícios ou incentivos fiscais por duas vias. A primeira no sentido de se alterar o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75, acabando com a exigência da unanimidade nos convênios do CONFAZ sobre o tema, abrindo-se espaço para a participação democrática dos Estados-membros e dando relevo à relação amistosa e coordenada entre os governos subnacionais na Federação. A segunda no sentido de se instituir um novo modelo legislativo com a finalidade de atender à orientação do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CR/88, criando-se um espaço diferente de ação para os governos subnacionais, como, por exemplo, na hipótese de haver protocolos firmados entre os Estados-membros ou câmaras de conciliação em que também houvesse a participação da União como membro mediador dos conflitos federativos entre os entes subnacionais.¹²²

3.3 O ISS e os problemas decorrentes da alíquota mínima de dois por cento

Como visto, as limitações constitucionais à competição tributária na esfera do ISS foram fixadas em dois dispositivos diferentes: no art. 156, §3º, incisos I e III, e no art. 88 do ADCT/88. No primeiro, definiu-se que cabe à lei complementar (i) fixar as alíquotas máxima e mínima do imposto local e (ii) regular a forma e as condições como as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados. No segundo, estabeleceu-se que, de forma transitória, enquanto não fosse editada a lei complementar em questão, o ISS passaria a ter a alíquota mínima de dois por cento, sendo que o tributo

¹²¹ Sobre a redução das desigualdades sociais e regionais, Fernando Facury Scaff afirma que, em nosso país, “o federalismo há de ser assimétrico, de modo a permitir que haja tratamento desigual entre as regiões, bem como internamente a elas, visando permitir que as desigualdades sociais sejam revertidas” (SCAFF, 2019a).

¹²² A questão será abordada com mais profundidade na seção 4.3 A lei complementar e os acordos entre governos subnacionais: propostas de aperfeiçoamento do sistema.

municipal não poderia ser “objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima”.

A interpretação em conjunto de ambos os dispositivos constitucionais fez com que, a partir da edição da Emenda Constitucional nº 37/2002 (que acrescentou o art. 88 ao ADCT), todos os Municípios, além do Distrito Federal, tivessem que alterar seus respectivos Códigos Tributários Municipais, de modo que a alíquota mínima do ISS passasse a ser de dois por cento. Além disso, as previsões legais de redução na base de cálculo do imposto sobre serviços – e de outras formas de se mitigar, mesmo que indiretamente, o valor final do imposto – tiveram que ser alteradas, o que ensejou uma espécie de uniformização tributária do ISS (vide ADPF 190/SP, rel. Ministro Edson Fachin).¹²³

A instituição de um piso nacional na alíquota do ISS, por mais que tenha diminuído a ocorrência de competições tributárias nocivas ou predatórias às finanças públicas locais, limitou drasticamente a autonomia financeira dos Municípios. Em regiões pouco desenvolvidas economicamente, inviabilizou-se a possibilidade de a Prefeitura utilizar a diminuição de alíquotas de certas prestações de serviço como uma das formas de atrair investimentos para o seu Município. Pior do que isso: impediu-se que a administração pública local diminuísse a própria carga tributária sobre os serviços, pois o inciso II do art. 88 do ADCT/88 abriu margem para que até mesmo a redução da base de cálculo do ISS pudesse ser questionada.

Assim, identifica-se o primeiro problema decorrente da EC nº 37/2002: a inviabilidade de os Municípios do interior do país, em especial de regiões sem desenvolvimento econômico-social relevante, participarem de uma competição tributária no âmbito do ISS voltada para a atração de investimentos de determinados serviços compreendidos como importantes pela administração pública local.

¹²³ No julgamento da ADPF 190/SP, em 29.09.2016, foi fixada a seguinte tese jurídica: “É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.”

Para Municípios que são Capitais de Estados, que se localizam em regiões metropolitanas, ou que são de médio porte e, ao mesmo tempo, considerados polos regionais, a fixação da alíquota mínima de dois por cento não causa impactos tão dramáticos, pois todos, em maior ou menor grau, já são sedes de atividades econômicas minimamente capazes de promover o desenvolvimento social local. Contudo, em regiões com baixa atividade econômica ou com redução acentuada de investimentos, a retirada da diminuição da carga tributária do ISS da cesta de políticas públicas a serem aplicadas pelo administrador público se revela uma pesada limitação à busca pelo desenvolvimento sustentável, o que entra em conflito com o art. 3º, incisos II e III, da CR/88. Se o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, não poderiam as Prefeituras se utilizar livremente de políticas públicas na esfera tributária do ISS para atender às diretrizes constitucionais?

As críticas que poderiam ser feitas no sentido de que reduções drásticas das alíquotas do ISS, ou mesmo a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais do imposto local, sempre gerariam perdas arrecadatórias para os Municípios carecem de fundamento fáticos – e muitas vezes até lógicos –, pois as diferenças de realidade econômica-social entre os mais de cinco mil Municípios são imensas. O impacto da diminuição de alíquotas do ISS sobre prestações de serviços em Capitais como Rio de Janeiro, São Paulo, Belo Horizonte, Porto Alegre e Recife, ou mesmo em Municípios que são polos regionais¹²⁴ como Campinas, São José dos Campos, Ribeirão Preto, Sorocaba, Uberlândia, Juiz de Fora, Londrina e Joinville¹²⁵, não é semelhante àquele que ocorra em Municípios de pequeno porte do interior do país. E isto porque, em diversas oportunidades, as atividades econômicas em relação às quais se pretende reduzir a alíquota do ISS são fracas, esporádicas ou mesmo

¹²⁴ Para os fins deste trabalho, considera-se como polo regional o Município que, além de ser o mais populoso da sua microrregião, também detém destaque na área econômica segundo o IBGE.

¹²⁵ Observe-se que todas as cidades indicadas como polos regionais em seus Estados possuem população superior a 500.000 habitantes (população estimada em 2018), sendo que Campinas possui mais de um milhão de habitantes e São José dos Campos, Ribeirão Preto, Sorocaba e Uberlândia mais de 600 mil habitantes (IBGE, 2019).

inexistentes. Em suma, em muitas ocasiões, a perda arrecadatária não ocorre simplesmente porque não há atividade econômica relevante no Município que efetua a diminuição da alíquota do imposto.

Por outro lado, não há que se falar em prejuízo econômico para os Municípios de grande porte ou que sejam polos regionais em razão da concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais do ISS por parte de Municípios pequenos, pois a redução da carga tributária concedida pelo governo local do interior não é capaz, por si só, de esvaziar qualquer atividade de prestação de serviço em cidades com forte atividade econômica. A diminuição da alíquota do ISS, bem como a redução da sua carga tributária, é apenas um dos diversos elementos que interferem na decisão empresarial de se modificar a localização da pessoa jurídica ou da prestação de serviço. Questões como mercado consumidor, disponibilidade e nível de qualificação da mão-de-obra, logística, infraestrutura urbana, e até a existência e o perfil da legislação ambiental, também são levadas em consideração pelos administradores privados ao se pretender realocar sedes ou filiais de empresas.

Assim, a fixação da alíquota mínima de dois por cento do ISS para todos os Municípios do país, sem distinção do perfil econômico-social dos governos subnacionais, do seu PIB, do número de habitantes e do nível de renda da população ou da sua localização geográfica, não só viola a autonomia financeira dos governos locais, como também desrespeita o princípio da isonomia. Ao se tratar de forma exatamente igual a tributação do ISS nos mais de cinco mil Municípios brasileiros, a EC nº 37/2002 causou prejuízo aos governos locais de pequeno porte do interior, impondo-lhes, no que tange à alíquota mínima de dois por cento, um grave ônus no exercício da sua autonomia financeira. Sem poder reduzir às alíquotas do ISS, bem como promover a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais, os Municípios distantes dos principais centros urbanos perderam um instrumento chave na busca pelo desenvolvimento social e econômico, tornando ainda mais difícil o atendimento das diretrizes constantes do art. 3º, incisos II e III, da CR/88.

A limitação constitucional à competência tributária referente ao ISS se manteve exatamente na mesma situação até o advento da Lei Complementar

nº 157/2016 (que alterou, dentre outras, a LC nº 116/2003). Com o novo diploma legal, deu-se atendimento aos incisos I e III do parágrafo terceiro do art. 156 da Constituição e ao *caput* do art. 88 do ADCT (na forma da EC nº 37/2002), que previam a fixação de parâmetros para a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais, bem como a fixação de alíquotas máxima e mínima para o ISS, por meio da legislação complementar.

Por um lado, a LC nº 157/2016 manteve a alíquota mínima do ISS em dois por cento (art. 8-A, *caput*, da LC nº 116/2003), acrescentando que as leis e os decretos municipais que não respeitem as regras relativas à alíquota mínima do tributo municipal, “no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço”, são considerados nulos (art. 8-A, §2º, da LC nº 116/2003). Ademais, ainda esclareceu que a nulidade em questão gera, para o prestador do serviço, o direito à restituição dos valores pagos a título do ISS em face do Município que editou a lei ou o decreto ilegal (art. 8-A, §3º, da LC nº 116/2003).

Por outro lado, em nítida inovação legislativa, a LC nº 157/2016 alterou a Lei nº 8.429/92, a qual passou a prever que “qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário” que seja contrário ao art. 8-A, *caput* e §1º, da LC nº 116/2003 constitui ato de improbidade administrativa (art. 10-A da Lei nº 8.429/92). Ou seja, buscou-se “impedir não só a *concessão*, mas também a *aplicação* e a *manutenção* de benefício tributário ou financeiro contrário à regra da alíquota mínima”, de modo que se alcançou “situações em que um benefício ilegal é criado numa gestão e aplicado ou mantido na gestão seguinte” (GODOI; FREITAS JÚNIOR, 2019, p. 155) (grifo do original).

Assim, vê-se que foram criados os chamados atos de improbidade administrativa decorrentes de concessão ou aplicação indevida de benefício financeiro ou tributário (vide Seção II-A da Lei nº 8.429/92), além de terem sido instituídas as penas de perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, bem como de multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido, em face dos agentes públicos que pratiquem os atos descritos no art. 10-A (art. 12, inciso IV, da Lei nº 8.429/92).

A principal mudança, portanto, afetou a forma de punição dos administradores públicos que desrespeitem a fixação da alíquota mínima de

dois por cento do ISS. Se antes a redução abaixo dos parâmetros do art. 88 do ADCT levava a questão ao STF a fim de se declarar a nulidade do diploma legal questionado, com a LC nº 157/2016 a matéria passou a ensejar uma punição a ser aplicada através do ajuizamento de uma ação de improbidade administrativa, o que diminui drasticamente as chances de o agente público violar a regra da alíquota mínima de dois por cento do ISS.

Ocorre que a redação do art. 10-A da Lei nº 8.429/92, bem como do art. 8-A, geraram interpretações no sentido de que, em quaisquer hipóteses, as alíquotas do ISS não poderiam ser menores que dois por cento, sob pena de o administrador público praticar ato de improbidade administrativa. Ou seja, uma interpretação literal dos dispositivos legais criados pela LC nº 157/2016 levaria a crer que, independentemente de haver potencial de competição tributária ou não, a carga tributária do ISS nunca poderia ser equivalente a menos de dois por cento da alíquota do tributo.

Assim, no afã de obedecerem ao art. 6º da LC nº 157/2016, que concedeu um prazo de um ano para os Municípios alterarem suas respectivas leis locais de forma a não contrariarem o art. 8-A, *caput*, da LC nº 116/2003, algumas Prefeituras e Câmaras Municipais buscaram revogar ou alterar vários dispositivos de seus Códigos Tributários Municipais, dentre os quais os relativos à tributação fixa dos autônomos e das sociedades profissionais previstas no art. 9º, parágrafos primeiro e terceiro, do Decreto-lei nº 406/68.¹²⁶ No entanto, nota-se que a medida apressada de alteração legislativa promovida por certas Prefeituras e Câmaras de Vereadores entra em conflito com a pacífica jurisprudência da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a qual se orienta no sentido de que o tratamento diferenciado

¹²⁶ Nesse sentido, veja-se, de início, a Lei Complementar nº 274/2017, do Município de Foz do Iguaçu/PR, que fixou a alíquota mínima de 2% (dois por cento), alteração esta que, diante das polêmicas envolvendo o tema, acabou sendo revogada pela Lei Complementar nº 289/2018, que voltou a exigir valores fixos. Já no Município de Ponta Grossa, também no Paraná, a Câmara Municipal decretou a Lei nº 13.070/2018, que revogou vários dispositivos que previam a tributação do ISS para sociedades profissionais sob alíquotas fixas. Neste caso, a OAB/PR impetrou mandado de segurança (Proc. nº 5000653-23.2019.4.04.7009/PR), cuja liminar foi deferida em 20.2.2019 pela 2ª Vara Federal de Ponta Grossa. Paralelamente, a Câmara de Vereadores de Porto Alegre, em 29.11.2017, aprovou o Projeto de Lei Complementar nº 16/17, o qual prevê, dentre outras alterações, que, quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o cálculo do imposto será em valor fixo, sendo, no entanto, observado o limite mínimo da alíquota de 2% (dois por cento).

dispensado às sociedades profissionais pelo art. 9º do Decreto-lei nº406/68 não foi revogado pela Lei Complementar nº 116/2003.¹²⁷

Isto porque, no passado, a regra da tributação fixa era concedida somente aos profissionais autônomos, de modo que se evitasse a “sobreposição de incidências percentuais” sobre a sua renda, ou seja, do imposto de renda e do imposto sobre serviços (BRIGAGÃO, 2017). De acordo com o antigo art. 72 do CTN, quando se tratasse de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o cálculo do imposto seria realizado “por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho”. Alguns anos depois, o art. 9º, parágrafos primeiro e terceiro, do Decreto-lei nº406/68 também estabeleceu que, nas hipóteses de incidência do ISS sobre sociedades profissionais – cujos sócios detêm responsabilidade pessoal pelos serviços prestados, tal como os autônomos –, o imposto seria calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis. Vale dizer, ambos os dispositivos conferiram às sociedades profissionais de prestação de serviços pessoais e aos autônomos tratamento tributário idêntico, preservando-se a isonomia (BRIGAGÃO, 2017).

Segundo Fernando Facury Scaff, o problema decorrente das alterações promovidas pela LC nº 157/2016 foi agravado pelo fato de muitos Municípios entenderem que, nesse caso, a regra das alíquotas fixas seria uma espécie de “regime especial”, por se tratar de exceção à regra geral, e não uma obrigação legal, oriunda de uma lei complementar que uniformiza a cobrança do ISS para os autônomos em todos os Municípios do país. No entanto, esclarece o autor que a exigência de alíquotas fixas para a cobrança de valores a título de ISS das sociedades uniprofissionais não é um benefício ou incentivo fiscal, mas sim uma obrigação decorrente da lei, sendo a interpretação da existência de um suposto “regime especial” fruto de uma má compreensão do sistema tributário (SCAFF, 2018).

¹²⁷ Precedentes: REsp 919067/MG, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.08.2011, DJe 09.08.2011; AgRg no Ag 1.229.678/MG, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; REsp 1.184.606/MT, rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; REsp 1.052.897/MG, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 16.04.2009; REsp 1.016.688/RS, rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 05.06.2008.

Por conseguinte, percebe-se que a tributação fixa do ISS sobre os serviços prestados por profissionais autônomos não se confunde com as hipóteses que configuram competição tributária, inclusive sob a modalidade de “guerra fiscal”. Os motivos pelos quais o legislador criou o antigo art. 72 do CTN e o art. 9º, parágrafos primeiro e terceiro, do Decreto-lei nº406/68 são completamente diferentes daqueles que ensejaram a edição do art. 88 do ADCT, não fazendo qualquer sentido se estender a limitação da alíquota de dois por cento aos autônomos e às sociedades profissionais.

Na realidade, o problema da interpretação dada por administradores públicos locais à tributação fixa do ISS sobre autônomos decorre do equívoco de se aplicar uma norma de limitação constitucional à competição tributária a situações em que, simplesmente, não há que se falar em competição tributária.¹²⁸ Isto é, nas hipóteses em que não se está diante de potencial “guerra fiscal”, não há fundamento de fato que viabilize a aplicação da limitação constitucional do art. 88 do ADCT, bem como dos artigos 8-A e 10-A da LC nº 116/2003 (incluídos pela LC nº 157/2016).

Por conseguinte, vê-se que, no que tange à interpretação da limitação constitucional fixada pelo art. 88 do ADCT, a situação da tributação fixa sobre autônomos e sociedades profissionais é semelhante à do ISS incidente sobre transporte público municipal: em ambos, sequer se poderia falar em violação à carga tributária da alíquota mínima de dois por cento, pois não se está diante de situação de competição tributária.

Ao cuidar da interpretação conforme à Constituição a ser conferida à EC nº 37/2002, o professor Gustavo da Gama Vital de Oliveira ressalta a importância de se separar as hipóteses em que a redução da alíquota do ISS abaixo de dois por cento pode ajudar no combate à “guerra fiscal” daquelas em que, por questões de fato ou de direito, não há competição tributária:

Ainda que pudesse ser superada a alegação de contrariedade da medida com a cláusula pétrea da forma federativa de Estado, a limitação da competência tributária municipal só poderia ser admitida nas hipóteses de verdadeiro potencial de disputa entre municípios pela mesma base econômica (guerra fiscal). A limitação jamais pode ser aplicável nas hipóteses em que tal cenário não pode se verificar,

¹²⁸ A questão será abordada com mais profundidade na seção 3.4 Hipóteses de benefícios ou incentivos fiscais que não geram competição tributária.

como no caso da definição da competência tributária pelo local da prestação do serviço (incisos do art. 3º da LC 116/03).

O art. 88 do ADCT, acrescentado pela mesma EC 37/02, reforça tal tese, ao dispor que a vedação da fixação de alíquota inferior a 2% não se aplica aos itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. Os itens mencionados correspondem aos serviços relativos à construção civil, que à luz do DL 406/68 consistiam nos únicos serviços que escapavam à regra geral da competência pelo Município do estabelecimento prestador (alínea “b” do art. 12). Todas as exceções previstas no atual art. 3º da LC 116/03 devem ser implicitamente consideradas como situações nas quais não incide a limitação imposta pelo constituinte derivado (OLIVEIRA, 2014a, p. 525-526).

Há, portanto, atualmente, situações diversas sobre as quais incide, indistintamente, e de maneira equivocada, a mesma limitação constitucional referente à alíquota mínima de dois por cento do ISS. Não importa se o caso envolve a tributação fixa sobre autônomos e sociedades profissionais, transporte público municipal, serviços prestados no local do estabelecimento prestador, serviços executados no local da prestação do serviço (art. 3º, incisos I a XXV, da LC nº 116/2003) ou mesmo situações em que, simplesmente, por questões de fato ou de direito, não há competição tributária. Fato é que, sob uma interpretação literal inicial, tem-se, de forma indiscriminada, compelido todos os Municípios a impedir qualquer tributação do ISS sob alíquota mínima inferior a dois por cento – o que gera uma espécie de planificação tributária que reduz, profundamente, o exercício da autonomia financeira por parte destes governos subnacionais.

Por conseguinte, à luz das críticas desenvolvidas acima, verifica-se que a melhor interpretação a ser dada à EC nº 37/2002 deveria ser a seguinte: (i) nas situações que envolvam potencial realocação de investimentos, em virtude de se tratar de serviço orientado pela regra geral do ISS – imposto devido no local do estabelecimento prestador –, aplica-se a alíquota mínima de dois por cento, uma vez que há possibilidade de “guerra fiscal”; (ii) nas hipóteses em que o imposto é devido no local da prestação do serviço – art. 3º, incisos I a XXV, da LC nº 116/2003, tal como a construção civil –, não se aplica a alíquota mínima de dois por cento, haja vista que é impossível, por questões de direito, haver competição tributária; e (iii) nos casos em que, por questões de fato, não há competição tributária, por se tratar de benefícios, incentivos ou isenções

fiscais que não têm o objetivo, ou mesmo a capacidade, de atrair investimentos, não se aplica a alíquota mínima de dois por cento.

Em todo caso, em havendo situação que envolva Municípios de pequeno porte, localizados no interior do país, mesmo que se trate de hipótese referente a imposto devido no local do estabelecimento prestador (regra geral do ISS), deve-se mitigar a aplicação da limitação constitucional da alíquota mínima de dois por cento, fixada pela EC nº 37/2002. Isto porque as características econômico-sociais do Município (*v.g.*, PIB, número de habitantes, nível de renda da população, localização geográfica) devem ser sopesadas com a real possibilidade de haver competição tributária, de forma que não se esvazie a busca pelo desenvolvimento sustentável (art. 3º, incisos II e III, da CR/88) por parte dos Municípios que não fazem parte de regiões metropolitanas, nem de polos econômicos regionais.

3.4 Hipóteses de benefícios ou incentivos fiscais que não geram competição tributária

Apesar de os debates referentes à diminuição da carga tributária do ICMS e do ISS, em regra, envolverem a possibilidade de “guerra fiscal”, deve-se observar que, em determinadas situações, não há que se falar em disputa entre governos subnacionais por investimentos privados. Isto porque há hipóteses em que, seja por uma questão de fato ou de direito, simplesmente não é possível a ocorrência de competição tributária.

Por um lado, há casos em que o fato imponível do imposto somente poderá ocorrer dentro de uma área geográfica limitada. Vale dizer, independentemente da vontade do prestador do serviço ou do agente comercializador da mercadoria, há uma questão de fato que impede a mobilidade da atividade econômica, bem como dos novos investimentos privados que lhes sejam vinculados, inviabilizando a existência de competição tributária. Em suma, há situações em que a atividade econômica simplesmente não pode ser realizada em outro local.

O principal exemplo da inexistência de competição tributária por questões de fato é a exploração mineral. O local das jazidas de minério de

ferro, bauxita, nióbio, manganês, dentre outros, é fixo, de modo que, por mais que haja um sistema de logística para o transporte do material ou o estabelecimento da sede da empresa em outra região, a tributação sobre a atividade de extração será predeterminada por questões geográficas. Impossibilitada de transferir a planta industrial e a própria jazida, a pessoa jurídica terá que se sujeitar às regras do ICMS do ente federativo no qual a extração mineral é executada.

Logo, no caso brasileiro, não haveria como se alegar, por exemplo, que os Estados do Pará ou de Minas Gerais provocariam uma “guerra fiscal” na hipótese de concederem benefícios ou incentivos fiscais do ICMS sobre a exploração mineral realizada em seus limites territoriais, reduzindo suas alíquotas ou base de cálculo. Uma vez que o local das jazidas é fixo, seria impossível se aventar a possibilidade de qualquer espécie de competição tributária, não cabendo, pois, as limitações constitucionais do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CR/88.

Ao analisar as atividades de exploração mineral, Ricardo Lodi Ribeiro observa que a natureza da atividade desenvolvida pode interferir na possibilidade fática de existir uma “guerra fiscal”, pois algumas atividades produtivas são limitadas geograficamente, sendo inviável a concessão de benefícios ou incentivos fiscais por outro Estado-membro:

Desenvolvendo um pouco mais essa ideia, baseada na preservação da autonomia local sempre que a sua restrição não seja indispensável à preservação do federalismo fiscal no plano horizontal, conclui-se que os convênios não são necessários em relação aos benefícios fiscais vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro Estado, como a extração mineral, por exemplo, pois por ser a atividade circunscrita a determinado limite especial, os benefícios concedidos por outros Estados não teriam o condão de afastar o empreendedor do local onde a operação precisa ser desenvolvida, não havendo que se falar em guerra fiscal ensejadora da limitação da autonomia local (RIBEIRO, 2012, p. 145).¹²⁹

Raciocínio semelhante pode ser aplicado à extração e à comercialização de água mineral. Tendo em vista que o local da fonte é limitado geograficamente, não há que se falar em “guerra fiscal” na hipótese de redução

¹²⁹ O posicionamento foi reiterado pelo autor em RIBEIRO, 2014, p. 395. No mesmo sentido: CAMPOS, 2017, p. 17-18.

da carga tributária do ICMS – em especial se considerarmos que a água mineral pode ser equiparada a minério.¹³⁰

Outra situação que, inicialmente, se enquadra na impossibilidade fática de competição tributária é a exploração de petróleo. Tal como ocorre na exploração de minérios, o local da jazida de petróleo é limitado territorialmente, de forma que a empresa exploradora do hidrocarboneto não poderá simplesmente se transferir para outro Estado em busca de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS.

Contudo, em razão da exploração de petróleo, no Brasil, se concentrar no mar territorial e na zona econômica exclusiva, surgiu no país uma modalidade de “guerra fiscal” entre Municípios que envolveu o conflito entre o “local da prestação do serviço” e o “local do estabelecimento” do prestador de serviço para fins de ISS. A polêmica foi estimulada pela mudança da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e constitui uma ameaça tanto à proteção da segurança jurídica das empresas do setor como ao equilíbrio dos orçamentos municipais.¹³¹

Por outro lado, há casos em que a própria Constituição estabelece regras de competência que impossibilitam a ocorrência de competição tributária. Isto é, há normas de concessão ou de exploração sobre determinadas atividades econômicas que somente podem ser criadas e executadas pelo próprio Estado ou Município concedente ou explorador da atividade.

Segundo a Constituição de 1988, aos Estados são reservadas as competências que não lhes sejam vedadas pela lei fundamental, cabendo-lhes também explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei (art. 25, § 1º e § 2º). Ademais, os serviços de

¹³⁰ Nesse sentido: TRF4, Apelação Cível no Proc. nº 95.04.33954-9/SC, rel. Desembargador Federal José Fernando Jardim de Camargo – Segunda Turma, unânime, j. em 29.08.1996, DJ 16.10.1996, p. 78634; TRF5, AMS nº 87552, Proc. nº 200283000003289, rel. Desembargador Federal Francisco Cavalcanti – Segunda Turma, unânime, j. em 15.06.2004, DJ 06.09.2004, p. 462.

¹³¹ A matéria é tratada de forma mais detalhada – abrangendo, inclusive, a necessidade de se prestigiar a Lei Complementar nº 116/2003 (art. 3º), que prevê o domicílio do prestador do serviço como elemento de conexão para se caracterizar para qual Município o imposto será devido – no artigo “Os conceitos de Mar Territorial e de Zona Econômica Exclusiva e suas influências sobre a cobrança tributária do ISS” (MARINS; OLIVEIRA, 2016).

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, também são objeto do ICMS (art. 155, inc. II).

Paralelamente, a Constituição estabelece que competem aos Municípios organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo (art. 30, inc. V).

Vê-se, portanto, que a prestação de certos serviços públicos deve ser objeto de contrato de concessão estadual ou municipal – ou, excepcionalmente, executados diretamente pelo ente federativo competente –, o que limita a participação dos particulares, a área de execução do serviço e as regras aplicáveis à atividade, as quais são preestabelecidas pelo governo subnacional competente. Com isso, a eventual concessão de benefícios ou incentivos fiscais sobre as atividades econômicas que sejam objeto desses contratos não gera “guerra fiscal” entre governos subnacionais, pois não há a possibilidade de transferências de investimentos privados, uma vez que há normas de Direito Administrativo que regem a forma de prestação do serviço.

Por conseguinte, serviços de transporte público municipal podem ter suas alíquotas de ISS, ou a base de cálculo do imposto, reduzidas sem que se alegue a ocorrência de “guerra fiscal”.¹³² Da mesma forma, serviços de transporte interestadual e intermunicipal¹³³, de comunicação e de gás

¹³² Gustavo da Gama Vital de Oliveira ilustra bem a questão com o seguinte exemplo: “Veja-se o caso do serviço descrito no item 16.01 da lista – transporte coletivo. Imaginemos uma empresa de transporte que presta o serviço por meio de linhas de ônibus que trafegam dentro do Município A. Pelo art. 3º, da LC nº 116/03, trata-se de serviço sujeito à exceção da regra do *caput* do mesmo dispositivo. Desta forma, o único município competente para exigir o ISS é o Município A, ainda que a empresa de transporte tenha seu estabelecimento fixado em qualquer outro município do país. Assim, se o Município A, no exercício de sua competência tributária própria, estipula alíquota de ISS inferior a 2%, ou mesmo se pretende conceder isenção, estaria impedido por força do art. 88 do ADCT? A resposta é negativa, pois se a limitação imposta pela EC 37/02 só se justifica pela intenção de evitar a guerra fiscal, não se justifica impor tal limitação à autonomia municipal se a redução da carga tributária do imposto pelo Município A não pode ser interpretada como um estímulo à atração de empresas em detrimento de outros entes municipais” (OLIVEIRA, 2014, p. 521-522) (grifo do original).

¹³³ Infelizmente, não foi este o posicionamento adotado pelo STF no julgamento da ADI 1308/RS (rel. Ministra Ellen Gracie), em 12.05.2004. O caso envolvia a concessão, pela Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul, de isenção de ICMS sobre as prestações de serviços de transporte intermunicipal de passageiros efetuadas mediante concessão ou permissão do Estado do Rio Grande do Sul. À época, a partir de uma visão meramente formalista, foi julgado inconstitucional o art. 2º da Lei Estadual nº 10.324/1994. Observe-se

canalizado podem ter as alíquotas ou a base de cálculo do ICMS reduzidas, não havendo possibilidade de “guerra fiscal”.

Entender o contrário significaria dizer que as empresas prestadoras desses serviços pudessem simplesmente se transferir para outros ententes federativos, exercendo a atividade econômica em outra localidade em razão de benefícios ou incentivos fiscais de ISS ou ICMS concedidos. Ou seja, admitir-se-ia que um governo subnacional pudesse provocar empresas prestadoras de serviços concedidos a se deslocar para o seu território – passando a exercer lá a sua atividade – apenas por meio de benefícios ou incentivos fiscais.

Ocorre que serviços públicos objetos de contrato de concessão exigem o cumprimento de regras específicas e vinculam o concessionário ao ente público concedente, o qual possui a competência constitucional para tanto. Logo, o momento em que há a efetiva concorrência ou disputa empresarial, inclusive no que tange aos investimentos a serem realizados, é o processo licitatório, em que as pessoas jurídicas decidem participar do certame, aderindo às regras do edital.

Assim, celebrado o contrato de concessão e iniciada a execução do serviço, somente caberá ao poder concedente exigir o ISS ou o ICMS sobre a atividade econômica realizada especificamente pela empresa concessionária. Com isso, torna-se impossível a existência de competição tributária – muito menos de “guerra fiscal” –, pois haverá uma pessoa jurídica predeterminada para executar o serviço público de competência do poder concedente por prazo fixo estabelecido no contrato de concessão.

Além da classificação da impossibilidade de competição tributária por questões de fato ou de direito, também se pode afirmar que há hipóteses em que benefícios ou incentivos fiscais não geram competição tributária em razão (i) de inexistência de correlação lógica, (ii) da natureza do destinatário do benefício ou incentivo fiscal e (iii) do caráter emergencial e transitório da medida.

No primeiro caso, não é possível se reconhecer a ocorrência de competição tributária em virtude de a espécie de concessão de benefício ou

que, curiosamente, a ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pelo próprio Governador do Estado do Rio Grande do Sul e não por outra unidade da Federação.

incentivo fiscal não possuir correlação lógica com a possibilidade de existência de competição entre governos subnacionais. Isto é, não há nexos lógico-racional e de coerência entre a medida fiscal adotada pelo ente federativo (de benefício ou incentivo) e a ocorrência de disputa com outra Unidade da Federação.

O exemplo clássico de hipótese de ausência de nexos lógico-racional é o caso abordado na ADI 3421/PR¹³⁴, em que foi afastada a ocorrência de “guerra fiscal” em razão da concessão, pelo Estado do Paraná, de benefício fiscal de ICMS sobre serviços públicos de água, luz, telefone e gás voltado a igrejas e templos de qualquer crença. No julgamento da ação direta de inconstitucionalidade, assim se manifestou o Ministro Marco Aurélio sobre a impossibilidade de competição tributária:

A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a n° 24/75. Nela está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, benefícios fiscais não de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Indago: o preceito alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa.

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuinte de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.

Na situação em debate, reconhecer a existência de “guerra fiscal” seria admitir que o Estado do Paraná estivesse concedendo benefício fiscal com o fim de atrair novas igrejas e templos de qualquer culto para o seu território¹³⁵, o

¹³⁴ O caso da ADI 3421/PR foi analisado de maneira pormenorizada por Carlos Alexandre de Azevedo Campos em artigo que trata, dentre outras questões, do papel a ser exercido pelo Supremo Tribunal Federal em casos tão sensíveis como este, do espaço de atuação do STF como espécie de árbitro da Federação e das lições de ordem metodológica e institucional que podem ser extraídas do julgado. Neste aspecto, veja-se: CAMPOS, 2017, p. 7-23.

¹³⁵ Em todo caso, deve-se observar que uma lei estadual pode, sim, conceder benefícios fiscais envolvendo igrejas e templos religiosos e, ao mesmo tempo, ser considerada inconstitucional, por mais que a intenção do legislador não seja a de gerar uma “guerra fiscal” propriamente dita. Esse é o caso da ADI 5816, no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei n° 4.012/2017, de Rondônia, que proíbe a cobrança do ICMS sobre as contas de luz, água, telefone e gás de igrejas e templos religiosos. Na situação em

que não faz sentido sob a ótica da atração de investimentos da iniciativa privada. Vale dizer, as renúncias decorrentes do benefício fiscal, “por beneficiar igrejas e templos de qualquer culto, não trazem consigo qualquer acirramento concorrencial por empreendimentos econômicos” (GARCIA; REI, 2012, p. 312). No que diz respeito à prática religiosa, as igrejas e templos se caracterizam por serem locais em que há o exercício da liberdade de religião e não como estabelecimentos de atividade econômica associadas à prestação de serviços ou à venda de mercadorias. Assim, percebe-se que o STF se voltou “à preservação de um direito fundamental, no caso a liberdade de crença e de culto” (GARCIA; REI, 2012, p. 312).

Somando-se a isso, o benefício fiscal foi dirigido a contribuinte de fato, e não de direito, do ICMS referente a preços de serviços públicos. Ou seja, além de as igrejas e templos sequer serem contribuintes do ICMS – não sendo, pois, necessária a inscrição junto à Secretaria de Fazenda estadual –, o benefício afetou serviços que são objeto de concessão pública, o que evidencia a falta de correlação lógica entre o benefício fiscal concedido e a possibilidade de ocorrência de “guerra fiscal”.

Na realidade, em algumas áreas, é extremamente difícil se vislumbrar a existência de competição tributária entre governos subnacionais. Por exemplo, haveria risco de “guerra fiscal” na concessão de benefício ou incentivo fiscal dirigido a empresas que possuam elevado percentual de empregados portadores de deficiência (OLIVEIRA, 2014, p. 524), à restauração de patrimônio histórico ou imóvel tombado, à realização de evento artístico da cultural local, à administração de áreas de proteção ambiental por empresas privadas em associação às atividades de responsabilidade social, ao oferecimento de bolsas de estudos a jovens no ensino médio ou a projetos

tela, o Tribunal, na esteira do voto do Ministro Relator Alexandre de Moraes, assentou que “o efeito pretendido pela lei não está amparado pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b”, da Constituição Federal — que veda a cobrança de impostos sobre templos de qualquer culto.” Isto porque “a jurisprudência do STF é no sentido de que essa imunidade impede a caracterização da relação tributária apenas na hipótese em que a entidade imune é contribuinte de direito do tributo, tal como afirmado no julgamento do RE 608.872, em sede de repercussão geral.” Para o Ministro, “ao conferir tratamento favorável às entidades religiosas na cobrança do ICMS sobre as contas de luz, água, telefone e gás, a norma concedeu favor fiscal aos reais contribuintes dessa atividade, as empresas prestadoras desses serviços”, o que revela a “efetiva concessão de benefício fiscal com inevitável impacto sobre a arrecadação do ente político” (CONJUR, 2019).

científicos realizados por universitários durante a graduação? A resposta merece ser negativa.

A questão não passou despercebida por Ricardo Lodi Ribeiro, que defende a dispensa da exigência de convênio¹³⁶ do ICMS aos benefícios fiscais dirigidos aos portadores de deficiência física¹³⁷, bem como aos incentivos voltados:

[...] à preservação do patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses materialmente caros aos valores constitucionais, cuja tutela não é reservada à União, mas atribuída também aos Estados, de acordo com o artigo 23, CF (RIBEIRO, 2012, p. 145).¹³⁸

No que diz respeito aos portadores de deficiência física, merece reflexão o julgamento da ADI 429/CE (rel. Ministro Luiz Fux), realizado em 20.08.2014. No caso, declarou-se a inconstitucionalidade do parágrafo segundo do art. 192 da Constituição do Ceará, o qual concedia isenção fiscal de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas

¹³⁶ Deve-se salientar que, atualmente, está em vigor o Convênio ICMS CONFAZ nº 38/2012, o qual, segundo Fernando Facury Scaff, “considera deficiência física e deficiência visual com os mesmos conceitos utilizador para fins de IPI”, além da deficiência mental severa ou profunda e da autista (SCAFF, 2016, p. 164). Assim, de acordo com o Convênio, “cada unidade federada deverá incorporar essas disposições nacionais em sua legislação interna, para que tenha plena validade”, o que foi feito, por exemplo, pelo Estado de São Paulo ao incorporar as normas do Convênio por meio dos artigos 17 e 19 do Anexo I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000 e pela Portaria CAT 18/2013” (SCAFF, 2016, p. 164).

¹³⁷ Paralelamente, deve-se observar que a Comissão de Defesa dos Direitos das Pessoas com Deficiência, da Câmara dos Deputados, em junho de 2019, aprovou o Projeto de Lei Complementar nº 86/19 que condiciona a deliberação sobre a concessão de descontos ou isenção do ICMS para implementação de direitos das pessoas com deficiência à decisão da maioria dos Estados reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Assim, não seria mais necessária, quanto à questão dos deficientes físicos, a unanimidade na votação pelos Estados-membros. Os direitos tratados no Projeto de Lei Complementar nº 86/19 teriam como lastro a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo, também conhecida como Convenção de Nova York, assinada em 2007. A norma internacional foi aprovada pelo Congresso Nacional em 2008 e promulgada no ano seguinte, por meio do Decreto nº 6.949/09. No Brasil, a convenção ganhou o *status* de Emenda à Constituição, uma vez que foi aprovada pelas duas Casas do Congresso em dois turnos de votação, com quórum qualificado (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

¹³⁸ O posicionamento foi reiterado pelo autor em RIBEIRO, 2014, p. 395. No mesmo sentido: CAMPOS, 2017, p. 17-18.

portadoras de deficiência. Contudo, a Corte Constitucional “decidiu dar *efeitos prospectivos* à pronúncia de inconstitucionalidade, por um prazo de doze meses a contar da decisão proferida”, de modo que foram validados os benefícios fiscais concedidos anteriormente (SCAFF, 2016, p. 166).

Em todo caso, deve-se observar que, curiosamente, no julgamento da medida cautelar da ADI 429/CE, realizado em 04.04.1991, o Ministro Celio Borja (antigo relator), não determinou a suspensão do art. 192, §2º, da Constituição do Ceará, sob o argumento de que o dispositivo beneficiava “o restrito universo dos portadores de deficiência física”, o que não acarretava prejuízo irreparável, “quer por seu vulto, quer pela impossibilidade de futura recuperação” (cf. fl. 152 dos autos judiciais). Por sinal, a decisão final proferida na ADI 429/CE também foi objeto de crítica promovida por Pedro Schittini, que entendeu que

[...] não haveria prejuízo ou incremento competitivo entre os entes federativos, porquanto a questão é pontual e circunscrita a determinado segmento da sociedade. Ainda que a primeira parte do dispositivo questionado diga respeito a ‘implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos’, não se afigura razoável cogitar de significativo impacto no processo decisório privado de alocação de empresas do ramo, por exemplo (SCHITTINI, 2016, p. 142-143).

Nessa linha de raciocínio, deve-se também questionar o resultado do julgamento da ADI 3809/ES, referente à Lei nº 8.366/2006 do Estado do Espírito Santo que instituiu incentivo fiscal para as empresas que contratassem apenados e egressos do sistema penitenciário. Isto porque, além da baixíssima probabilidade de alguma empresa pretender se transferir para o Estado do Espírito Santo tão somente para usufruir de isenções entre 1 e 3% de ICMS a partir da contratação de egressos e liberados em condicional entre dez e trinta por cento da força de trabalho¹³⁹, é nítido que a Lei Estadual nº 8.366/2006

¹³⁹ Assim dispõe o art. 3º da Lei Estadual nº 8.366/2006: “Art. 3º Para efeitos desta Lei, consideram-se os seguintes parâmetros: I – até 10% (dez por cento) dos empregados de uma empresa - 1,0% (um vírgula zero por cento) de isenção do ICMS; II – até 15% (quinze por cento) dos empregados de uma empresa - 1,5% (um vírgula cinco por cento) de isenção do ICMS; III – até 20% (vinte por cento) dos empregados de uma empresa - 2,0% (dois vírgula zero por cento) de isenção do ICMS; IV – até 25% (vinte e cinco por cento) dos empregados de uma empresa - 2,5% (dois vírgula cinco por cento) de isenção do ICMS; V – até 30% (trinta por cento) dos empregados de uma empresa - 3,0% (três vírgula zero por cento) de isenção do ICMS. Parágrafo único. Excluem-se desta Lei todos aqueles que ainda se encontram presos nas unidades carcerárias cumprindo pena.”

tinha como objetivo facilitar a ressocialização daqueles liberados há pouco tempo, e em caráter definitivo, do sistema penitenciário, bem como dos liberados em condicional, melhorando a sua entrada no mercado de trabalho. A intenção do legislador, portanto, era a reinserção social do egresso, e não a atração de investimentos para o Estado do Espírito Santo, de modo que ele tivesse meios de, após o cumprimento da pena, se profissionalizar (PENCAK, 2017, p. 190-191).

No que tange à educação, convém destacar a ADI 2663/RS (rel. Ministro Luiz Fux), julgada em 08.03.2017, em que foi declarada a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Estadual nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, que autorizava o Poder Executivo a conceder à empresa patrocinadora da bolsa prevista na lei estadual, mediante requerimento da interessada, incentivo equivalente a 50% (cinquenta por cento) do seu valor, a ser deduzido do ICMS. No caso, tratava-se de bolsas de estudo para professores patrocinadas por empresas, que poderiam, em contrapartida, exigir dos beneficiários que lhes prestassem serviço para implementação de projetos de alfabetização ou de aperfeiçoamento de seus empregados. Mesmo tendo os serviços prestados o limite temporal de quatro anos e o impedimento de não poderem obrigar o beneficiário a mais de duas horas diárias de trabalho – o que evidencia a finalidade de desenvolvimento educacional dos empregados, e não de mera relação de trabalho –, o programa foi visto, pelo STF, como hipótese típica de exoneração conducente à “guerra fiscal” que violaria a Constituição de 1988.

Assim, por mais que a análise deva ser casuística – pois se deve observar as regras do benefício ou incentivo fiscal fixado em lei e a verdadeira finalidade da sua concessão –, certas atividades e bens protegidos pela própria Constituição (*v.g.*, desenvolvimento científico, meio ambiente, educação, patrimônio histórico) merecem ser objeto de uma presunção inicial de inoccorrência de “guerra fiscal” na hipótese de concessão de benefícios ou incentivos fiscais, pois o escopo da redução da carga tributária visa à proteção e ao atendimento eficaz desses bens e atividades e não à busca por investimentos privados vinculados a atividades econômicas estabelecidas em outros governos subnacionais. Isto é, nesses casos, não há competição pela atração de capital de investimento, vale dizer, de capital vinculado à criação ou

à aquisição de empresas que desenvolvam atividade de comércio, indústria ou prestação de serviços.¹⁴⁰

No que tange à natureza do destinatário do benefício ou incentivo fiscal, também seria difícil se vislumbrar a ocorrência de “guerra fiscal” na hipótese de o contribuinte de fato ser a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações, ou quaisquer das pessoas jurídicas de direito público ou privado descritas no art. 150, inc. VI, da CR/88 (v.g., partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos). E isto em razão da relevância desses contribuintes de fato à luz da interpretação dada pela ADI 3421/PR (CAMPOS, 2017, p. 18).¹⁴¹

Mais uma vez, o risco de “guerra fiscal” entre governos subnacionais na hipótese do benefício ou incentivo fiscal ser dirigido às pessoas indicadas no art. 150, inc. VI, da CR/88 é nulo, haja vista que não se estará diante da tentativa de atrair investimentos privados presentes em território de outro ente federativo – principalmente se estiver em mente qual o perfil e a natureza das pessoas jurídicas descritas no dispositivo constitucional, as quais não desenvolvem atividade econômica propriamente dita.

Por fim, há casos em que o benefício ou incentivo fiscal é de caráter emergencial e passageiro, tendo por objetivo apenas enfrentar situações excepcionais, sem que haja o intuito de promover a transferência de investimentos privados localizados em outros entes da Federação. Neste ponto, Carlos Alexandre de Azevedo Campos destaca que não há que se falar em “guerra fiscal” quando o benefício fiscal emergencial e transitório se direcionar exclusivamente à diminuição dos efeitos de crise setorial de inevitáveis efeitos sistêmicos, os quais seriam extremamente prejudiciais para a população local. Para tanto, o Supremo Tribunal Federal deveria arcar com a

¹⁴⁰ As diferenças entre capital de investimento e capital financeiro são analisadas de forma mais detalhada no artigo “COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA OU GUERRA FISCAL? DO PLANO INTERNACIONAL À LEI COMPLEMENTAR N° 160/2017” (MARINS; OLIVEIRA, 2018).

¹⁴¹ No que concerne especificamente à imunidade tributária do art. 150, inc. VI, da CR/88, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 608872/MG (rel. Ministro Dias Toffoli) realizado em 23.02.2017, decidiu que a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido (Tema n° 342 da repercussão geral).

obrigação de identificar, “sob o ângulo econômico, a configuração dessa última hipótese, sob pena de extrair dos estados a capacidade de enfrentar, com armas próprias, problemas que lhe são direta e imediatamente importantes” (CAMPOS, 2017, p. 18-19).

A questão é de suma importância para os Estados e Municípios que dependem de apenas uma ou poucas atividades econômicas específicas. Isto porque, na hipótese de graves crises econômicas ou ambientais afetarem esses setores, a concessão de benefícios ou incentivos fiscais poderá se tornar um fator determinante para a reabilitação dessas atividades. Diferimentos no pagamento de impostos ou até a redução de alíquotas por tempo determinado podem permitir que as empresas prejudicadas por desastres naturais ou por profundas crises econômicas possam se manter minimamente em atividade, preservando empregos e viabilizando a continuidade da prestação de serviços, do comércio ou da indústria. Assim, retirar a concessão de benefícios e incentivos fiscais da pauta de políticas públicas a serem adotadas por administradores públicos estaduais e locais sob a mera alegação de “guerra fiscal” se revela temerário quando situações excepcionais, de caráter econômico ou ambiental, puderem inviabilizar atividades econômicas relevantes para os governos subnacionais.¹⁴²

Por conseguinte, os julgamentos de leis e decretos, estaduais e municipais, por violação ao art. 155, §2º, inc. XII, “g”, e ao art. 156, §3º, incisos I e III, ambos da CR/88, não devem ser solucionados “de maneira irrefletida, automática, mesmo por atacado”, consoante a perspicaz expressão utilizada por Carlos Alexandre de Azevedo Campos (CAMPOS, 2017, p. 10). Em cada caso, dever-se-ia analisar detalhadamente a legislação questionada, em especial quanto à sua finalidade e à possibilidade de, efetivamente, envolver situação que gere competição tributária. Não havendo este risco, principalmente quanto à eclosão de “guerra fiscal”, deveria o STF manter a validade da legislação em respeito à autonomia financeira dos entes

¹⁴² Desastres ambientais tais como os ocorridos no Município de Mariana, em novembro de 2015, no Município de Brumadinho, em janeiro de 2019, na Amazônia Legal, em agosto de 2019 e na costa da Região Nordeste, em outubro de 2019, demonstram como pequenas e médias empresas locais, profissionais autônomos e empresários individuais podem ser gravemente afetados por situações extremas e excepcionais, as quais têm o potencial de tornar insolventes comerciantes, prestadores de serviço, pecuaristas, agricultores, pescadores e até mesmo industriais.

federativos e à busca pelo atendimento, por parte dos governos subnacionais, dos valores, bens e diretrizes fixados na Constituição de 1988.

4 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA LÍCITA *VERSUS* “GUERRA FISCAL”

4.1 Modalidades do gênero competição tributária

Desde que a disputa entre Estados e Municípios, na esfera tributária, chegou ao STF, tornou-se comum o uso da expressão “guerra fiscal”, em especial ao se tratar dos conflitos referentes à legislação de ICMS entre Estados-membros. De início, surgiu o termo “guerra tributária” (ADI 1247 MC/PA)¹⁴³, o qual foi sendo substituído, desde o final da década de 1990 e início de 2000, pela expressão “guerra fiscal” (ADI 1978 MC/SP¹⁴⁴; ADI 2021 MC/SP¹⁴⁵; ADI 2352 MC/ES¹⁴⁶). Desde então, foram ajuizadas e julgadas dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade envolvendo benefícios ou incentivos fiscais de ICMS¹⁴⁷, consolidando-se uma forte jurisprudência

¹⁴³ ADI 1247 MC/PA, rel. Ministro Celso de Mello – Tribunal Pleno, j. em 17.08.1995, DJ 08.09.1995. Do acórdão, merece destaque o seguinte trecho: “[...] ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS.”

¹⁴⁴ ADI 1978 MC/SP, rel. Ministro Nelson Jobim – Tribunal Pleno, j. em 13.05.1999, DJ 03.12.2004. Convém salientar que o Ministro Relator, ao utilizar a expressão “guerra fiscal”, se baseou no trabalho desenvolvido por Ricardo Varsano (cf. fl. 127 dos autos judiciais) a fim de enfrentar o conflito entre os Estados de São Paulo e do Rio Grande do Sul concernente a alíquotas de ICMS aplicáveis ao setor automotivo por tempo determinado.

¹⁴⁵ ADI 2021 MC/SP, rel. Ministro Maurício Corrêa – Tribunal Pleno, j. em 25.08.1999, DJ 25.05.2001. Nota-se que os votos do Ministro Relator (ao reproduzir trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão na ADI 1978 MC/SP), bem como dos Ministros Nelson Jobim, Ilmar Galvão, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, também se utilizam do termo “guerra fiscal”.

¹⁴⁶ ADI 2352 MC/ES, rel. Ministro Sepúlveda Pertence – Tribunal Pleno, j. em 19.12.2000, DJ 09.03.2001. Do acórdão, merece destaque o seguinte trecho: “ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar [...]”

¹⁴⁷ Em caráter ilustrativo, somente entre os anos 2000 e 2009, foram julgadas, por exemplo, as seguintes ações diretas de inconstitucionalidade envolvendo a chamada “guerra fiscal”: ADI 2352 MC/ES, rel. Ministro Sepúlveda Pertence, j. em 19.12.2000; ADI 2155 MC/PR, rel. Ministro Sydney Sanches, j. em 15.02.2001; ADI 2377 MC/MG, rel. Ministro Sepúlveda Pertence, j. em 22.02.2001; ADI 2376 MC/RJ, rel. Ministro Maurício Corrêa, j. em 15.03.2001; ADI 1179/SP, rel. Ministro Carlos Velloso, j. em 13.11.2002; ADI 1308/RS, rel. Ministra Ellen Gracie, j. em 12.05.2004; ADI 2320/SC, rel. Ministro Eros Grau, j. em 15.02.2006; ADI 3246/PA, rel. Ministro Carlos Britto, j. em 19.04.2006; ADI 2548/PR, rel. Ministro Gilmar Mendes, j. em 10.11.2006; ADI 3936 MC/PR, rel. Ministro Gilmar Mendes, j. em 19.09.2007.

contrária a quaisquer decretos ou leis estaduais que, sob a ótica do STF, contrariavam a orientação fixada no art. 155, §2º, inc. XII, “g”, da CR/88, ou seja, que incentivavam a chamada “guerra fiscal”.¹⁴⁸

Os acórdãos, em regra, não se aprofundaram em questões como (i) a existência, ou não, de real ou potencial competição tributária entre os entes federados; (ii) a inexistência de competição tributária, no caso concreto, por razões de fato ou de direito; (iii) a necessidade de violação da gestão fiscal responsável para a caracterização da “guerra fiscal”; ou (iv) a ocorrência de desequilíbrio no federalismo fiscal. Na imensa maioria das vezes, o Supremo Tribunal Federal tão somente aplicou a fria letra do art. 155, §2º, inc. XII, “g”, da CR/88, sem se preocupar com quaisquer outros aspectos que fossem relevantes para a ocorrência da “guerra fiscal”.

Haja vista o posicionamento do STF sobre o tema, compreende-se o porquê de o Tribunal ter até aventado a criação de uma súmula vinculante sobre a “guerra fiscal” (Proposta de Súmula Vinculante nº9 formulada pelo Ministro Gilmar Mendes). Para a Corte Constitucional, a questão envolveria mera subsunção da lei ou decreto estadual às exigências do art. 155, §2º, inc. XII, “g”, da CR/88, vale dizer, qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro

¹⁴⁸ O histórico dos julgamentos de ações diretas de inconstitucionalidade nos últimos anos apenas reforça a ideia de que o Supremo Tribunal Federal, de fato, aprecia as questões envolvendo a possível violação ao art. 155, §2º, inc. XII, “g”, da CR/88 de maneira automática, sem haver reflexão sobre o tema (CAMPOS, 2017, p. 10). Nota-se que, entre 2010 e 2018, houve um considerável aumento na quantidade de ações diretas de inconstitucionalidade sobre a “guerra fiscal”, tendo-se quase sempre adotado a mesma linha de raciocínio – salvo na ADI 3421/PR, rel. Ministro Marco Aurélio, j. em 05.05.2010. Neste período, além da ADI 3421/PR, foram julgadas, dentre outras, as seguintes ações diretas de inconstitucionalidade: ADI 4565 MC/PI, rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. em 07.04.2011; ADI 2549/DF, rel. Ministro Ricardo Lewandowski, j. em 01.06.2011; ADI 4152/SP, rel. Ministro Cezar Peluso, j. em 01.06.2011; ADI 3803/PR, rel. Ministro Cezar Peluso, j. em 01.06.2011; ADI 3664/RJ, rel. Ministro Cezar Peluso, j. em 01.06.2011; ADI 1247/PA, rel. Ministro Dias Toffoli, j. em 01.06.2011; ADI 3794/PR, rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. em 01.06.2011; ADI 3674/RJ, rel. Ministro Marco Aurélio, j. em 01.06.2011; ADI 2906/RJ, rel. Ministro Marco Aurélio, j. em 01.06.2011; ADI 2345/SC, rel. Ministro Cezar Peluso, j. em 30.06.2011; ADI 4705 MC-REF/DF, rel. Ministro Joaquim Barbosa, j. em 23.02.2012; ADI 429/CE, rel. Ministro Luiz Fux, j. em 20.08.2014; ADI 4276/MT, rel. Ministro Luiz Fux, j. em 20.08.2014; ADI 4628/DF, rel. Ministro Luiz Fux, j. em 17.09.2014; ADI 4635 MC-AgR-Ref/SP, rel. Ministro Celso de Mello, j. em 11.12.2014; ADI 3794 ED/PR, rel. Ministro Roberto Barroso, j. em 18.12.2014; ADI 2663/RS, rel. Ministro Luiz Fux, j. em 08.03.2017; ADI 3796/PR, rel. Ministro Gilmar Mendes, j. em 08.03.2017; ADI 5472/GO, rel. Ministro Edson Fachin, j. em 01.08.2018; ADI 4152 ED/SP, rel. Ministro Alexandre de Moraes, j. em 23.11.2018; ADI 2823/MT, rel. Ministro Alexandre de Moraes, j. em 19.12.2018.

benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, seria inconstitucional.

Nota-se, portanto, que, no âmbito do ICMS, o STF não distingue a “guerra fiscal” de situações em que ocorra uma competição tributária considerada lícita, pois, para o Tribunal, (a) toda competição tributária que envolva benefício ou incentivo fiscal sem convênio do CONFAZ é considerada inconstitucional; e, ao mesmo tempo, (b) toda lei ou decreto estadual que conceda benefício ou incentivo fiscal envolve “guerra fiscal”. A tese criada e aplicada pelo STF simplesmente não permite que exista uma competição tributária lícita, de modo que o termo competição tributária sempre seria equivalente à expressão “guerra fiscal”.

Como visto nos capítulos anteriores, na Confederação Suíça, na União Europeia, nos Estados Unidos, no Canadá, e até mesmo na Federação Russa, não só há a possibilidade de ocorrer uma competição tributária lícita como a sua existência é parte integrante do sistema. Parte-se, assim, da premissa de que, por um lado, há a competição tributária realizada de acordo com o ordenamento jurídico (lícita) e, por outro, a competição tributária que viola a lei, a Constituição ou os acordos intergovernamentais (ilícita). E o fenômeno ocorre não só nos modelos de federalismo fiscal competitivo como também nos de federalismo fiscal misto.¹⁴⁹

Por conseguinte, tendo em vista as experiências internacionais, bem como os modelos de federalismo fiscal competitivo e misto, é possível afirmar que a competição tributária é gênero que abarca duas espécies: a competição tributária lícita e a ilícita. No que tange ao ICMS, sob a ótica do STF, a competição tributária lícita seria apenas aquela que fosse previamente aprovada em convênio do CONFAZ. Vale dizer, a competição tributária lícita seria uma espécie raríssima, sendo a regra a existência de competição tributária ilícita, denominada no Brasil de “guerra fiscal”.

Contudo, tal como esposado nos capítulos anteriores, defende-se neste trabalho a visão de que a competição tributária lícita é parte natural dos modelos de federalismo fiscal competitivo e misto. Assim, à luz da tese apresentada até o momento, considera-se como competição tributária lícita

¹⁴⁹ Vide seção 3.1 A Competição Tributária na Constituição de 1988.

aquela que respeita as limitações constitucionais à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais. Isto é, seja quanto ao ISS ou ao ICMS, havendo obediência às chamadas limitações constitucionais à competição tributária, estar-se-á diante de hipótese de competição tributária lícita.

Há, portanto, uma diferença substancial no campo de atuação da competição tributária lícita entre o posicionamento do STF e a tese defendida no presente trabalho. No primeiro, o gênero competição tributária praticamente se confunde com a espécie competição tributária ilícita, pois quase todas as hipóteses acabam sendo classificadas como “guerra fiscal” – mesmo em situações em que os benefícios ou incentivos fiscais não geram competição tributária.¹⁵⁰ Já no segundo, o gênero competição tributária é aplicado tendo-se em mente que não há uma presunção de ilicitude na ocorrência da competição tributária, de modo que há um equilíbrio maior entre as duas espécies: a lícita e a ilícita.

Vê-se, pois, que, no presente estudo, os conceitos de competição tributária lícita e ilícita se aproximam da noção de “*fair tax competition*” e de “*harmful tax competition*” da União Europeia. Por mais que os parâmetros legais sejam distintos – uma vez que a sede da competição tributária na União Europeia é o parágrafo “B” do Código de Condutas, que apresenta seis critérios para se identificar práticas consideradas como formas de competição predatórias –, a licitude da competição tributária é aferida a partir de premissas que evidenciam a nocividade das políticas fiscais implementadas por cada Estado-membro. Vale dizer, a competição tributária, de início, é considerada lícita (ou, sob a ótica europeia, justa e legítima), desde que não desrespeite as regras vigentes, que buscam evitar formas agressivas de evasão fiscal por parte de empresas que praticam planejamentos fiscais abusivos. Em suma, no Direito Europeu, tal como na visão defendida nesta obra, não há presunção de ilegalidade (ou ilicitude) na prática da competição tributária.

Além da classificação da competição tributária por meio da relação gênero-espécie, há a divisão com base no nível federativo dos governos subnacionais.

¹⁵⁰ Vide os exemplos e os fundamentos da seção 3.4 Hipóteses de benefícios ou incentivos fiscais que não geram competição tributária.

Haja vista a repartição de competências tributárias definidas pela Constituição de 1988, verifica-se que a competição tributária, no Brasil, sempre será de caráter horizontal, vale dizer, entre entes da Federação da mesma espécie: Estados *versus* Estados ou Municípios *versus* Municípios. Por sinal, quando a doutrina e a jurisprudência do STF se referem à “guerra fiscal”, são mencionados, em regra, os conflitos de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, ISS e, recentemente, IPVA, no que tange aos critérios de definição do local do registro do veículo e do domicílio do proprietário do bem.¹⁵¹ E a razão é bem simples: no Sistema Constitucional Tributário, não há como unidades da Federação de diferentes níveis de governo exigirem o mesmo imposto.

Tal como ressaltado anteriormente¹⁵², os Estados-membros têm competência para exigir o ICMS, o ITCMD e o IPVA, enquanto os Municípios têm competência para cobrar o ISS, o ITBI e o IPTU. Logo, uma eventual disputa sobre bases tributárias da mesma natureza somente pode ser feita por dois ou mais entes da mesma esfera de governo e sobre o mesmo imposto. Isto é, a competição tributária por novos investimentos ou contribuintes é limitada pela rígida distribuição de competências tributárias definidas pela Constituição, o que impossibilita a existência de competição tributária vertical no país.

Em virtude da diferença de capacidade de mobilidade das bases tributárias, a competição tributária horizontal brasileira se concentra no ICMS, no ISS e, em menor escala, no IPVA. No que concerne ao IPTU, ao ITBI e ao ITCMD, a pouquíssima mobilidade da propriedade imóvel prejudica a ocorrência de competição tributária – apesar de, quanto ao ITCMD, nada impedir que haja uma drástica diminuição da carga tributária sobre a herança, tal como ocorrido na Suíça e no Canadá.

Convém observar que, no que se refere aos conflitos entre IPI, ICMS e ISS, não há que se falar em competição tributária vertical, mas sim de disputa de interpretação quanto ao fato gerador dos impostos. Isto porque, dependendo da sua classificação pelo legislador complementar ou pelo Poder

¹⁵¹ Vide a ADI 4612/SC e a ADI 4376/SP, ambas ajuizadas pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC).

¹⁵² Vide a parte inicial da seção 3.1 A Competição Tributária na Constituição de 1988.

Judiciário, haverá a incidência de um tributo federal (IPI), estadual (ICMS) ou municipal (ISS).¹⁵³ Por conseguinte, no máximo, o que se poderia alegar é que haveria uma espécie de competição tributária vertical “imprópria”, uma vez que, frise-se, sob a ótica constitucional, há uma repartição rígida de competências tributárias, de forma que a cada esfera de governo cabe a exigência de impostos distintos.

Em caráter comparativo, cumpre observar que, nos Estados Unidos e no Canadá, a realidade é bem diferente. Tal como visto anteriormente¹⁵⁴, nos dois países, o governo federal pode tributar sobre o mesmo fato gerador de impostos também cobrados por Estados, ou Províncias, e até por Municípios; e o mesmo ocorre entre os Estados-membros, ou Províncias, e os Municípios. E isso acontece porque não há uma prévia repartição das competências tributárias fixada na Constituição, de forma que há um alto grau de autonomia financeira, sendo cada esfera de governo responsável por sua própria política tributária.

Nos Estados Unidos, a competição tributária vertical entre Estados e Municípios é objeto de análise mais detalhada, pois, no país, aproximadamente um quinto do total da população vive nas 98 maiores cidades da nação. Assim, estuda-se até que ponto a tributação nesses dois níveis de governo são substitutivas ou complementares (CHERNICK; RESCHOVSKY, 2010, p. 1-3).

Em regra, os Estados e os governos locais competem pela mesma fonte de recursos tributários. No entanto, por questões históricas, o imposto sobre a propriedade territorial (“*property tax*”) se tornou a fonte primária de receita tributária dos governos locais, enquanto o imposto de renda estadual e o imposto sobre vendas (“*sales tax*”) se tornaram a fonte primária de receita tributária dos Estados. Ocorre que, se as receitas oriundas do “*property tax*” forem insuficientes para financiar os gastos públicos dos Municípios, os governos locais podem tentar diversificar suas fontes de receita, redirecionando sua tributação para o “*sales tax*”, para os impostos especiais sobre o consumo (“*excise taxes*”, os quais incidem sobre o tabaco, o álcool e a gasolina), para o

¹⁵³ Exemplo desta realidade pode ser verificado nos casos da industrialização por encomenda, em que há conflitos de incidência entre IPI e ISS. Por todos, leia-se: RIBEIRO; LOPES, 2011, p. 35-59.

¹⁵⁴ Vide seções 1.5 Estados Unidos da América e 1.6 Canadá.

imposto de renda ou para o imposto sobre os salários (“*wage tax*”). E, ao utilizar essa alternativa, os governos locais podem se tornar competidores diretos dos Estados quanto às fontes fiscais (CHERNICK; RESCHOVSKY, 2010, p. 5).

Não obstante a possibilidade de competição tributária vertical, deve-se observar que, nos Estados Unidos, segundo Howard Chernick e Andrew Reschovsky, os governos locais são espécies de “criaturas legais” dos Estados, de modo que a sua autoridade tributária é altamente restringida. Assim, salvo quanto ao “*property tax*”, todas as decisões concernentes ao aumento de alíquotas de tributos são submetidas à aprovação estadual, fato este que, em grande parte dos Estados, envolve a necessidade de obtenção da maioria de votos em ambas as casas do Poder Legislativo estadual (CHERNICK; RESCHOVSKY, 2010, p. 7).

Os estudos realizados por Howard Chernick e Andrew Reschovsky indicam que as 98 maiores cidades dos Estados Unidos dependem muito menos do “*property tax*” do que os demais governos locais. No caso, por volta de 40% da receita tributária das grandes cidades se originam do “*property tax*”, enquanto os demais governos locais dependem do “*property tax*” para alcançar quase dois terços da sua receita tributária. Paralelamente, as informações do estudo indicam que, para as grandes cidades americanas, os recursos tributários mais importantes (depois do “*property tax*”) são o “*general sales tax*”, o imposto de renda sobre pessoas físicas, os impostos especiais sobre o consumo (“*excise taxes*” ou “*selective sales taxes*”) e o imposto de renda sobre pessoas jurídicas. Ademais, o estudo revela que os governos locais menores dependem muito mais do imposto de renda do que as grandes cidades (CHERNICK; RESCHOVSKY, 2010, p. 12).

Já no Canadá, as Províncias e os governos dos Territórios arrecadam uma grande parcela das receitas tributárias em comparação com o governo federal. Segundo dados do *Fraser Institute* (organização canadense independente e não partidária), em 2006, o governo federal arrecadou 50,8% do total das receitas tributárias, enquanto os governos provinciais e municipais arrecadaram, aproximadamente, 41% e 8,1%, respectivamente. A maior parte da arrecadação tem origem no imposto de renda, nos níveis federal e provincial, sendo que a parcela do imposto de renda sobre pessoas físicas e

jurídicas, em 2006, era de 55,9% para o total das receitas federais e 42,3% para o total das receitas provinciais (GICHIRU *et al.*, 2009, p. 7). Ao mesmo tempo, as espécies de tributos cobrados, e as correspondentes alíquotas, diferem significativamente entre as Províncias, o que faz com que cada uma delas dependa de diferentes espécies de tributos para a sua arrecadação tributária (GICHIRU *et al.*, 2009, p. 8).

Vale dizer, no Canadá, existe tanto a competição tributária horizontal quanto a vertical. No entanto, a fim de se manter o equilíbrio entre os entes federativos, foi criada uma estrutura de transferências intergovernamentais, a qual, segundo Richard Bird, Bernard Dafflon, Claude Jeanrenaud e Gebhard Kirchgässner, reduz a competição tributária, mas que, em contrapartida, resulta em governos provinciais maiores do que se não houvesse qualquer plano de equalização:

Além disso, pode existir competição não só entre jurisdições no mesmo nível (competição horizontal), mas também entre governos em diferentes níveis (competição vertical), quando diferentes níveis de governo tributam a mesma base, ou se os impostos de um nível são dedutíveis ou creditáveis em outro. A natureza e o efeito da competição fiscal horizontal e vertical podem também ser afetados pela estrutura das transferências fiscais intergovernamentais. No Canadá, por exemplo, o sistema de equalização tende a reduzir as repercussões horizontais e a concorrência fiscal, mas, ao mesmo tempo, provavelmente resultou em governos provinciais maiores do que seriam se não houvesse o sistema (BRID *et al.*, 2002, p. 606).¹⁵⁵

Por conseguinte, identifica-se uma diferença substancial entre a realidade brasileira e a norte-americana: enquanto nos Estados Unidos e no Canadá é possível a competição tributária entre quaisquer entes da Federação (ou seja, uma competição vertical ou horizontal), no Brasil somente é possível a competição tributária entre Estados ou entre Municípios (competição horizontal).

¹⁵⁵ No original: "Moreover, there may be competition not only between jurisdictions at the same level (horizontal competition) but also between governments at different levels (vertical competition), when different levels of government tax the same base, or if taxes at one level are deductible or creditable at another. The nature and effect of both horizontal and vertical fiscal competition may also be affected by the structure of inter-governmental fiscal transfers. In Canada, for example, the equalisation system tends to reduce horizontal spillovers and fiscal competition, but at the same time has probably resulted in provincial governments being larger than would otherwise have been the case."

4.2 “Guerra Fiscal”: desequilíbrio no federalismo fiscal e violação da gestão fiscal responsável

Diferentemente da visão esposada pelo STF, defendemos o posicionamento de que a competição tributária lícita é aquela que obedeça às limitações constitucionais à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais, as quais, frise-se, não se confundem com a aplicação usual de uma verdadeira proibição constitucional à competição tributária do ICMS e do ISS, tal como observado na atual jurisprudência da Corte Constitucional. Por conseguinte, a nosso ver, a competição tributária ilícita é aquela que viola as limitações constitucionais à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais, o que lhe enquadraria como “guerra fiscal”. Mas quais seriam, sob a ótica deste estudo, as características da competição tributária ilícita, leia-se, “guerra fiscal”?

A primeira razão que pode levar a competição tributária a ser classificada como ilícita é a ameaça de desequilíbrio no federalismo fiscal. Para tanto, não basta que a política fiscal adotada pelo governo subnacional crie mero desconforto, preocupação ou mesmo situações inconvenientes em relação aos administradores públicos de outros entes federados. É preciso que a política fiscal adotada cause grave prejuízo, ou crie ameaça real e imediata de grave prejuízo, sobre a economia ou o orçamento de outro governo subnacional.

Vale recordar que o art. 60, §4º, inciso I, da CR/88 – que veda a possibilidade de Emenda à Constituição que tenha como objeto proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado – tem como fundamento a proteção da Federação, a qual é o cerne da organização político-administrativo-fiscal da República. Assim, em último grau, o legislador constituinte buscou defender a autonomia financeira dos entes federados, pois, sem ela, a forma federativa de Estado não se manteria viva. Com isso, e à luz dos fundamentos constitucionais em questão, verifica-se que não é permitido que uma unidade da Federação inviabilize o exercício da autonomia financeira de outro ente federado – o que pode ocorrer quando certas políticas públicas

provoquem grave prejuízo sobre o orçamento ou a economia regional de outro governo subnacional.

Há, portanto, uma gradação dos efeitos da política fiscal adotada que deve ser analisada pelo intérprete antes de se reconhecer a violação ao equilíbrio no federalismo fiscal brasileiro: quando as perdas econômicas ou orçamentárias não interferirem de forma relevante no orçamento ou na economia dos demais governos subnacionais, não há que se falar em competição tributária ilícita; do contrário, havendo grave prejuízo, ou ameaça real e imediata de grave prejuízo, deve-se reconhecer o caráter ilícito da competição tributária e declarar a ocorrência da “guerra fiscal”.

Por conseguinte, não basta que seja criado um benefício, um incentivo ou uma isenção fiscal para que, automaticamente, se reconheça o desequilíbrio no federalismo fiscal e, conseqüentemente, se declare a ocorrência de uma competição tributária ilícita. Ao contrário, deve-se analisar a legislação estadual ou municipal e verificar se os efeitos gerados pela medida são capazes de interferir, de forma grave, no orçamento ou na economia regional de outros entes federativos. Como exemplos de políticas fiscais capazes de provocar grave prejuízo na esfera econômica ou orçamentária de outro governo subnacional, destaque-se (i) a edição de leis ou decretos que busquem, por meio da concessão de generosos incentivos fiscais, a transferência de parques industriais ou empreendimentos empresariais já localizados em outros entes federativos para o território do governo que promulgou a nova legislação; e (ii) a criação de benefícios, incentivos ou isenções fiscais por parte de um governo subnacional com o fim imediato de reduzir drasticamente o preço final de determinados serviços ou mercadorias em seu território, tendo como objetivo mediato prejudicar outras empresas localizadas em entes federativos vizinhos, de modo a, no futuro, concentrar toda a arrecadação de impostos sobre aquela atividade.

Logo, o que se propõe é uma releitura da Constituição de 1988, afastando-se da visão formalista adotada pelo STF que, do ponto de vista prático, generalizou as hipóteses de competição tributária ilícita por meio de decisões que solucionaram “de maneira irrefletida, automática, mesmo por atacado”, (CAMPOS, 2017, p. 10) conflitos envolvendo a legislação do ICMS. Ao se exigir a existência de grave prejuízo, ou de ameaça real e imediata de

grave prejuízo, sobre a economia ou o orçamento de outros governos subnacionais, o fundamento da ameaça de desequilíbrio no federalismo fiscal impõe a análise caso a caso das legislações com potencial de competição tributária, preservando-se a autonomia financeira dos entes federativos em aplicar suas próprias políticas públicas fiscais, salvo em situações específicas. Assim, ao mesmo tempo em que se amplia a liberdade dos governos subnacionais na esfera fiscal, se preserva o orçamento e a economia das unidades federadas, pois se mantém a proibição de políticas fiscais que, efetivamente, causem ou possam causar grave prejuízo aos demais entes da Federação.

A segunda razão que pode levar a competição tributária a ser classificada como ilícita é a violação da gestão fiscal responsável. Em certos casos, o governo subnacional edita leis ou decretos concedendo benefícios, incentivos ou isenções fiscais sem que sejam obedecidas as regras que regem a gestão fiscal responsável, as quais constam da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Assim, são aplicadas políticas fiscais que, não obstante estimularem a competição tributária por via legislativa, causam prejuízos orçamentários em virtude da irresponsabilidade fiscal.

Como se sabe, o art. 163 da CR/88 assenta que cabe à lei complementar dispor sobre finanças públicas, exigência que provocou a edição da LC nº 101/2000. Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal criou normas de finanças públicas dirigidas à responsabilidade na gestão fiscal, tendo como pressupostos o planejamento e a transparência nas ações estatais e como objetivos a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (art. 1º, §1º, da LC nº 101/2000).¹⁵⁶ No

¹⁵⁶ No que tange ao equilíbrio orçamentário, cabe mencionar o entendimento de Fernando Facury Scaff e Daniel Tobias Athias no sentido de que a exigência de equilíbrio entre receitas e despesas na lei de diretrizes orçamentárias, constante do art. 4º, inc. I, “a”, da Lei de Responsabilidade Fiscal, não deve ser interpretado como equilíbrio nominal, ou seja, sem a possibilidade de qualquer espécie de déficit. Para ambos, o art. 1º da LC nº 101/2000 “determina que a responsabilidade na gestão fiscal decorre *do cumprimento de metas de resultados* entre receitas e despesas e a obediência de limites e condições legais. Naturalmente, além da possibilidade de um *superávit* devido ao planejamento, é possível que seja estabelecido um *déficit* financeiro, se observados os preceitos legais para tanto. Não se trata de defender abusos em curto prazo, mas sim de observar gastos sustentáveis que, num determinado período, poderão exceder a receita, mas que futuramente alavancarão um retorno maior” (SCAFF; ATHIAS, 2016, p. 89) (grifo do original). Em suma, para os autores, “[a] meta do equilíbrio nominal deve ser vista como meio, um caminho, uma forma de agir para alcançar o desenvolvimento” (SCAFF; ATHIAS, 2016, p. 89).

âmbito da receita pública, foram fixados critérios para a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de impostos (art. 11 a 13 da LC n° 101/2000), bem como para a renúncia de receita (art. 14 da LC n° 101/2000). Neste ponto, estabeleceu-se a exigência no sentido de que a concessão ou a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária que provoquem renúncia de receita deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência, bem como nos dois seguintes (art. 14, *caput*, da LC n° 101/2000). O estudo do impacto financeiro e orçamentário da concessão do benefício, incentivo ou isenção fiscal deve atender às diretrizes orçamentárias e, ao menos, a uma das seguintes condições: (i) demonstração de que a renúncia foi incluída na estimativa de receita da lei orçamentária e que não prejudicará as metas de resultados fiscais da lei de diretrizes orçamentárias; e (ii) estar acompanhada de medidas de compensação envolvendo aumento de receita a partir da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos (art. 14, inc. I e II, da LC n° 101/2000).

No ponto, deve-se ressaltar que diversos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal foram questionados em sede de ações diretas de inconstitucionalidade. Contudo, na sessão realizada em 21.08.2019, o Plenário do STF julgou improcedente o pedido constante da ADI 2261/DF, mantendo a validade da imensa maioria dos dispositivos da LC n° 101/2000. No que tange à parte geral da LRF, o Tribunal fez os seguintes comentários defendendo a legislação complementar:

[...] A discussão está na observância à competência constitucional do ente federativo para editar a lei, com preservação de sua autonomia e sem interferência dos demais entes da federação. Nesse aspecto, frisou que a chave para o êxito federativo está em equilibrar competição e cooperação. É necessário que, no exercício das competências dos entes federativos, se respeite a interdependência.

Afirmou que o exame da constitucionalidade material da LRF deve ser feito tendo em vista o contexto macroeconômico e de estabilização monetária da época, buscando o fortalecimento dos preceitos básicos de convívio no Estado Federal, com a garantia do imprescindível equilíbrio federativo e o respeito à repartição constitucional de competências.

Nesse sentido, afastou a alegada inconstitucionalidade da LRF por suposta ofensa aos princípios e regras federativas. Consignou que cabe ao intérprete priorizar o fortalecimento dos preceitos básicos de

convívio no Estado Federal, que garantam o imprescindível equilíbrio federativo. A respeito, a CF estabeleceu os princípios e normas essenciais do sistema tributário nacional e das finanças públicas, e consagrou a necessidade de cada ente federado possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria. Da mesma forma, previu a repartição das competências tributárias de modo a determinar a distribuição de receitas e, por fim, as disposições sobre finanças públicas e assuntos correlatos.

Quanto às normas gerais sobre finanças públicas, o constituinte estabeleceu a competência legislativa da União, que, por meio de lei complementar, disporá sobre finanças públicas; dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; concessão de garantias pelas entidades públicas; emissão e resgate de títulos da dívida pública; fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades dos entes federados.

A previsão de estratégias de harmonização no texto constitucional com a finalidade de garantir o imprescindível equilíbrio federativo, na presente hipótese, também encontra explicação em razões econômicas, que deram ensejo ao denominado Federalismo Fiscal.

O Federalismo Fiscal se dedicou a produzir modelos explicativos das interações estratégicas ocorridas na relação entre os entes federados, analisando os incentivos que determinariam as condutas dos diferentes níveis de governo. Ao lidar com essa plataforma de análise, pautados na lógica da ação coletiva, esses trabalhos lograram identificar diversos efeitos negativos (externalidades) que o comportamento individualista dos entes governamentais poderia produzir para o conjunto da federação.

Um dos tipos de interação mais destrutiva ocorre quando decisões a respeito dos gastos públicos de um ente local são tomadas na esperança de que as suas consequências econômico financeiras sejam posteriormente absorvidas por um nível central de governo, geralmente por meio de ações de resgate. Esse tipo de comportamento é visto como fonte de sérios riscos para o equilíbrio federativo, pois compromete a autonomia financeira recíproca.

As decisões a respeito de gastos públicos, quando percebidas numa visão agregada, não são isentas de consequências para o conjunto do Estado. Muito pelo contrário, elas podem produzir efeitos sistêmicos bastante prejudiciais ao equilíbrio federativo, exercendo pressões negativas sobre a condução de políticas intituladas por entes federativos distintos, além de potencializar assimetrias já existentes e prejudicar o sistema econômico nacional.

Foi exatamente o que foi observado no Brasil pouco tempo depois da promulgação da CF/1988, quando a federação brasileira havia sido recentemente capitalizada por preceitos de descentralização. Isso porque, no início da década de 90, em que a inflação era exponencial, os entes federativos trabalhavam com uma dinâmica de ilusão monetária, em que os impactos fiscais das suas decisões eram artificialmente suavizados pela deterioração de valor que a inflação exercia na moeda até o momento da efetiva realização dos gastos. Com a estabilização econômica, lograda pelos êxitos do Plano Real, sucedeu fenômeno que eliminou o hiato antes existente entre os termos nominais e reais das decisões orçamentárias.

No decorrer dos anos 80 e no início dos anos 90, a ausência de governança na gestão fiscal de vários entes da Federação consubstanciava uma das vertentes do desequilíbrio fiscal brasileiro. Nesse período, as receitas advindas da realidade inflacionária constituíam fonte adicional de recursos para o financiamento de despesas e, conseqüentemente, ocultavam a verdadeira situação fiscal dos entes federativos.

Depois de 1994, em decorrência da estabilização de preços obtida por meio do Plano Real, ocorreu um esgotamento das receitas com imposto inflacionário e, por conseguinte, a situação fiscal dos entes subnacionais passou a se deteriorar rapidamente.

Nesse contexto, os desequilíbrios fiscais estruturais dos entes federativos não podiam mais ser escondidos ou negligenciados. Os déficits estruturais ocultos foram explicitados e as dívidas dos entes subnacionais ganharam contornos explosivos. Tornou-se então premente a necessidade de equacionar os passivos dos entes subnacionais, com imposição simultânea de uma nova forma de governança para a gestão financeira e orçamentária desses entes e a edição legislativa de medidas de macroeconomia destinadas à manutenção do equilíbrio fiscal e monetário do País, logicamente de competência da União. Isso porque patente o interesse geral dessa fórmula legislativa de gestão responsável das finanças públicas.

A LRF foi elaborada exatamente nessa conjuntura, como parte de um esforço de harmonização fiscal idealizado pelo governo central. Instituiu um inovador modelo regulatório das finanças públicas, baseado em medidas gerais de transparência, de programação orçamentária, de controle e de acompanhamento da execução de despesas e de avaliação de resultados, destinadas, entre outras coisas, a incrementar a prudência na gestão fiscal e a sincronizar as decisões tomadas pelos Estados e pelos Municípios com os objetivos macroeconômicos estabelecidos nacionalmente. (Informativo nº 948 do STF)

No que diz respeito ao art. 11 da LRF – que é importante para a compreensão da competição tributária à luz da gestão fiscal responsável –, assim decidiu o Tribunal, *verbis*:

O Colegiado também concluiu pela constitucionalidade do art. 11, parágrafo único, da LRF.

A CF/1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário. Estabeleceu regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definiu as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

Ao mesmo tempo em que o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em definir a competência tributária de cada ente federativo (rigidez), descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (complexidade).

A CF, em regra, não institui tributos, mas sim fixa a repartição de competência entre os diversos entes federativos e permite que os instituem com observância ao princípio da reserva legal. A exceção fica a cargo do estabelecimento do imposto extraordinário, feito diretamente pela CF.

No âmbito tributário, portanto, a adoção do modelo federativo pela CF/1988 consagrou a determinação de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

O texto constitucional previu a repartição das competências tributárias de forma rígida, completa e integral, com duas regras básicas: a) divisão dos tributos em espécie pelos entes federativos; e b) repartição das receitas tributárias pelos entes federativos.

Nesse sentido, não houve qualquer desrespeito aos princípios e regras constitucionais do sistema tributário nacional e da distribuição de receitas, pois a LRF, no caput de seu art. 11 – não impugnado –, ao estabelecer como requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, tão somente criou uma vinculação para a própria União: a obrigatoriedade de observância desse requisito, em relação aos impostos, para a realização de transferências voluntárias aos Estados, Municípios e Distrito Federal.

A disciplina legal do parágrafo único do art. 11 da LRF manteve a fiel obediência às duas características constitucionais básicas do Sistema Tributário Nacional — a rigidez na previsão de competência tributária prevista para cada ente federativo e a complexidade na repartição das receitas tributárias. Isso porque não obrigou nenhum dos entes federativos a editar a lei criadora de tributo de sua competência. Também não realizou qualquer alteração no denominado sistema de redistribuição de rendas, que estabelece direito subjetivo do ente federativo beneficiado à participação no produto arrecadado pelos demais (transferências obrigatórias), que, obviamente, só existirá a partir do momento em que o ente federativo competente criar o tributo e ocorrer seu fato imponible.

A norma legal apenas firmou, como pressuposto para o recebimento de transferências voluntárias da União, o esgotamento das competências tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios no tocante à espécie tributária “impostos”.

Dessa forma, não assiste razão aos requerentes, que impugnaram o parágrafo único do art. 11 da LRF na consideração de que a vedação por ele proposta seria atentatória à norma do art. 160 da CF (19), que veda a retenção de repasse, a Estados, Distrito Federal e Municípios, das rendas por ele titularizadas de acordo com as regras de repartição tributária previstas na CF, o que, efetivamente, não é tratado pelo dispositivo legal. O paradigma invocado, portanto, foi errôneo.

Não obstante, frisou que o dispositivo legal visa impedir que o desequilíbrio fiscal causado pelo excesso de isenções tributárias estaduais/distritais e municipais precise ser compensado pela União. Em outras palavras, pretende-se evitar que a irresponsabilidade fiscal

do ente federativo, por incompetência ou populismo, seja sustentada e compensada pela União, em detrimento dos demais entes federativos. Busca-se, pois, obstar que alguns entes federativos façam “cortesia com chapéu alheio”, causando transtorno ao equilíbrio econômico financeiro nacional.

O motivo para isso está ancorado não apenas em argumentos jurídicos, como também em evidências históricas levantadas pela economia política. As teorias do Federalismo Fiscal procuram explicar, a partir da análise de diferentes arquiteturas institucionais, como os gastos públicos podem ganhar em eficiência.

Parte desse trabalho pressupõe a identificação de efeitos adversos (externalidades) gerados em determinados modelos de financiamento e a elaboração de propostas de superação. Uma das perplexidades captadas pela Ciência Econômica é pertinente à baixa eficiência dos gastos públicos bancados por transferências intergovernamentais, em relação àqueles sustentados por recursos próprios. Esse fenômeno (efeito **flypaper**) é muito comum na realidade municipal brasileira e causa distorções graves na experiência federativa nacional.

As transferências voluntárias da União, componente importante da receita municipal, desempenham papel significativo no propósito de superação de desigualdades regionais, objetivo fundamental da República.

Nesse aspecto, o parágrafo único do art. 11 da LRF instiga o exercício pleno das competências impositivas dos entes locais e não conflita com a CF, traduzindo, na verdade, um raciocínio de subsidiariedade totalmente consentâneo com o princípio federativo, pois não é saudável para a Federação que determinadas entidades federativas não exerçam suas competências constitucionais tributárias, aguardando compensações não obrigatórias da União. Tal prática sobrecarrega o conjunto de Estados e Municípios, e erroneamente privilegia o populismo político local. (Informativo nº 948 do STF) (grifo do original)

Por fim, no que concerne ao art. 14 da LRF – o qual também é de grande relevância na análise entre a gestão fiscal responsável e a competição tributária –, o Colegiado do STF decidiu da seguinte forma:

O Plenário, de igual modo, assentou a constitucionalidade do art. 14, II, da LRF.

Inicialmente, considerou que o paradigma constitucional invocado (CF, art. 167, III) (20) não dialoga com o dispositivo legal. Afinal, o art. 14 da LRF regula a concessão de benefícios tributários, ou seja, a geração de um gasto indireto, enquanto o art. 167, III, da CF estipula um limite de endividamento específico (captação de recursos por operações de crédito). A ressalva contida no dispositivo constitucional, que possibilita a obtenção de operações de crédito em valor superior às despesas de capital, em nada se relaciona com a concessão de benefícios tributários.

Não obstante, analisou que o art. 14, II, da LRF se propõe a organizar uma estratégia, dentro do processo legislativo, para que os impactos

fiscais de um projeto de concessão de benefícios tributários sejam melhor quantificados, avaliados e assimilados em termos orçamentários.

Esse mecanismo reflete uma preocupação, crescente no Brasil, em promover um diagnóstico mais preciso do montante de recursos públicos de que o Estado abre mão por atos de renúncia de receita.

A massiva utilização dessa forma de intervenção estatal na economia tem sido vastamente criticada porque, embora opere efeitos equiparáveis às despesas, com consequências duradouras, tais despesas historicamente são aprovadas em contextos legislativos alheios às deliberações gerais sobre o orçamento, o que elide significativamente as possibilidades de controle parlamentar sobre esse tipo de gasto.

O objetivo principal do art. 14 da LRF, de qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários, é buscado pela agregação de duas condições ao processo de criação desses benefícios: a) uma condição básica, primariamente exigível, que é a de inclusão da renúncia da receita na estimativa da lei orçamentária; e b) uma condição alternativa, secundariamente acionável, mediante a efetivação de medidas de compensação, por meio de elevação de alíquotas, da expansão da base de cálculo ou da criação de tributo.

O mecanismo incentiva o deslocamento da decisão sobre benefícios tributários para a arena apropriada, que é a da deliberação sobre o orçamento do ano seguinte, quando o custo-benefício poderá ser melhor ponderado.

A implementação da condição prevista no art. 14, II, da LRF somente terá lugar quando os novos gastos tributários não puderem ter seu impacto quantificado e avaliado dentro do orçamento.

Nesse aspecto, o art. 14, II, da LRF funciona como uma cláusula de incentivo à conciliação entre as deliberações gerais do processo orçamentário e aquelas relativas à criação de novos benefícios fiscais.

O texto da CF ocupou-se explicitamente desse objetivo e exigiu lei específica para o tratamento do tema, bem como de acomodação das consequências orçamentárias geradas.

É inconteste, portanto, que a CF impõe que as renúncias de receita sejam seriamente analisadas pelas instituições brasileiras. O mandamento constitucional aponta que o processo legislativo de benefícios fiscais busque aperfeiçoamento, inclusive em legislação complementar.

Por todas essas razões, não há como extrair qualquer indisposição entre a autonomia dos entes federativos e as medidas compensatórias de aumento de receita, previstas na parte final do art. 14, II, da LRF. (Informativo nº 948 do STF)

Por um lado, destaque-se que o *caput* do art. 11 da LC nº 101/2000 não significa que os entes federados não possam conceder benefícios, incentivos ou isenções fiscais, mas sim que todos os impostos devem ser estabelecidos

em lei e regulamentados (“instituição”), com previsão do montante da sua arrecadação (“previsão”) e efetivamente arrecadados (“arrecadação”), de modo que a gestão fiscal do governo subnacional possa ser avaliada pelos cidadãos, pelos contribuintes dos impostos e pela União, no caso desta realizar, ou não, transferências voluntárias (art. 11, parágrafo único, da LC nº 101/2000). Vale dizer, se o ente federativo promover a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais sem que os impostos sejam instituídos em lei, com a devida previsão orçamentária de receita e efetivamente arrecadados pelo fisco, a competição tributária será considerada ilícita. Na prática, busca-se evitar que ocorra, com os entes federados brasileiros, o mesmo que aconteceu na Rússia, ou seja, que todos os governos subnacionais simplesmente não cobrem tributos, gerando-se uma diminuição da receita para o orçamento regional devido à evasão fiscal generalizada.

Por outro lado, quaisquer benefícios, incentivos ou isenções fiscais, de natureza tributária, que desrespeitem as exigências para a renúncia de receita pública fixadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal devem ser consideradas práticas de violação da gestão fiscal responsável. Com isso, pode-se afirmar que a competição tributária que não atenda ao art. 14 da LC nº 101/2000 também desrespeita o art. 163 da Constituição de 1988, de forma que a competição tributária, neste caso, seria classificada como ilícita.

É curioso observar que muitas Leis de Diretrizes Orçamentárias estaduais, não obstante possuírem um demonstrativo de estimativa de renúncia de receita, não trazem as medidas de compensação referentes aos benefícios e incentivos fiscais criados pelo governo subnacional. É o caso, por exemplo, do Estado de São Paulo¹⁵⁷, do Rio de Janeiro¹⁵⁸, do Paraná¹⁵⁹, de

¹⁵⁷ Vide Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 e Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020.

¹⁵⁸ Vide Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 e Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020. Apesar de a LDO possuir o Anexo I – Metas Fiscais, referente à estimativa e à compensação da renúncia de receita, o documento se concentra em justificativas no sentido de que os benefícios e incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro não geraram impacto negativo orçamentário, e não em medidas para se compensar as desonerações tributárias. A mesma situação ocorre no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020.

¹⁵⁹ Vide Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019.

Pernambuco¹⁶⁰ e da Bahia¹⁶¹, o que revela que a situação pouco foi alterada nos últimos anos, mantendo-se, assim, o desrespeito ao cumprimento do art. 14, inc. II, da Lei de Responsabilidade Fiscal por parte de diversos entes federativos (BOMFIM, 2015, p. 121-123).

Por outro lado, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 do Estado de Minas Gerais, inseriu medidas de compensação concernentes às novas renúncias com efeitos a partir do mesmo ano. No caso, a manutenção de créditos de ICMS para a indústria da transformação, bem como a redução da base de cálculo do ICMS para a área de transporte, foi compensada pela elevação em 2% da alíquota do ICMS sobre álcool para fins carburantes.¹⁶² Trilhando caminho semelhante, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 do Estado do Rio Grande do Sul previu, como medida de compensação às desonerações fiscais com efeitos a contar de 1º de janeiro de 2018, a revogação de crédito presumido para medicamentos e a alteração no crédito presumido de peças e componentes para condicionadores de ar.¹⁶³

Na situação em debate, a ilicitude não decorreria do grave prejuízo à autonomia financeira dos demais governos subnacionais (desequilíbrio no federalismo fiscal), mas, sim, do grave prejuízo à autonomia financeira do próprio ente federado criador do benefício, incentivo ou isenção fiscal (violação da gestão fiscal responsável). Logo, percebe-se que a ilicitude da competição tributária possui duas modalidades de manifestação: uma externa, associada aos demais entes federativos que sofrerão os graves prejuízos decorrentes dos efeitos dos benefícios, incentivos ou isenções fiscais criados pelo governo

¹⁶⁰ Vide Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Apesar de a LDO possuir o “Anexo de Metas Fiscais” com o “Demonstrativo 7 – Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita”, as medidas de compensação às desonerações fiscais envolveriam a “ampliação da base tributária por meio do aperfeiçoamento dos processos de fiscalização e de acompanhamento dos contribuintes”, o que, nitidamente, não atende às regras do art. 14 da LRF.

¹⁶¹ Vide Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019.

¹⁶² Vide Anexo I da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 (Tabela 2 da seção “Novas Renúncias”). Deve-se observar, contudo, que as desonerações tributárias concedidas em 2018 e em anos anteriores não foram objeto de medidas de compensação pela nova administração do governo mineiro. Paralelamente, o Estado do Espírito Santo também indicou medidas de compensação às desonerações fiscais de ICMS em sua Lei de Diretrizes Orçamentária de 2019, mas sob um formato excessivamente genérico.

¹⁶³ Vide Anexo II.d da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 (Tabela “Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita – Em R\$”).

subnacional em questão; e uma interna, associada à irresponsabilidade na gestão fiscal e à renúncia de receita ilegal decorrente da criação do benefício, incentivo ou isenção fiscal pelo governo subnacional, a qual afetará a autonomia financeira do próprio ente federado.

Sob esta ótica, a análise da competição tributária – e das razões que podem lhe conferir ilicitude – enseja uma releitura da Constituição de 1988, em especial de três dispositivos constitucionais: art. 3º, incisos II e III; art. 60, §4º, inciso I; e art. 163. Se garantir o desenvolvimento nacional, erradicando-se a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, deve-se reconhecer que a prática de políticas públicas na esfera tributária é de suma importância para a efetivação do art. 3º, incisos II e III, da CR/88. Nesta esteira, a competição tributária deve ser vista como um meio idôneo para o alcance dos objetivos fundamentais da República, desde que praticada de forma lícita. Logo, não havendo desrespeito aos limites constitucionais à competição tributária, além da violação ao equilíbrio do federalismo fiscal e da gestão responsável, não é cabível a mera proibição de benefícios, incentivos ou isenções fiscais que, muitas vezes, buscam, justamente, a redução de desigualdades sociais e regionais.

Paralelamente, se a vedação à edição de Emenda à Constituição que tenha como objeto proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado tem como fundamento o fato de que a Federação é o cerne da organização político-administrativo-fiscal da República e que a autonomia financeira das unidades federativas deve ser encarada como parte fundamental do modelo adotado pelo poder constituinte originário, a competição tributária somente poderá ser considerada ilícita se houver ameaça de desequilíbrio no federalismo fiscal. Vale dizer, a releitura do art. 60, §4º, inciso I, da CR/88 confere destaque à autonomia financeira dos governos subnacionais, o que conduz a hermenêutica no sentido de que, sob a ótica externa, somente na hipótese de o ente federado causar grave prejuízo, ou ameaça real e imediata de grave prejuízo, ao orçamento e à economia regional de outro governo subnacional é que se estará diante de competição tributária ilícita. A regra é o exercício da autonomia financeira por parte das unidades da Federação, a qual será limitada apenas em situações específicas.

Ademais, se a gestão fiscal responsável é uma diretriz constitucional que chegou a ser concretizada pela edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), deve-se analisar a licitude, ou não, da competição tributária a partir dos parâmetros fixados pelo legislador complementar. No caso, a releitura do art. 163 da CR/88 direciona a hermenêutica para os critérios estabelecidos pela LC nº 101/2000, em especial, no que tange à competição tributária, aos artigos 11 e 14 da LRF. Logo, sob o prisma interno, somente será considerada ilícita a competição tributária que causar grave prejuízo à autonomia financeira do próprio ente federado, o que pode ser aferido por meio do desrespeito às regras do art. 11, *caput*, e do art. 14, *caput* e incisos I e II, da LC nº 101/2000.

Estes três dispositivos constitucionais – art. 3º, incisos II e III; art. 60, §4º, inciso I; e art. 163 – servem como vetores hermenêuticos que permitem uma melhor compreensão dos outros três dispositivos constitucionais que criam limites à competição tributária (art. 146, inciso I, atinente aos conflitos de competência; art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, referente à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS; e art. 156, §3º, incisos I e III, relativo à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ISS). Por conseguinte, e sob esta linha de raciocínio, a caracterização da competição tributária ilícita se torna mais completa e fiel a uma interpretação integral do Sistema Constitucional Tributário, deixando de lado o excessivo rigor formalista do posicionamento dado, até o momento, pelo STF em favor de uma análise hermenêutica capaz de atender ao modelo e às aspirações do federalismo fiscal brasileiro inaugurado com a Constituição de 1988.

4.3 A lei complementar e os acordos entre governos subnacionais: propostas de aperfeiçoamento do sistema

Diante dos diversos problemas envolvendo a atual legislação do ICMS e do ISS no que tange à concessão de benefícios e incentivos fiscais, são apresentadas duas propostas centrais capazes de aperfeiçoar o sistema de competição tributária: (i) a edição de novas leis complementares que fixem limites, e não proibições, à competição tributária na esfera do ICMS e do ISS; e

(ii) a viabilização de acordos entre governos subnacionais, os quais estabeleçam critérios razoáveis capazes de fixar um denominador comum entre os interesses dos entes federados.

No que se refere ao ICMS, ao invés de se apenas alterar a LC nº 24/75, seria recomendável a revogação total do diploma legal, elaborando-se nova lei complementar que regule integralmente o tema. Isto porque, por mais que a LC nº 160/2017 tenha tido o mérito de enfrentar, mesmo que parcialmente, o obstáculo da unanimidade nas decisões do CONFAZ, não houve a alteração do modelo legal anterior, pois a aprovação por votos de 2/3 (dois terços) das unidades federativas é limitada às hipóteses dos incisos I e II do art. 1º da LC nº 160/2017.

Assim, em primeiro lugar, a nova lei complementar deveria extinguir a exigência da unanimidade nas decisões do CONFAZ, substituindo-a pelo voto da maioria dos entes federativos – seja ele qualificado (dois terços) ou simples (metade mais um). Com a adoção do voto favorável da maior parte dos governos subnacionais para a aprovação de convênios relativos à concessão de benefícios e incentivos fiscais, seria afastado o fenômeno da “inconstitucionalidade útil”, pois um número maior de benefícios e incentivos fiscais seria aprovado, abrindo-se espaço para o exercício da autonomia dos entes federativos. Paralelamente, deixaria de existir o posicionamento do “tudo ou nada” quanto às propostas de desoneração fiscal, o que fortaleceria a relação amistosa entre as unidades da Federação.¹⁶⁴

Neste aspecto, frise-se que a exigência de 1/3 (um terço) dos entes federativos integrantes de cada uma das cinco regiões do Brasil, constante do art. 2º, inc. II, da LC nº 160/2017, nos parece despropositada, haja vista que todas as unidades federativas se encontram no mesmo plano de igualdade quanto ao direito de questionar e aplicar políticas públicas financeiras e tributárias. A alegação de que cada uma das cinco regiões do país possui peculiaridades próprias – que constituiriam identidades regionais entre os Estados-membros – parte da premissa equivocada de que haveria necessariamente interesses comuns na concessão e no questionamento de

¹⁶⁴ Vide seção 3.2 O ICMS e o problema da unanimidade no CONFAZ.

benefícios ou incentivos fiscais de governos subnacionais de outras regiões.¹⁶⁵ Contudo, nada impede – na realidade pode até recomendar – que um ente federativo questione exonerações fiscais concedidas por um governo subnacional que lhe faça divisa e que seja da mesma região, o que revela a impropriedade da exigência do art. 2º, inc. II, da LC nº 160/2017.

Em segundo lugar, é essencial que a nova lei complementar crie mecanismos de participação democrática entre os entes federativos, de forma que se dê prioridade à relação amistosa e coordenada entre os governos subnacionais. Mesmo que a nova legislação estabeleça o sistema de voto por maioria simples ou qualificada dos entes federativos, é importante que cada governo subnacional tenha espaço para apresentar suas razões e justificativas (técnicas e políticas) quanto às concessões de benefícios, incentivos ou isenções fiscais do ICMS dadas por eles próprios ou por outros entes federados. A mera votação por maioria não traz consigo a legitimidade necessária para o processo decisório se não houver a oportunidade de cada governo subnacional fundamentar suas decisões políticas, de forma a não só defender e justificar suas próprias legislações, mas também buscar convencer os demais administradores públicos dos Estados-membros quanto à validade, à eficácia e à legalidade das suas leis e decretos.

Infelizmente, o histórico brasileiro quanto à participação democrática de entes federativos na construção de decisões político-financeiras é muito fraco.

¹⁶⁵ Apesar de os Estados da Região Nordeste possuírem Índice de Desenvolvimento Humano – IDH considerado médio (entre 0,555 e 0,699), há relevantes diferenças geográficas e econômicas entre cada um deles. Por um lado, há o Estado da Bahia (IDH em 2010 de 0,660) com aproximadamente 15 milhões de habitantes (2018), rendimento mensal domiciliar per capita de R\$814 (2018) e receitas realizadas de 50 bilhões de reais (2017); o Estado de Pernambuco (IDH em 2010 de 0,673) com quase 9,5 milhões de habitantes (2018), rendimento mensal domiciliar per capita de R\$871 (2018) e receitas realizadas de 35,7 bilhões de reais (2017) e o Estado do Ceará (IDH em 2010 de 0,682) com 9 milhões de habitantes (2018), rendimento mensal domiciliar per capita de R\$855 (2018) e receitas realizadas de 24,6 bilhões de reais (2017). Por outro, há o Estado de Alagoas (IDH em 2010 de 0,631) com 3,3 milhões de habitantes (2018), rendimento mensal domiciliar per capita de R\$714 (2018) e receitas realizadas de 11 bilhões de reais (2017) e o Estado do Maranhão (IDH em 2010 de 0,639) com 7 milhões de habitantes (2018), rendimento mensal domiciliar per capita de R\$605 e receitas realizadas de 18,5 bilhões de reais (2017). Logo, é possível notar que, dentro da mesma região do país, existe uma grande diferença de desenvolvimento econômico-social, populacional, de renda per capita e de receita entre os três principais Estados do Nordeste (Bahia, Pernambuco e Ceará) e os Estados de Alagoas e do Maranhão, os quais possuem os piores IDH do Brasil. Não fosse isto suficiente, os Estados da Paraíba (IDH em 2010 de 0,658), do Rio Grande do Norte (IDH em 2010 de 0,684) e de Sergipe (IDH em 2010 de 0,665) detêm rendimento mensal domiciliar per capita bem acima da média regional (R\$898, R\$956 e R\$906, respectivamente, em 2018), o que evidencia a discrepância de realidades na Região Nordeste (IBGE).

E nem se diga que o CONFAZ poderia ser uma referência quanto ao tema, pois, como já exposto, o seu sistema de funcionamento, em especial quanto à malsinada unanimidade nas decisões referentes a benefícios e incentivos fiscais do ICMS, inviabiliza qualquer processo que se possa entender como democrático, a partir dos valores e diretrizes expostos na Constituição de 1988. Logo, é compreensível a dificuldade de se construir um modelo nos moldes descritos acima.

Contudo é preciso que uma nova lei complementar que fixe limites, e não proibições, à competição tributária na esfera do ICMS enfrente esse obstáculo e altere a natureza da relação, existente até o momento, entre os Estados-membros. Ao invés de uma relação de conflito permanente, em que cada governante encara os demais Estados-membros como inimigos ou potenciais adversários no plano fiscal, deve-se passar para uma nova fase em que os governantes, por meio de uma relação amistosa, atuem de maneira coordenada a fim de proteger seus próprios interesses econômicos e orçamentários em consonância com os interesses dos demais entes federativos.

Para tanto, as soluções criadas nos Estados Unidos, no Canadá e na União Europeia para lidar com as concessões de benefícios, incentivos e isenções fiscais poderiam servir como parâmetro para a elaboração de um sistema capaz de dar relevo à autonomia financeira dos entes federativos brasileiros e, ao mesmo tempo, proteger os governos subnacionais de medidas consideradas abusivas, prejudiciais ou nocivas pela maior parte das unidades da Federação.

Da União Europeia é possível se extrair boas ideias do Código de Condutas, uma vez que o documento apresenta seis critérios para se identificar situações em que haja competições tributárias consideradas ilícitas. Por mais que os critérios abarquem, em sua maioria, competições tributárias envolvendo a tributação sobre a renda e o patrimônio¹⁶⁶, seria interessante que a nova lei complementar cuidasse das seguintes hipóteses sobre a concessão de

¹⁶⁶ Tendo em vista os principais problemas enfrentados pela União Europeia no que diz respeito à Bélgica, ao Chipre, à Hungria, à Irlanda, a Luxemburgo, a Malta e aos Países Baixos (Holanda), percebe-se que o foco do Código de Condutas é a competição tributária do “*corporate income tax*”, em especial a erosão de suas bases tributárias. No entanto, o conteúdo do Código de Condutas abre margem para reflexões mais amplas.

benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS: (a) existência de um nível de tributação consideravelmente menor em determinado ente federado em comparação à média extraída dos demais Estados-membros; e (b) existência de lei ou decreto que crie incentivo ou benefício fiscal que careça de transparência.

Quanto ao primeiro ponto, a nova lei complementar poderia criar uma regra que estabelecesse uma alíquota mínima para certos produtos em razão da sua importância econômica (v.g., gasolina, etanol, energia elétrica), de modo que a tributação sobre a mercadoria não ficasse muito abaixo da média praticada pelos demais Estados-membros. Com isso, viabilizar-se-ia a competição tributária sem provocar distorções econômicas graves, o que protegeria os orçamentos estaduais.

No que tange ao segundo ponto, a legislação complementar poderia exigir que todas as leis e decretos estaduais referentes a exonerações fiscais atendessem a critérios mínimos de transparência, tais como (i) a indicação de quais pessoas jurídicas já estabelecidas no Estado seriam beneficiadas pela redução da carga tributária, (ii) a previsão do *quantum* de arrecadação que seria renunciado e (iii) a apresentação de planilha evidenciando quantos empregos poderão ser criados, quantos projetos empresariais poderão ser executados e quantas pessoas jurídicas deixarão de abandonar o Estado em razão das medidas fiscais adotadas pelo governo subnacional.

Paralelamente, observe-se que as duas propostas oriundas do Código de Condutas da União Europeia também poderiam ser adaptadas e incluídas na lei complementar do ISS, o que tornaria a competição tributária municipal bem menos conflituosa do que a existente atualmente.

Dos Estados Unidos, valeria a pena se aplicar algumas propostas de simplificação e modernização da tributação sobre o consumo constantes da seção 102 do “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*” (SSUTA), a qual busca a melhora da administração tributária sobre vendas e uso para os vendedores em geral. Dentre as medidas, destacam-se (a) o sistema de registro central e eletrônico, (b) a uniformização das bases de tributação estadual e (c) a simplificação da administração das isenções fiscais.

A proposta de criação de um sistema de registro central e eletrônico seria, além de compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, de grande

valia para a fiscalização dos Estados-membros. A medida, quanto à sua implementação, seria de baixa complexidade, diminuiria a evasão fiscal, em especial em operações interestaduais, e traria facilidade e diminuição de custos ao contribuinte do ICMS, pois permitiria que, em um único cadastro, houvesse informações a serem aplicadas para todas as administrações tributárias estaduais do país.

Paralelamente, a proposta da uniformização das bases de tributação estadual, oriunda do SSUTA, seria interessante para enfrentar um dos principais problemas concernentes à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS: a redução da base de cálculo do imposto estadual sobre o consumo. Por vezes, o questionamento da validade da exoneração fiscal não está na alteração da alíquota, mas sim nas formas de redução da base de cálculo do ICMS. Como não há um parâmetro claro quanto aos requisitos e às modalidades de diminuição da base de cálculo do imposto estadual sobre o consumo, cada ente federativo cria regras diferentes sobre a matéria, o que cria uma diversidade de formas de se alterar a base de cálculo. Assim, seria importante que a nova lei complementar definisse critérios e pressupostos para a redução da base de cálculo do ICMS aplicáveis a todos os Estados-membros, de modo que cada governo subnacional, ao conceder seus benefícios, incentivos e isenções fiscais, partisse das mesmas premissas e conceitos legais.

Observe-se que não se está defendendo a proibição da redução da base de cálculo do ICMS. Ao contrário, o que se destaca é a necessidade de todos os Estados-membros se basearem nos mesmos critérios, de forma que alguns governos subnacionais não se aproveitem de distorções abusivas na diminuição da base de cálculo do imposto e criem exonerações fiscais que sejam nocivas à economia e ao orçamento de outros entes federativos. Em havendo uma lei complementar que estabeleça critérios para a redução da base de cálculo do ICMS, a litigiosidade seria menor, o que geraria menos conflitos entre os governos subnacionais.

Neste aspecto, seria recomendável que também houvesse alteração na lei complementar do ISS quanto à uniformização das bases de tributação do imposto municipal sobre serviços. Isto porque, tal como no ICMS, a existência de regras diferentes quanto às formas de redução da base de cálculo do ISS

faz com que cada Município, em princípio, possa estabelecer critérios distintos ao conceder benefícios, incentivos ou isenções fiscais que envolvam a diminuição da base de cálculo do imposto. Por mais que o art. 88 do ADCT/88 seja interpretado no sentido de que aos Municípios são vedadas reduções na base de cálculo do ISS que resultem indiretamente na diminuição da alíquota mínima de dois por cento, o dispositivo tem natureza de norma transitória e, como tal, somente tem validade até o advento de inovação na legislação complementar. Logo, nada impediria – ao contrário, até recomendaria – que a lei complementar do ISS regulasse o tema, definindo critérios e pressupostos para a redução da base de cálculo do ISS aplicáveis a todos os Municípios do país, de forma que cada ente local, ao conceder seus benefícios, incentivos e isenções fiscais, partisse das mesmas premissas e conceitos legais.

No que se refere à administração das isenções fiscais, a proposta de sua simplificação tornaria o sistema minimamente racional, uma vez que não haveria mais uma multiplicidade de regras e formas de adesão a serem seguidas pelos contribuintes, sendo que a administração tributária de cada Estado-membro teria ciência das desonerações fiscais concedidas pelos demais entes federativos. Assim, haveria não só a diminuição da burocracia envolvendo o cumprimento das regras da norma legal criadora do benefício, incentivo ou isenção fiscal como também deixaria de existir o risco de um Estado-membro glosar valores decorrentes de desonerações fiscais concedidas por outro governo subnacional.

Do Canadá, também são extraídas propostas interessantes do “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA), tais como (a) se evitar que um governo subnacional sustente, durante anos, uma operação empresarial economicamente inviável que prejudique concorrentes comerciais instalados em outro ente federativo, (b) proibir que os governos subnacionais participem de guerras de ofertas ou incentivos (“*bidding wars*”) com outros entes federativos para atrair potenciais investidores e (c) a criação de um instrumento de consulta sobre benefícios, incentivos ou isenções fiscais.

A proposta no sentido de se evitar a manutenção de subsídios em favor de atividades empresariais deficitárias seria importante tanto para se desestimular competições tributárias que, de forma abusiva, busquem tão somente prejudicar atividades privadas específicas situadas no território de

outro ente federativo, quanto para se proteger o orçamento do próprio governo subnacional criador da desoneração fiscal. Assim, por um lado, se impediria a concorrência desleal promovida pela atuação de empresários atuando com apoio de administradores públicos que sustentam atividades econômicas consideradas inviáveis e, por outro, se defenderia a gestão fiscal responsável, evitando-se a criação de déficits orçamentários manifestamente desnecessários ou oriundos de atos abusivos.

Já a proposta de se proibir guerras de ofertas ou incentivos (*“bidding wars”*) entre governos subnacionais seria importante para se impedir que grandes empresas – em especial, multinacionais e transnacionais – se utilizem da sua alta capacidade de investimento e de geração de empregos para criar conflitos entre entes federativos interessados em sua atividade econômica em detrimento das contas públicas e da relação amistosa entre as unidades da Federação. Isto porque há situações em que, ao invés de a pessoa jurídica tão somente examinar o mercado e buscar o melhor local para a instalação de suas plantas industriais ou comerciais, grandes empresas apresentam seus projetos de investimentos como se as atividades econômicas por elas desenvolvidas pudessem ser objeto de uma espécie de leilão entre governos subnacionais, os quais poderiam fazer lances ou ofertas pelo novo investimento. Assim, cria-se um espaço em que entes federativos se envolvem em uma disputa capaz de gerar desonerações fiscais pesadas com o único intuito de se garantir o fechamento do negócio, ou seja, a instalação de plantas industriais ou comerciais. O fenômeno, porém, além de deixar de lado análises orçamentárias quanto à viabilidade financeira do investimento – pois o objetivo principal do administrador público acaba sendo a mera obtenção da vitória na guerra de ofertas –, causa grave prejuízo às relações federativas, uma vez que os demais governos subnacionais participantes da guerra de lances de benefícios, incentivos ou isenções fiscais se sentem prejudicados pela perda do investimento oferecido pela pessoa jurídica em questão. Com isso, aumenta-se a insatisfação dos entes federativos mais fracos economicamente, incapazes de competir diretamente com governos subnacionais com melhor infraestrutura urbana e logística e maior mercado consumidor, deteriorando-se a relação amistosa que deve imperar em uma Federação. Logo, a criação de mecanismos que impeçam que grandes empresas possam jogar governos

subnacionais uns contra os outros é essencial para que as finanças públicas não sejam usadas como forma de mecanismo de enriquecimento abusivo e desproporcional de particulares e, ao mesmo tempo, de deterioração do orçamento público.

Por fim, a proposta de criação de um instrumento de consulta sobre benefícios, incentivos ou isenções fiscais poderia tornar a competição tributária mais transparente¹⁶⁷ e honesta, pois cada governo subnacional teria a capacidade de compreender as razões e as justificativas das desonerações fiscais concedidas por outros entes federativos. Isto é, seria criado um ambiente federativo aberto no que tange às políticas públicas envolvendo competição tributária, diminuindo-se as zonas de conflitos e a edição de atos normativos nocivos à economia e ao orçamento de outros governos subnacionais. O instrumento de consulta, além de esclarecer quais seriam as finalidades e o montante financeiro do benefício ou incentivo fiscal, tal como no modelo instituído pelo “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA), poderia ainda desestimular desonerações fiscais temerárias e sem adequado estudo de impacto orçamentário, o que ajudaria no combate à irresponsabilidade fiscal. Vale dizer, a criação de um instrumento de consulta atenderia não só ao estabelecimento de uma competição tributária lícita (com apoio na transparência fiscal e no ambiente de debate aberto, típico do Estado Democrático de Direito) como também à gestão fiscal responsável, protegendo-se a integridade dos orçamentos estaduais.

A segunda proposta central capaz de aperfeiçoar o sistema de competição tributária é a viabilização de acordos entre governos subnacionais, os quais estabeleçam critérios razoáveis que fixem um denominador comum entre os interesses dos entes federados. A ideia envolveria, por exemplo, (a) protocolos firmados entre os Estados-membros e (b) câmaras de conciliação em que também houvesse a participação da União, por meio do Ministro da Fazenda (ou Economia), como membro mediador ou árbitro dos conflitos

¹⁶⁷ No que diz respeito à transparência, um pequeno avanço foi a previsão de que os convênios celebrados na forma do art. 1º da Lei Complementar nº 160/2017 obedecerão a algumas condicionantes, dentre as quais a publicação, nos diários oficiais dos entes federados em questão, da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º da lei complementar (art. 3º, inc. I, da LC nº 160/2017).

fiscais federativos entre os entes subnacionais (MARINS; OLIVEIRA, 2018, p. 181).

Como visto anteriormente, a experiência dos Estados Unidos e do Canadá – duas das mais importantes federações existentes – bem como da União Europeia, demonstra que um acordo entre Estados-membros pode gerar um alto grau de efetividade quanto à aplicação de normas sobre a competição tributária, sendo dispensável a existência de uma norma cogente oriunda do governo central. No âmbito europeu, o Conselho de Ministros da Fazenda e da Economia (ECOFIN) obteve consenso na elaboração do Código de Condutas concernentes à tributação das empresas, conseguindo delinear seis critérios para se identificar potenciais competições tributárias ilícitas. Já nos Estados Unidos diversos entes federativos firmaram o “*Streamlined Sales and Use Tax Agreement*” (SSUTA), um acordo interestadual visando à simplificação e à modernização da tributação sobre o consumo, cuja seção 102 definiu medidas que deveriam ser seguidas por todos os membros. Paralelamente, no Canadá, foram firmados, pelos Primeiros-Ministros provinciais e federal, o “*Agreement on Internal Trade*” (AIT), em 1995, e o “*Canadian Free Trade Agreement*” (CFTA), em 2017, referentes à liberdade de comércio e de investimentos, além do “*Harmonized Sales Tax*” (HST), que envolve a exigência do “*Goods and Services Tax*” (GST) com o “*Provincial Sales Tax*” (PST).

Tendo por base esse histórico do Direito Estrangeiro, e à luz do ordenamento jurídico brasileiro, nota-se que não haveria obstáculos para que a lei complementar, ao invés de predeterminar quais condutas seriam consideradas abusivas, prejudiciais ou ilícitas na concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais, tão somente indicasse o modelo de deliberação que gerasse acordos ou protocolos entre os Estados-membros, favorecendo o consenso. Vale dizer, diferentemente do formato legal atual, em que dispositivos legais definem o que é vedado nas práticas de desoneração fiscal, a lei complementar poderia apenas indicar que, por meio de um processo de deliberação, os Estados-membros poderiam firmar acordos entre si com o fim de regular a tributação sobre mercadorias e serviços, cabendo-lhes definir que práticas seriam consideradas devidas, proibidas ou evitadas.

Haveria, portanto, uma quebra de paradigma: se criaria um modelo de expansão da autonomia financeira dos entes federativos, em que cada governo

subnacional seria livre para agir no plano da tributação sobre o consumo interestadual, em detrimento de um positivismo legal calcado na premissa de que caberia ao legislador complementar cuidar de todos os aspectos da tributação sobre o consumo, mesmo que os entes federativos competentes para exigir estes tributos entendessem o contrário.

A adoção de um novo modelo que acolha acordos interestaduais sobre a tributação sobre o consumo, elaborados e firmados de forma semelhante aos existentes no Canadá e nos Estados Unidos, exigiria uma releitura da Constituição de 1988. No lugar da visão da lei complementar tributária como documento que estabelece o que é proibido e o que é permitido na relação entre Estados-membros no âmbito do ICMS, cria-se uma nova interpretação em que a lei complementar tributária é compreendida como um instrumento de aplicação e efetivação das políticas fiscais apresentadas na Constituição, sendo-lhe permitido viabilizar o exercício amplo – e com o menor número de restrições – da liberdade de autonomia financeira pelos Estados-membros.

A principal vantagem de um modelo de acordo entre governos subnacionais é que a litigiosidade seria drasticamente menor do que a existente no modelo atual, com regras predeterminadas em lei complementar. E a razão é bem simples: em havendo debates e apresentação de argumentos favoráveis ou contrários ao conteúdo do acordo por parte dos entes federativos, o texto final seria mais próximo de um denominador comum entre todos os interesses em jogo, o que favoreceria o consenso entre os participantes.

Em todo caso, mesmo que houvesse conflitos a serem sanados em razão de interpretações díspares de certos artigos do acordo, poder-se-ia criar uma câmara de conciliação em que também houvesse a participação da União, por meio do Ministro da Fazenda (ou Economia), a qual atuaria como membro mediador dos conflitos fiscais existentes. A partir de uma relação de coordenação entre os Estados-membros, com auxílio da União, seria possível vislumbrar o alcance de soluções práticas para os conflitos em voga (*v.g.*, concessões mútuas de direitos previstos no acordo), sem que um governo subnacional tivesse que, necessariamente, se opor frontalmente a outro governo subnacional.

A câmara de conciliação entre Estados-membros seria, pois, uma forma de se fortalecer os laços dos entes federativos no que tange à execução do acordo e, ao mesmo tempo, se reduzir, drasticamente, a judicialização de questões referentes à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS. Por conseguinte, além da valorização do consenso na relação fiscal entre os Estados-membros, seria possível ajudar o Supremo Tribunal Federal na busca por se tornar uma Corte fundamentalmente constitucional – melhorando-se, portanto, a prestação jurisdicional.

Deve-se ressaltar, entretanto, que o formato de acordo entre Estados-membros no Brasil deverá ser compatível com a estrutura de repartição de competências tributárias previsto na Constituição de 1988, uma vez que, nos Estados Unidos e no Canadá, não há, em regra, divisão prévia de impostos entre os governos subnacionais. Vale dizer, em razão de os Estados terem como principal tributo o ICMS, e não haver a possibilidade de se exigir outros impostos capazes de complementar a sua receita financeira (*v.g.*, IR, IPTU), as disposições constantes do acordo entre governos subnacionais deve se pautar pelo respeito mútuo na cobrança do ICMS, no equilíbrio orçamentário estadual e pelo combate a práticas abusivas, predatórias ou nocivas às economias de cada Estado-membro.

Em suma, para que se crie um modelo eficaz e compatível com as diretrizes fixadas pela Constituição de 1988, pode-se enfrentar a questão da concessão dos benefícios ou incentivos fiscais por duas vias. A primeira no sentido de se criar uma nova lei complementar para regular a matéria, acabando-se com a exigência da unanimidade nos convênios do CONFAZ, tal como previsto, hoje, no art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75 e promovendo-se diversas alterações na sistemática da competição tributária do ICMS. A segunda no sentido de se permitir, por meio de lei complementar, a instituição de acordos fiscais firmados entre os Estados-membros e a criação de câmaras de conciliação em que também houvesse a participação da União, por meio do Ministro da Fazenda (ou Economia), como membro mediador ou árbitro dos conflitos fiscais federativos entre os entes subnacionais

5 O FUTURO DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

5.1 A Reforma Tributária, a PEC n° 293/2004 e a PEC n° 45/2019

Em razão de problemas fiscais envolvendo a grave crise financeira enfrentada pela maioria dos Estados-membros, a dificuldade de diversos Municípios em prestar serviços públicos de saúde e educação devido a restrições orçamentárias, a expansão da guerra fiscal entre entes federativos, dentre outras questões, tornou-se mais forte, nos últimos anos, o movimento em favor de uma reforma tributária. Não obstante a inexistência de consenso quanto à forma de alteração do Sistema Constitucional Tributário, uma parcela dos agentes políticos, advogados públicos tributaristas, auditores-fiscais, advogados privados e, principalmente, economistas se movimentaram no sentido de se criar novos modelos de repartição de competências tributárias, a fim de tornar a tributação mais simples, eficiente¹⁶⁸ e equilibrada sob a ótica do pacto federativo.

E, para tanto, é essencial que a reforma tributária¹⁶⁹ seja estruturada sob uma ótica multidisciplinar, com a aproximação da Ciência das Finanças ao Direito Financeiro e Tributário, sem que se ignore a eficiência econômica ou “os limites constitucionais ligados à autonomia política e financeira dos entes da

¹⁶⁸ A eficiência era considerada uma das quatro máximas de imposição de Adam Smith, a qual possuía “quatro dimensões, todas direcionadas a impedir ou minimizar efeitos colaterais dos tributos. A primeira relaciona-se ao custo estatal na arrecadação: tributos devem ser criados de forma que a sua arrecadação seja prática o suficiente para ser econômica. Os custos operacionais devem ser baixos, devendo haver economicidade arrecadatória. [...] A segunda dimensão diz com a neutralidade do imposto: a imposição não deve desencorajar os empreendimentos dos indivíduos, devendo interferir minimamente em suas escolhas empresariais. [...] A terceira dimensão possui dois aspectos: a não recomendação de penalidades confiscatórias, e a necessidade de levar-se em conta, quando da aplicação de multas e penalidades, o quanto a alta carga fiscal induz comportamentos evasivos ou mesmo *elusivos*. [...] O quarto aspecto reclama evitar-se frequentes e vexatórias inspeções fiscais que venham a criar desconforto e humilhação aos contribuintes” (CAMPOS, 2018, p. 86-88) (grifo do original).

¹⁶⁹ Quanto ao tema, vale lembrar a opinião de Ricardo Lobo Torres, com lastro em Musgrave, Brennan e Buchanan, no sentido de que “a reforma tributária pode vir no bojo de uma revisão total da Constituição, sem que isso implique em uma renovação global do sistema tributário nacional, pois é impensável uma estrutura *de novo*. Qualquer sistema tributário aproveita sempre uma parte do direito anterior, do sistema histórico, pelo que a revisão constitucional não será mais que uma reforma parcial. A reforma tributária global é *utópica*: a revolução fiscal há que se fazer dentro da Constituição, respeitando-lhe os princípios gerais” (TORRES, 2009, p. 433).

federação” (ALMEIDA FILHO, 2014, p. 326). Daí o porquê de Jorge Celso Fleming de Almeida Filho propor que se traga “para o universo jurídico as principais discussões sobre federalismo fiscal travadas no âmbito da teoria econômica do setor público”, uma vez que o Direito seria um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto (ALMEIDA FILHO, 2014, p. 327).¹⁷⁰

Diante desse cenário, nota-se que, dentre as propostas apresentadas, duas obtiveram aceitação inicial no Congresso Nacional: a PEC n° 293/2004, liderada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), e a PEC n° 45/2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi (MDB-SP). Além destas duas Propostas de Emenda à Constituição, destacam-se as alterações legislativas a serem formalizadas pelo Ministério da Economia (elaboradas pela equipe econômica do Ministro Paulo Guedes, bem como pela Receita Federal do Brasil), a reforma defendida pelo Instituto Brasil 200 e a preparada pelos Estados-membros, por meio do Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados (COMSEFAZ).¹⁷¹

¹⁷⁰ Na visão do autor, cuja ideia aderimos, “[i]sso significa levar o debate em torno do federalismo fiscal para as fronteiras do sistema jurídico – ou seja, trabalhar no acompanhamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema econômico” (ALMEIDA FILHO, 2014, p. 327). E, neste aspecto, o autor acrescenta, com base em Niklas Luhmann, que “[a] teoria dos sistemas justifica a interdisciplinaridade entre ciências, de modo a maximizar a análise de seus objetos” (ALMEIDA FILHO, 2014, p. 327). Ao nosso ver, o estudo do federalismo fiscal é necessariamente multidisciplinar, envolvendo questões atinentes ao direito, à economia e à ciência política – ainda mais se a análise acadêmica tem como objetivo a elaboração de uma reforma tributária.

¹⁷¹ O Instituto Brasil 200 propõe a eliminação de todos os tributos existentes no país, substituindo-os por um imposto único sobre movimentação financeira. A alíquota seria de 2,5% e incidiria sobre quaisquer transações financeiras entre contas correntes, sendo que tanto a pessoa que transfere os valores quanto aquela que os recebe pagariam o imposto. A retenção da quantia seria feita pelos bancos, o que simplificaria a arrecadação do tributo (em virtude da ausência de guia de recolhimento a ser preenchida pelo contribuinte) e, supostamente, impossibilitaria a sonegação fiscal. Por outro lado, o Comitê dos Secretários de Fazenda dos Estados (COMSEFAZ) propõe que o comitê gestor do fundo do imposto sobre bens e serviços (IBS), constante da PEC n° 45/2019, não tenha a participação da União, mas apenas dos Estados e Municípios, sendo que, aproximadamente, 50% da arrecadação do imposto caiba aos Estados e o restante seja dividido entre União e Municípios. Ademais, o COMSEFAZ propõe que parte do valor arrecadado pelo IBS seja destinada a um fundo de desenvolvimento regional e a um fundo de equalização de perda de receitas, ambos com o intuito de combater desequilíbrios regionais, e que haja tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus (ZFM). Paralelamente, caso o governo federal consiga criar o IVA federal, a proposta é no sentido de que seja criado um IVA estadual. Para informações resumidas sobre as duas propostas, leia-se: “Conheça as propostas de reforma tributária em discussão” (JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO, 2019) e “Comitê de secretários estaduais de Fazenda aprova proposta de reforma tributária” (G1, 2019).

A PEC nº 293/2004, liderada pelo Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), busca a simplificação e a unificação de tributos sobre o consumo por meio da extinção de sete tributos federais (IPI, IOF, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS, Contribuição do Salário-Educação e CIDE-Combustíveis), do ICMS (estadual) e do ISS (municipal). Em seu lugar, seriam criados um imposto sobre o valor agregado de competência estadual (chamado de imposto sobre operações com bens e serviços – IBS) e um imposto sobre bens e serviços específicos de competência federal (imposto seletivo).

Segundo o parecer a PEC nº 293/2004, o IBS seria de competência estadual, mas regido por uma lei complementar federal única. A arrecadação seria centralizada e a fiscalização realizada pelos Estados e pelo Distrito Federal. Ademais, o IBS seria não-cumulativo e com concessão de crédito financeiro, seria cobrado “por fora” (ou seja, sem a incidência de imposto sobre imposto), não oneraria bens do ativo fixo nem produtos exportados e geraria arrecadação integral para o Estado de destino. O período de transição para o novo sistema ocorreria no prazo de 15 anos, dividido em três etapas, sendo que, na segunda, as alíquotas dos tributos atuais a serem substituídos seriam reduzidas anualmente em 20%, enquanto as alíquotas do IBS e do imposto seletivo subiriam na mesma proporção (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2018).

Assim, com a PEC nº 293/2004, haveria uma nova repartição de competências tributárias. A União manteria sua competência para exigir os impostos sobre o comércio exterior (impostos de importação e exportação), o imposto de renda (incluída a CSLL), o ITR, o imposto sobre grandes fortunas (IGF), os impostos extraordinários de guerra e os derivados da competência residual, além das contribuições previdenciárias. Contudo, a União passaria a cobrar o novo imposto seletivo (IS) e o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), o qual teria a sua arrecadação transferida para os Municípios.

Já os Estados passariam a ter competência para exigir o imposto sobre operações com bens e serviços (IBS), as contribuições previdenciárias dos seus regimes próprios de previdência social e o IPVA, o qual também passaria a incidir sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Ademais, toda a arrecadação do IPVA seria transferida para os Municípios, obedecendo-se à

lógica da PEC nº 293/2004 de manter o resultado da tributação sobre a propriedade na esfera local.

Por fim, os Municípios manteriam a sua competência para exigir o IPTU, o ITBI, a contribuição sobre iluminação pública (COSIP), além das contribuições previdenciárias dos seus regimes próprios de previdência social.

Em 2019, a PEC nº 293/2004 foi encampada pelo Senado Federal, quer pela apresentação da PEC nº 45/2019 na Câmara dos Deputados (que busca outro perfil de reforma tributária), quer pelo fim da legislatura do Deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR). Assim, verifica-se que a PEC nº 293/2004 passou a ser utilizada pelo Senado Federal como base legislativa e teórica para a discussão da reforma tributária, e não como instrumento legal formal para se criar uma Emenda à Constituição.

Por outro lado, no início de 2019, foi apresentada a PEC nº 45/2019, de iniciativa do Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), a qual se estrutura em estudos realizados pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), liderado pelo economista Bernard Appy, dentre outros. A PEC nº 45/2019 foi aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Câmara dos Deputados em maio de 2019 e visa à simplificação tributária, tendo como destaque a extinção de cinco tributos sobre o consumo (IPI, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS, ICMS e ISS), substituindo-os pelo imposto sobre bens e serviços (IBS), de competência da União, Estados e Municípios. Para tanto, a PEC nº 45/2019 prevê um período de transição de cinquenta anos (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

No que tange ao imposto sobre bens e serviços (IBS), a PEC nº 45/2019 acrescentaria o art. 152-A, cuja redação, segundo a proposta apresentada em Plenário em abril de 2019 pelo Deputado Baleia Rossi (MDB-SP), é a seguinte:

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1º O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

- a) os intangíveis;
 - b) a cessão e o licenciamento de direitos;
 - c) a locação de bens;
 - d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;
- II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;

III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;

IV – não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:

I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;

II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:

I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;

II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.

§ 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.

§ 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no *caput*.

§ 6º A lei complementar referida no *caput* criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:

I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;

II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;

III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;

IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;

V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre bens e serviços.

§ 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.

§ 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no *caput*.

A partir da leitura do dispositivo legal proposto, nota-se que, resumidamente, o IBS (a) teria caráter nacional, com sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estaduais e municipais (art. 152-A, *caput*); (b) incidiria sobre uma ampla base de bens, serviços e direitos, tributando-se todas as utilidades destinadas ao consumo, incluindo os intangíveis, a cessão e o licenciamento de direitos, a locação de bens, as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos (art. 152-A, §1º, inciso I); (c) seria regulado exclusivamente pela lei complementar que o instituir (art. 152-A, §1º, inciso II); (d) seria não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas fases anteriores (art. 152-A, §1º, inciso III); (e) não seria objeto de concessão de benefício, incentivo ou isenção fiscal, seja tributário ou financeiro – inclusive de redução da base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado –, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais, ressalvada a devolução parcial, por meio de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar (art. 152-A, §1º, inciso IV, e §9º); (f) não incidiria sobre as exportações, respeitando-se a manutenção dos créditos (art. 152-A, §1º, inciso V); (g) teria alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo haver variação entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152-A, §1º, inciso VI); e, (h) nas operações interestaduais e intermunicipais, pertenceria ao Estado e ao Município de destino (art. 152-A, §3º).

Principalmente em razão do formato do IBS, houve questionamentos quanto à constitucionalidade da PEC nº 45/2019. Durante a audiência pública na CCJ, Alexandre Tortato, consultor tributário da Federação das Indústrias do Estado do Paraná, afirmou que alguns Estados estariam preocupados com o fim da possibilidade de conceder incentivos fiscais para atrair empresas, enquanto o professor Ricardo Lodi Ribeiro asseverou que a proposta feriria o pacto federativo, pois retiraria poderes tributários dos Estados e Municípios, o que ensejaria a sua inconstitucionalidade.¹⁷² Por outro lado, Eduardo Maneira,

¹⁷² Os questionamentos relativos à inconstitucionalidade da PEC nº 45/2019 elaborados por Ricardo Lodi Ribeiro (e que abarcam desde a centralização na arrecadação e cobrança do IBS até o prejuízo ao atendimento do princípio da seletividade) foram detalhados no artigo “A

presidente da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB, afirmou que a proposta manteria a autonomia dos entes federados, não havendo que se falar em inconstitucionalidade (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Diante dos respeitáveis argumentos em favor e contra a constitucionalidade da PEC nº 45/2019, Fernando Facury Scaff sugere que, tão logo apresentada a Proposta de Emenda à Constituição, qualquer dos órgãos políticos indicados no art. 103 da CR/88 proponha uma ADI para debater os questionamentos centrais levantados pelos advogados tributaristas. Desta forma, o STF poderia desbloquear a pauta do Poder Legislativo, de modo que, na hipótese de ser reconhecida a existência de proposta de emenda constitucional tendente a abolir cláusula pétrea, ao menos houvesse o andamento de outros projetos legislativos – dentre os quais aqueles envolvendo uma reforma tributária infraconstitucional (SCAFF, 2019b).

No que concerne ao imposto seletivo federal (ISF), a PEC nº 45/2019 acrescentaria o inciso III ao art. 154, nos seguintes termos:

Art. 154. [...]

[...]

III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

Consoante a justificativa da PEC nº 45/2019, o imposto seletivo federal (ISF) incidiria apenas sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, tais como cigarros e bebidas alcoólicas. Contudo, a redação aberta do dispositivo constitucional referente à exigência do imposto – cujo objetivo seria desestimular o consumo – põe em dúvida a constitucionalidade da medida, pois a finalidade extrafiscal indicada no novo art. 154, inc. III, da Constituição não define quais seriam os bens jurídicos protegidos por meio do desestímulo do consumo de determinados bens, serviços e direitos.

A questão, por sinal, foi tratada por Sérgio André Rocha, o qual salienta que a falta de critérios prejudica a constitucionalidade do novo tributo, em especial por violação ao princípio da isonomia:

Na parte final do inciso III descobrimos sua finalidade: desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. Portanto, caso seja criado um imposto que não tenha como finalidade precípua desestimular o consumo, ele será inconstitucional.

É neste ponto que temos aquele que nos parece ser o mais grave vício da regra de competência proposta: ela não traz nenhuma indicação de qual(is) seria(m) o(s) critério(s) para a legitimidade de um imposto criado com a finalidade de desestimular determinado consumo.

A longa justificativa da PEC 45 traz apenas um breve parágrafo sobre a alteração proposta no artigo 154, onde se lê que, “através da inclusão do inciso III no art. 154, introduz-se na Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”.

A crítica principal a este inciso III é, sem espaço para dúvidas, a falta de critério. Note-se que a criação de um imposto específico para discriminar fiscalmente certa atividade, para ser compatível com o princípio da isonomia, tem que se basear em um critério definido na Constituição.

Quer-se desestimular o consumo de determinados bens, serviços e direitos por que razão? É para a proteção da saúde? É para a proteção do meio ambiente? Qual valor constitucionalmente relevante está sendo concretizado com a criação desse imposto extrafiscal finalístico? (ROCHA, 2019)

Apresentadas as linhas gerais das Propostas de Emenda à Constituição nº 293/2004 e nº 45/2019, nota-se que algumas diretrizes, soluções e ideias presentes na reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional não só prejudicam a prática de competição tributária como também entram em conflito com os princípios que regem o federalismo fiscal.

Cumprе salientar que a ideia de se criar um imposto sobre o valor agregado (IVA) que substitua, de forma unificada, todos os tributos sobre o consumo, incluindo os impostos da esfera estadual e municipal, interfere diretamente no exercício da autonomia financeira dos entes federativos.

Por um lado, o IBS previsto na PEC nº 293/2004, ao centralizar a arrecadação e a fiscalização nos Estados e no Distrito Federal, tornaria os Municípios meros espectadores de uma competência tributária que seria exercida tão somente pelos governos subnacionais do âmbito estadual. Ao contrário da realidade atual, em que são capazes de arrecadar, cobrar e fiscalizar o ISS sem a dependência dos governos federal e estadual, os

Municípios passariam a ser ainda mais dependentes de repasses constitucionais. Por mais que as transferências intergovernamentais, em sentido amplo, constituam forma de equilibrar as finanças públicas, evitando que os entes federados sofram com a escassez de receita decorrente de crises econômicas, é questionável que se retire a mais importante competência tributária dos Municípios e, em seu lugar, lhes viabilizem mais repasses constitucionais e tão somente a competência tributária para exigir o IPTU, o ITBI, a contribuição sobre iluminação pública (COSIP) e contribuições previdenciárias próprias.

O modelo do IBS descrito na PEC nº 293/2004 não só inviabiliza, por completo, a possibilidade de competição tributária a ser exercida pelos Municípios, como também coloca os entes locais em posição inferior aos Estados-membros no federalismo fiscal brasileiro. Com a tributação sobre o consumo concentrada na esfera estadual, haveria forte perda de poder político por parte dos Municípios, deixando-lhes na função de apenas arrecadar e cobrar dois tributos sobre o patrimônio de baixa geração de receita (IPTU e ITBI), sendo que, em muitas localidades de perfil rural do interior do país, sequer é possível se aventar na possibilidade de se cobrar o IPTU, em razão da inexistência de área urbana.

Problema semelhante também é identificado no IBS constante da PEC nº 45/2019. Por mais que seja previsto um comitê gestor composto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152-A, §6º) e que todos os entes federativos possam alterar suas alíquotas (art. 152-A, *caput*), os Municípios deixariam de arrecadar, cobrar e fiscalizar um relevante imposto sobre o consumo e passariam a depender do percentual, destinado aos entes locais, estipulado pelo comitê gestor (art. 152-A, §6º, inc. IV). Ademais, os Municípios passariam a ter que aplicar uma alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos (art. 152-A, §1º, inc. VI), o que limitaria profundamente a sua liberdade de aplicar políticas fiscais, uma vez que, desde a EC nº 37/2002, os entes locais podem fixar alíquotas que variam de 2 a 5% de acordo com o tipo de serviço.

Vê-se, portanto, que tanto o IBS previsto na PEC nº 293/2004 quanto o definido na PEC nº 45/2019 promovem séria limitação ao exercício da competência tributária pelos Municípios, reduzindo-os, grosso modo, a meros

receptores de repasses constitucionais e de transferências intergovernamentais. Logo, circunscritos à arrecadação e à cobrança de dois impostos sobre o patrimônio (que, por sua natureza, envolvem baixíssima capacidade de mobilidade econômica pelos contribuintes), seria inviabilizada a competição tributária pelos entes locais – situação, aliás, piorada pela uniformização de alíquotas prevista no art. 152-A, §1º, inc. VI da PEC nº 45/2019.

A estrutura do IBS geraria ainda outro problema que, ao que parece, é ignorado nos pareceres das Propostas de Emenda à Constituição nº 293/2004 e nº 45/2019: haveria piora no cenário de esforço fiscal dos Municípios. Tal como observado em trabalho anterior, diversos entes locais se utilizam de transferências intergovernamentais, principalmente as voluntárias, para equilibrar suas contas públicas, modelo que estimula a dependência dos Municípios para com as receitas oriundas de outras esferas de governo e, por consequência, provoca o abandono do exercício de sua competência tributária própria (MARINS, 2016, p. 122 e 123). Assim, havendo a perda de competência tributária quanto ao ISS – considerado o tributo municipal mais importante atualmente –, há um alto risco de diversos Municípios, ante a baixa probabilidade de aumento de arrecadação do IPTU e do ITBI, simplesmente abandonarem a fiscalização e a cobrança destes dois impostos sobre o patrimônio e passarem a, tão somente, buscar transferências voluntárias junto à União, o que estimula barganhas e acordos¹⁷³ político-partidários “de ocasião” (MARINS, 2016, p. 82).¹⁷⁴

Por sinal, não é à toa que a Frente Nacional de Prefeitos (FNP), apesar de favorável à simplificação do Sistema Constitucional Tributário, se manifestou de maneira contrária ao modelo do IBS previsto na PEC nº 45/2019 e a mudanças na repartição da arrecadação do ISS. Para a FNP, bem como para a

¹⁷³ A existência de acordos políticos envolvendo os entes federados também é identificada por Adilson Rodrigues Pires, ao cuidar da autonomia financeira: “Ao invés de proporcionar simplesmente a autonomia política e financeira, transforma esses entes em eternos dependentes da conveniência política de apoio a esse ou aquele candidato, mais ou menos afinado com a política adotada em cada Estado ou Município” (PIRES, 2014, p. 371).

¹⁷⁴ Os diversos problemas envolvendo o esforço fiscal dos Municípios ante a realidade das transferências voluntárias são descritos no capítulo “O esforço fiscal e a influência da Lei de Responsabilidade Fiscal” do livro “O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais” (2016), fruto de dissertação de mestrado defendida no PPGD/UERJ.

Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), o agrupamento do ISS ao ICMS provocaria perda de arrecadação, esvaziaria parte da autonomia financeira dos Municípios e incentivaria os Prefeitos a fazerem *lobby* em Brasília a fim de obter mais recursos (AGÊNCIA BRASIL, 2019). E isto diante de uma situação fiscal na qual, aproximadamente, 98% dos Municípios se encontra com o "nome sujo" no CAUC (Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias), o que significa que apenas 116 governos subnacionais locais estão com as prestações de conta em dia e com capacidade para receberem transferências voluntárias e realizar operação de crédito para financiamento e investimentos (UOL POLÍTICA, 2019).¹⁷⁵

Paralelamente, tanto a FNP quanto a ABRASF, durante o Fórum Nacional de Secretários Municipais de Fazenda e Finanças, realizado em agosto de 2019, firmaram um posicionamento conjunto sobre a reforma tributária, no qual (i) foi defendida a importância da preservação da autonomia municipal, cláusula pétrea da Constituição de 1988, não se abrindo mão da continuidade do ISS como imposto da esfera municipal, sem ser incorporado por nenhum outro ente, uma vez que, caso isso ocorra, os Municípios sofreriam perdas de arrecadação; (ii) foi lembrado que, de acordo com os órgãos que aferem a competitividade do Brasil (*v.g.*, pesquisa da CNI de outubro de 2018), o ISS é o imposto que causa o menor impacto negativo na competitividade no país; (iii) foi proposta a maior simplificação do ISS, instituindo-se a nota fiscal de serviços eletrônica nacional e padronizando-se as obrigações acessórias; e (iv) foi destacado que as médias e grandes cidades brasileiras representam hoje 60% da população e 70% do PIB brasileiro, sendo crescente esta participação relativa, tal como já ocorre em países desenvolvidos (ABRASF, 2019).

Já na esfera estadual, o IBS – principalmente no modelo da PEC nº 45/2019 – poderia gerar graves conflitos futuros entre Estados-membros em razão de não haver a possibilidade de concessão de benefícios, incentivos ou

¹⁷⁵ Segundo o presidente da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), Glademir Aroldi, “o aumento de itens na lista de exigências tornou ainda mais complicado o trabalho dos municípios para se manter regularizados”, o que paralisa ações na seara local em um momento de crise fiscal das prefeituras em razão de questões burocráticas. Assim, o presidente da CNM afirma que “tem feito tratativas com o governo federal para reduzir a burocracia sem prejudicar os mecanismos de controle e fiscalização dos recursos públicos” (UOL POLÍTICA, 2019).

isenções fiscais (art. 152-A, §1º, inciso IV), bem como pela uniformização de alíquotas para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos (art. 152-A, §1º, inciso VI). Isto porque, tal como observado anteriormente, os Estados-membros brasileiros possuem um perfil socioeconômico diverso, havendo diferenças consideráveis de população, densidade demográfica, índice de desenvolvimento humano, receitas, rendimento mensal domiciliar per capita, atividades econômicas etc.

Em caráter ilustrativo, sabe-se que, no Brasil, de cada vinte habitantes, aproximadamente, cinco vivem no Estado de São Paulo, dois moram em Minas Gerais e dois residem no Estado do Rio de Janeiro, assim como na Bahia, de forma que, no geral, metade da população vive nas outras 23 unidades da Federação, o que evidencia uma alta concentração populacional em apenas quatro Estados-membros (IBGE, 2019). Quanto ao IDH-M 2017, verifica-se que, enquanto o Distrito Federal e os Estados de São Paulo e Santa Catarina possuem um índice muito alto de desenvolvimento humano, os Estados do Pará, Maranhão, Piauí e Alagoas detêm apenas um nível médio (IPEA, 2019).¹⁷⁶

No que tange às atividades econômicas, nota-se que 52,9% do valor adicionado da indústria se concentra na Região Sudeste, enquanto apenas 6,2% se mantem no Norte e 7,3% no Centro-Oeste, e que 58,6% do valor adicionado bruto do setor de serviços está na Região Sudeste, enquanto 3,9% se concentra no Norte e 8,8% no Centro-Oeste. Quanto à agropecuária, as diferenças são menores, mas as Regiões Sul (28%) e Sudeste (24,9%) ainda se mantêm a frente do Centro-Oeste (20,1%) e Nordeste (15,9%). A discrepância econômica é ampliada dentro dos próprios Estados, pois, no Norte, o valor adicionado bruto das indústrias de transformação se concentra nas metrópoles (75,6%), em especial em razão da Zona Franca de Manaus.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Com base no ano de 2017, o Distrito Federal possui IDH-M de 0,850; o Estado de São Paulo de 0,826 e Santa Catarina de 0,808. Já o Pará, possui IDH-M de 0,698; o Piauí de 0,697; o Maranhão de 0,687; e Alagoas de 0,683. Os demais estados-membros possuem um nível alto de IDH-M (IPEA).

¹⁷⁷ Ao tratar das assimetrias regionais (cujo conceito não deveria se limitar às cinco regiões do país), Fernando Facury Scaff relembra que “na Região Amazônica (ainda) existem vastos espaços territoriais de florestas, com regramento ambiental específico, inclusive no âmbito constitucional (art. 225, §4º), porém ao mesmo tempo coexistem cidades com problemas urbanos candentes, como congestionamento de trânsito e criminalidade, como nas duas metrópoles regionais, Manaus e Belém” (SCAFF, 2019a).

Paralelamente, a chamada Cidade-Região de São Paulo (uma região de urbanização quase contínua que se estende desde Santos até Piracicaba, e desde Sorocaba até Pindamonhangaba) concentrou, em 2016, 26% do PIB do Brasil (IBGE, 2018).¹⁷⁸ Ou seja, a disparidade econômica regional e entre as esferas de governo revela-se evidente, características típica de um federalismo assimétrico, de modo que “não se deve pensar em regional como expressão conectada apenas às cinco grandes regiões do Brasil, pois existe grande desigualdade internamente a cada qual” (SCAFF, 2019a). Aliás, quando se trata da relação entre as diferenças regionais e a assimetria do federalismo brasileiro, Sérgio Antonio Ferrari Filho observa que

[...] a idéia de “federalismo assimétrico” não é incompatível com a redução das desigualdades regionais. Muito pelo contrário, a assimetria presente nos instrumentos de redistribuição de recursos – como os fundos de participação – tem justamente o objetivo de maior equalização ou homogeneização dessas desigualdades. A ausência de uma clara distinção entre assimetria e desigualdade, com o uso do primeiro vocábulo para designar ambos os fenômenos, como se vê, acaba sendo prejudicial a uma compreensão clara e, em consequência, ao próprio debate científico sobre o tema (FERRARI FILHO, 2010, p. 95-96).

Por conseguinte, em sendo criado um IVA único que englobe a União, o Distrito Federal, os Estados e Municípios, nos moldes do IBS da PEC nº 45/2019, haveria uma alta probabilidade de, nos próximos anos, vários Estados-membros pleitearem uma nova alteração constitucional, de forma que lhes fosse permitida a utilização de políticas fiscais – em especial de desonerações fiscais – para atrair novos investimentos privados para o seu território. Ausente a concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais para ampliar os setores da indústria, da prestação de serviços e, até mesmo, do agronegócio em suas regiões, os Estados com menor e mais fraco mercado consumidor, com sistema limitado de logística, com profissionais de baixa qualificação, com pouca disponibilidade de mão-de-obra, com precária infraestrutura urbana, dentre outros fatores, enfrentariam ainda maiores

¹⁷⁸ Ao mesmo tempo, no Estado de São Paulo, tal como observa Fernando Facury Scaff, “existem cidades com um PIB elevado, como em sua capital, onde convivem favelas ao lado de condomínios de luxo, e cidades pobres, mas com boa qualidade de vida medida pelo IDH”, caso de Orlandia, que tem o 132º PIB municipal do Estado (SCAFF, 2019a).

dificuldades para promover o seu desenvolvimento socioeconômico. Tal como já ocorre hoje em relação aos Municípios, nos Estados com baixa atividade econômica ou com redução acentuada de investimentos, a retirada da concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais da cesta de políticas públicas a serem aplicadas pelo administrador público prejudicaria ainda mais a busca pelo desenvolvimento sustentável (art. 3º, incisos II e III, da CR/88), podendo gerar aumento na diferença econômica entre os entes federativos.¹⁷⁹

A situação seria ainda agravada pelo IBS da PEC nº 45/2019 em razão da uniformização de alíquotas para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos. Não havendo o escalonamento de alíquotas por tipos de mercadorias e serviços, o administrador público estadual sequer poderia incentivar ou facilitar o consumo de determinados bens ou serviços em favor da economia regional, o que limitaria, de maneira excessiva, a liberdade dos governos estaduais e a autonomia financeira dos entes federados.

O efeito também seria perverso para os consumidores e contribuintes de fato do IBS. Com a uniformização de alíquotas, os bens e serviços que sejam considerados mais importantes ou mesmo essenciais em certo Estado (e as diferenças regionais levam a crer que, a depender da região, a importância e a essencialidade dos bens e serviços são alteradas) devem sofrer um aumento na carga tributária, pois a administração pública estadual não poderá desistir de tributar bens e serviços considerados supérfluos. Vale dizer, mercadorias e serviços identificados como de luxo ou de baixa necessidade seriam tributados de forma igual àqueles considerados essenciais ou úteis em relação à economia regional. Isto poderia abrir margem para que, em Estados com maior rendimento mensal domiciliar per capita, índice de desenvolvimento humano e até densidade demográfica, a carga tributária sobre o consumo pudesse ser

¹⁷⁹ O ex-Secretário da Receita Federal (1995-2002), Everardo Maciel, ao lembrar da importância da participação da iniciativa privada na correção das desigualdades sociais, destaca o caso do Município de São José do Belmonte, localizado no sertão de Pernambuco, no qual será implantada uma usina de energia solar por uma empresa espanhola. O empreendimento terá capacidade de gerar, no período de implantação, mil empregos, inclusive para técnicos de alta renda, sendo que a usina abasteceria um milhão de domicílios. O projeto de energia solar – e, portanto, de fonte renovável, sem degradação do meio ambiente – somente poderá ser viabilizado por meio de incentivos fiscais, pois a geração de energia solar não é tão competitiva quanto às formas convencionais. Logo, com a aprovação da PEC nº 45/2019, o projeto não poderá seguir adiante (JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO, *PEC 45, são muitos os que perdem*, 2019).

fortemente aumentada, ampliando os custos das populações de baixa renda em comparação com as classes média-alta e mais abastadas. Por conseguinte, por mais que fossem alteradas regras do imposto de renda (*v.g.*, aumento da faixa de isenção para pessoas físicas, tributação sobre dividendos), a tributação sobre o consumo do IBS da PEC n° 45/2019 manteria a regressividade do modelo atual, o que prejudica a isonomia fiscal.

Somando-se a isso, há ainda a preocupação no sentido de que, com um imposto sobre o valor agregado nos moldes do IBS da PEC n° 45/2019 (em que sequer haveria diversidade de alíquotas aplicáveis a bens, serviços e direitos), o setor de prestação serviços sofreria um considerável aumento na carga tributária. O fenômeno poderia afetar não só as empresas optantes do lucro presumido (*v.g.*, escolas, faculdades, universidades, clínicas de saúde) como também os autônomos (*v.g.*, médicos, fisioterapeutas, psicólogos, contabilistas, advogados), o que geraria reações não só dos contribuintes do setor, mas também dos consumidores, os quais iriam arcar com o aumento da carga tributária.¹⁸⁰

Tudo isso demonstra que a uniformização de alíquotas, na forma do IBS da PEC n° 45/2019, entra em choque com as ideias do liberalismo financeiro. Ao impor uma alíquota única para todos os bens e serviços, cria-se uma espécie de planificação tributária em que, independentemente da natureza dos bens e serviços ou da sua importância regional ou local, quaisquer objetos de consumo serão, necessariamente, tributados da mesma forma. Não havendo espaço para a aplicação de novas políticas fiscais por parte do administrador público, perpetua-se o *status quo* social e econômico do Estado ou Município e, ao mesmo tempo, se impõe aos consumidores e aos contribuintes uma carga tributária idêntica para bens e serviços de espécies diferentes. Assim, de maneira concomitante, se viola o princípio da isonomia (pois se trata contribuintes e objetos de consumo de forma necessariamente igual, sem se respeitar as peculiaridades de cada um) e a capacidade contributiva (uma vez

¹⁸⁰ A questão é tratada de forma direta por Everardo Maciel, que compara as consequências da aplicação da alíquota estimada de 25% para as empresas optantes pelo lucro presumido e para os autônomos (e, até mesmo, para os setores agrícola, imobiliário e de construção civil) em relação às instituições financeiras, as quais seriam desoneradas da atual tributação do PIS/COFINS (JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO, *PEC 45, são muitos os que perdem*, 2019). Em sentido semelhante, cuidando de diversos pontos, dentre os quais a tributação no setor de serviço: JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO, *Onerar mais não é o caminho*, 2019.

que a regressividade que sempre orbita a tributação sobre o consumo causaria considerável aumento da carga tributária para as populações de baixa renda e para a classe média). E nem se argumente que a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios poderão alterar as suas alíquotas próprias, pois, frise-se, o seu caráter geral ensejará a fixação de um *quantum* sempre aplicável a todos os bens e serviços, criando-se graves distorções no consumo que não ocorrem, por exemplo, ao se adotar a seletividade e a essencialidade do IPI e do ICMS – mesmo que se entenda, tal como defende Marciano Seabra de Godoi, que “a seletividade do ICMS é facultativa, sendo obrigatório o seu critério, a saber, a essencialidade das mercadorias e dos serviços” (GODOI, 2016, p. 316).¹⁸¹

Tendo em vista as considerações descritas acima, o melhor modelo a ser adotado seria aquele que criasse três impostos sobre o valor agregado (um federal, um estadual e outro municipal), os quais teriam suas alíquotas definidas por cada ente federativo – inclusive com diferenciações quanto aos diversos tipos de bens, tangíveis ou intangíveis, serviços e direitos.¹⁸² Assim, seria (i) respeitado o modelo de federalismo fiscal misto previsto, originalmente,

¹⁸¹ O tema da seletividade do IPI e do ICMS foi objeto de trabalho publicado por Marciano Seabra de Godoi nos Cadernos de Finanças Públicas da ESAF, em dezembro de 2016. Em seu artigo “Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda”, o autor mineiro conceitua a seletividade como “uma técnica de graduação da incidência dos impostos indiretos, de modo que o gravame seja tanto menor quanto mais essencial for o consumo de determinado bem ou serviço”, protegendo-se a população mais pobre dos efeitos da repercussão tributária (GODOI, 2016, p. 312). Desta forma, para o autor é “inegável a íntima relação entre seletividade e capacidade econômica”, o que justifica que “[a]os produtos essenciais, devem ser atribuídas alíquotas menores visto que seu consumo, praticamente, esgota o rendimento das camadas mais pobres, exatamente, as camadas destituídas de capacidade contributiva” (GODOI, 2016, p. 312). Por fim, assevera que “[o] que há de peculiar, na seletividade, é que a capacidade contributiva, em que se põe reparo, não é a do contribuinte (de direito) e, sim, a de um terceiro, a saber, o consumidor do bem ou do serviço tributado pelo imposto indireto” (GODOI, 2016, p. 313). O posicionamento do tributarista mineiro se encaixa perfeitamente na proposta a seguir, qual seja, a do IVA em três níveis que adote o princípio da seletividade – modelo que ajudaria a proteger a população de baixa renda.

¹⁸² Sobre os diferentes tipos de IVA propostos pela doutrina, veja-se: PIRES (2014, p. 374-378), o qual postula que, em sendo mantido o ISS municipal e criado um IVA federal e um imposto sobre vendas seletivo, o produto da arrecadação deste último deveria ser destinado aos Estados (p. 378). Defendendo a instituição de imposto sobre o valor agregado, administrado pelo ente central, com a transformação do atual ICMS em um ICMS não local, ou seja, não estadual, veja-se: NETTO (2014, p. 454-456). Quanto a críticas à criação do IVA e ao sistema tributário, sob uma ótica multidisciplinar, no caso, jurídica, política e econômica, veja-se: ALMEIDA FILHO (2014, p. 307-354).

na Constituição de 1988; (ii) valorizada a autonomia dos governos subnacionais; (iii) protegida a liberdade de escolha dos consumidores e a capacidade contributiva dos contribuintes do imposto sobre o consumo e (iv) permitida a possibilidade de cada ente federativo buscar o desenvolvimento socioeconômico sustentável dentro de seus limites territoriais e de suas realidades regionais e locais.

Quanto às possíveis críticas relacionadas às supostas complexidade e burocracia tributárias referentes à existência de três IVA's ao invés do IBS, deve-se destacar que a arrecadação e a fiscalização dos três impostos sobre o valor agregado poderiam ser feitas de maneira centralizada, sendo apenas a cobrança efetuada pelo respectivo ente federativo (União, Distrito Federal, Estados e Municípios). Vale dizer, nada impede que haja inscrições de contribuintes únicas, procedimentos de arrecadação uniformes e fiscalizações exercidas sob regras gerais e, ao mesmo tempo, que cada unidade da Federação possa definir suas alíquotas do IVA (à luz da seletividade e da essencialidade, tal como no IPI e no ICMS) e conceder benefícios, incentivos ou isenções fiscais com respeito a limites constitucionais e a parâmetros fixados em lei complementar construídos democraticamente.

As experiências da Suíça, da União Europeia, dos Estados Unidos, do Canadá, e até mesmo da Federação Russa, demonstram que não é necessária a criação de um IVA único – uniformizando alíquotas e impondo aos governos subnacionais uma tributação sobre o consumo que lhes inviabilize a adoção de políticas fiscais – para se instituir um modelo eficiente, pouco burocrático e sem complexidade. Em especial nos casos dos Estados Unidos e do Canadá, foram criados sistemas de arrecadação do IVA que não impossibilitam a iniciativa privada de realizar seus investimentos ou de desenvolver suas atividades empresárias ordinárias. Pelo contrário, em ambos os países, há um IVA dual (um federal e outro estadual/provincial), que pode ser objeto de concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais por parte de cada ente federativo desde que obedecidas certas regras (*v.g.*, CFTA, SSUTA), com sistemas de arrecadação que podem ser centralizados a depender da escolha do governo subnacional (caso canadense), sendo que até mesmo a inexistência do IVA, ou de qualquer imposto sobre o consumo, é admitida (*v.g.*, Alaska, Montana,

Oregon e New Hampshire nos Estados Unidos; e Alberta, Nunavut, Yukon e os Northwest Territories no Canadá).

Vê-se, portanto, que a simplificação do modelo atual de tributação no Brasil poderia ser, em boa parte, extraída das duas Propostas de Emendas à Constituição em debate no Congresso Nacional em 2019.

Em primeiro lugar, poder-se-ia criar o IVA federal, o qual substituiria a COFINS, a contribuição para o PIS/PASEP e o IPI e que obedeceria ao princípio da seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço. Com a medida, haveria a unificação da tributação sobre o consumo na esfera federal, facilitando o pagamento dos tributos pelos sujeitos passivos. Ao mesmo tempo, os contribuintes continuariam a se utilizar, e a se beneficiar, dos conhecidos sistemas eletrônicos da Receita Federal do Brasil – RFB¹⁸³ e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional¹⁸⁴ (v.g., NF-e, e-CAC, e-processo,

¹⁸³ Atualmente, a RFB permite que seja emitida a Nota Fiscal eletrônica (NF-e), a qual substitui a nota fiscal em papel, tendo validade jurídica para todos os fins. Ademais, há o Portal e-CAC, que oferece diversos serviços *online*, na sua maioria por meio de certificado digital, ao contribuinte, tais como (i) a inscrição, a alteração de dados cadastrais, a alteração da situação cadastral e emissão de comprovante de inscrição e situação cadastral referente a atividade econômica da pessoa física; (ii) a inscrição, a alteração ou a consulta de uma matrícula CEI (Cadastro Específico do INSS), sendo que, na inscrição, o número da matrícula é fornecido automaticamente ao final da entrada das informações; (iii) a inscrição, a alteração, a consulta, a paralisação e a reativação de obra; (iv) a consulta e a emissão do comprovante de inscrição e de situação cadastral do CNPJ; (v) a opção, ou o cancelamento da opção realizada anteriormente, pela Caixa Postal do Portal e-CAC como meio para ciência de atos oficiais enviados pela Receita Federal, chamado de “Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico – DTE”; (vi) a consulta do quadro de sócios e administradores do CNPJ; (vii) o cadastramento dos responsáveis pela prestação das informações solicitadas pela RFB no âmbito do acompanhamento das pessoas jurídicas sujeitas ao Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado; e (viii) o estabelecimento de comunicação ágil das equipes de acompanhamento de maiores contribuintes com os contribuintes diferenciados, em substituição ao uso de e-mail, opção que é restrita às pessoas jurídicas sujeitas ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado de que trata a Portaria RFB nº 641/2015. Além de todos estes serviços disponíveis em âmbito cadastral, há ainda a possibilidade de expedição de certidões de situação fiscal, serviços relacionados a cobranças, tais como (ix) a compensação em GFIP e PERD/COMP; e (x) o controle de entrega de declarações, em especial de DCTF, DIRF, DIPJ, IRPF, Dimob, DITR, DACON, DERC, DIMOF, FCONT, DASN, DMED, DBF e MDEB, dentre muitos outros. A lista completa está disponível em: <<http://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/servicos-ecac/default.aspx>>. Além das dezenas de serviços disponíveis no Portal e-CAC, a RFB também oferece ao contribuinte a possibilidade de entrega de documentos digitais, por meio da abertura de um dossiê digital de atendimento, o qual será cadastrado no e-processo (via e-CAC). Por fim, destaque-se que há a possibilidade de o contribuinte efetuar agendamento de atendimentos pela *Internet*.

¹⁸⁴ Muitos serviços disponíveis pela RFB são feitos em conjunto com a PGFN, tais como (i) as consultas, os pagamentos, os parcelamentos e os requerimentos vinculados à Dívida Ativa da União – DAU; (ii) as certidões com a finalidade de consulta de pendências na situação fiscal do contribuinte; e (iii) a consulta de pendências fiscais do contribuinte na Dívida Ativa da União. Contudo, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional oferece diversos serviços diretos aos contribuintes com valores inscritos em Dívida Ativa da União, no portal da PGFN, tais como

REGULARIZE, SEI, SISPAR), órgãos que, durante décadas, desenvolveram e consolidaram conhecimentos técnicos relevantes para a arrecadação e a cobrança do crédito tributário e criaram inúmeros serviços voltados para os contribuintes com débitos devidos à União.

Paralelamente, a criação do IVA federal não geraria aumento da carga tributária, pois a alíquota a ser aplicada sobre os bens e serviços seria correspondente à expectativa de arrecadação dos três tributos substituídos, uma vez que o IVA federal seria exigido pelo mesmo ente da Federação que já arrecada e cobra a COFINS, a contribuição para o PIS/PASEP e o IPI, qual seja, a União. Ademais, a manutenção da carga tributária seria garantida pela possibilidade de substituição dos três tributos pelo IVA federal de forma imediata, vale dizer, sem longos períodos de transição de 15 ou 50 anos. Ou seja, a simplificação da tributação na esfera federal (três tributos por um só), por meio de Proposta de Emenda à Constituição, poderia ser executada, por exemplo, em um prazo entre um a dois anos, sem percalços de adaptação para o contribuinte (pois o novo IVA federal se manteria na mesma esfera de competência dos três tributos anteriores, havendo as conhecidas formas de procedimento da RFB e da PGFN) e com rápida geração de efeitos positivos na economia.

Em segundo lugar, seria possível a criação do IVA estadual, em substituição ao ICMS, com período de transição de, no máximo, três anos. O novo imposto obedeceria à regra do destino, ao princípio da seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço e poderia se utilizar de um comitê gestor, em moldes semelhantes ao da PEC nº 45/2019. As regras referentes à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais (incluindo reduções da base de cálculo) seriam fixadas em lei complementar, impossibilitando a utilização de parâmetros diferentes por cada ente federativo. Paralelamente, a competição tributária do novo IVA estadual poderia obedecer às propostas de

(i) o REGULARIZE, antigo e-CAC, para se acessar (i.a) a certidão de regularidade fiscal da pessoa física, (i.b) a certidão de regularidade fiscal da pessoa jurídica, (i.c) a consulta aos editais de notificação relativos à cobrança administrativa, (i.d) a lista de devedores da União e as respectivas informações sobre a dívida e (i.e) o canal de denúncias, caso o contribuinte esteja desconfiado das atitudes de alguma empresa ou pessoa física em relação à causa fiscal; (ii) o SISPAR; (iii) a emissão de DARF, DAS, GPS e GRDE, dentre outros (BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional).

aperfeiçoamento do sistema sugeridas no capítulo anterior¹⁸⁵, quais sejam, (i) a edição de nova lei complementar que fixe limites, e não proibições, à competição tributária na esfera do IVA estadual (substituto do ICMS); e (ii) a viabilização de acordos entre Estados-membros, os quais estabeleçam critérios razoáveis capazes de fixar um denominador comum entre os interesses dos entes federados.

Em terceiro lugar, também poderia ser criado o IVA municipal, em substituição ao ISS, com período de transição de, no máximo, três anos. Da mesma forma que o IVA estadual, o novo imposto local obedeceria à regra do destino, ao princípio da seletividade em função da essencialidade do bem ou serviço e poderia se utilizar de um comitê gestor, em moldes semelhantes ao da PEC nº 45/2019. A gestão poderia se utilizar das experiências da Frente Nacional de Prefeitos (FNP) e da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), o que daria mais eficiência à arrecadação e à cobrança do IVA municipal. As regras referentes à concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais (incluindo reduções da base de cálculo) seriam fixadas em lei complementar, impossibilitando a utilização de parâmetros diferentes por cada Município. Tal como ressaltado anteriormente, a competição tributária do novo IVA municipal poderia obedecer às propostas de aperfeiçoamento do sistema sugeridas no capítulo anterior¹⁸⁶, quais sejam, (i) a edição de nova lei complementar que fixe limites, e não proibições, à competição tributária na esfera do IVA municipal (substituto do ISS); e (ii) a viabilização de acordos entre Municípios, os quais estabeleçam critérios razoáveis capazes de fixar um denominador comum entre os interesses dos entes federados.

Em todos os três casos, a fim de se criar um teto geral na carga tributária, também seria possível que a Proposta de Emenda à Constituição fixasse limites de alíquotas para cada um dos IVA's, de modo que a sua soma (v.g., 6% de IVA municipal, 15% de IVA estadual e 9% de IVA federal, com limite geral de 30%) não ultrapasse determinado valor. A ideia seria

¹⁸⁵ Vide seção 4.3 A lei complementar e os acordos entre governos subnacionais: propostas de aperfeiçoamento do sistema, que trata da competição tributária envolvendo o ICMS e o ISS.

¹⁸⁶ Idem ibidem.

interessante para, além de não se sobrecarregar a tributação sobre o consumo a ponto de criar ônus excessivo sobre os consumidores, se estimular o ente federativo a buscar a tributação sobre a renda (União) ou sobre o patrimônio (Estados e Municípios) no caso de desequilíbrio orçamentário com fins ao cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal. Uma vez que a tributação sobre o consumo tende a estimular a regressividade, seria importante que a nova estrutura dos IVA's federal, estadual e municipal impedisse que o ente federativo, sem se preocupar com a justiça fiscal e com a isonomia, buscasse o caminho mais cômodo do aumento das alíquotas do imposto sobre o consumo em detrimento da fiscalização, da cobrança e até mesmo do aumento de alíquotas sobre a renda e o patrimônio (signos de presunção de riqueza mais próximos da capacidade contributiva).

Por fim, no que diz respeito ao IPVA, deve-se louvar a proposta contida na PEC nº 293/2004, no sentido de o imposto também passar a incidir sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Isto porque o entendimento tradicional relativo aos veículos automotores terrestres causa prejuízo ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que, atualmente, diversas pessoas físicas e jurídicas com maior poder aquisitivo não são contribuintes do imposto, em razão de terem optado pela aquisição de helicópteros, aviões, iates, lanchas etc. Assim, o IPVA acaba gerando ônus tributário apenas para a classe média e para pequenas e médias empresas, mantendo-se um privilégio para um grupo restrito de pessoas físicas e jurídicas abastadas – o que fortalece, ainda mais, a regressividade¹⁸⁷ em um sistema que pode ser caracterizado como “perverso e esdrúxulo” (GODOI, 2017, p. 134).¹⁸⁸

¹⁸⁷ Uma das três medidas propostas por Marciano Seabra de Godoi para se combater a extrema regressividade da tributação atual, envolve a criação de alíquotas progressivas de IPVA sobre veículos automotores com valor acima de 200 ou 300 mil reais, alteração legislativa que teria como lastro o julgamento do RE 562.045 pelo STF, em que se assentou que “não há incompatibilidade ontológica entre os impostos reais e a progressividade de alíquotas, como se havia erroneamente afirmado na jurisprudência anterior do tribunal”. Logo, a partir de “uma simples lei ordinária, a regressividade do sistema tributário brasileiro poderia ser minorada” (GODOI, 2017, p. 133). Defendendo a constitucionalidade da aplicação da progressividade em relação ao ITBI e apresentando o posicionamento do STF quanto à progressividade nos impostos reais, veja-se: OLIVEIRA, 2016a, p. 49-72.

¹⁸⁸ Ao cuidar do imposto sobre grandes fortunas, Marciano Seabra de Godoi observa que, atualmente, vigora “um sistema perverso e esdrúxulo, no qual o patrimônio da classe média (formado em quase sua integralidade por veículos automotores, imóveis urbanos, pequenos imóveis rurais) é todo ele tributado anualmente (IPVA, IPTU, ITR), mas o patrimônio dos estratos mais altos da sociedade não sofre qualquer tributação, visto que não há imposto

Já no âmbito da competição tributária, a incidência do IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves poderia criar um novo campo de disputa entre entes federativos. Por mais que questões geográficas (*v.g.*, acesso ao mar, existência de bacias hidrográficas com rios navegáveis) e de atuação empresarial (*v.g.*, seleção de portos de navios específicos pelas empresas, escolha de determinado aeroporto a ser utilizado como centro de conexões de vôos – HUB pelas companhias aéreas) acabem fixando limites à exigência do imposto, a ampliação da hipótese de incidência do IPVA poderá influenciar o comportamento dos novos contribuintes ao registrarem as suas embarcações ou aeronaves. E, nesse momento, acontecerão situações semelhantes àquelas que já ocorrem com os proprietários de automóveis no regime atual.¹⁸⁹

5.2 O impacto do comércio eletrônico e da economia digital

A forte expansão do comércio eletrônico aumentou os conflitos entre Estados-membros pela exigência do ICMS (origem *versus* destino), o que levou à publicação da EC nº 87/2015, no sentido de assegurar que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado – seja ele contribuinte ou não do imposto –, se adote a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (art. 155, §2º, inc. VII, da CR/88).

Nota-se que a nova regra criada pela EC nº 87/2015 teve como objetivo regular o rápido aumento do comércio eletrônico, o qual, em 2018, gerou investimentos na ordem de 47 bilhões de dólares, um crescimento de 9,8% em relação a 2017 (ABES, 2019).¹⁹⁰ Ademais, estima-se que o comércio eletrônico

patrimonial específico para ações, participações societárias, aplicações financeiras, aeronaves, embarcações, obras de arte, joias, etc.. Vale dizer, o imposto sobre grandes fortunas não seria, para os detentores de grandes fortunas, uma incidência a mais, e sim a correção de uma incidência a menos” (GODOI, 2017, p. 134).

¹⁸⁹ A questão é tratada com detalhes por PENHA (2016) e HENRIQUES; CAMPOS (2012).

¹⁹⁰ Segundo a ABES, o Brasil se mantém em 9º lugar no *ranking* mundial de investimentos em TI, de acordo com prévia do estudo “Mercado Brasileiro de Software e Serviços”.

deve dobrar sua participação no varejo até 2021, alcançando o valor de 85 bilhões de reais (G1, 2016). Assim, se a regra não fosse alterada, haveria uma concentração cada vez maior da arrecadação do ICMS nos Estados que fossem sede das maiores empresas varejistas do país (v.g., São Paulo, Rio de Janeiro) em detrimento dos Estados economicamente mais fracos, o que incentivaria a chamada “guerra fiscal”. Sob esta ótica, não só o surgimento, mas também o acelerado crescimento das vendas *online*, prejudicaria ainda mais a relação entre governos subnacionais, criando mais um campo de conflito na tributação estadual sobre o consumo.

Somando-se a isso, no quadro atual, o surgimento de novos bens de consumo na economia digital tem provocado sérios embates entre Estados e Municípios pela exigência do ICMS ou do ISS (caracterização como mercadoria *versus* prestação de serviço). Isto porque a cláusula primeira do Convênio ICMS 106/2017 prevê que as operações com bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres (que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados), comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, serão objeto de exigência do ICMS em favor dos Estados. Em contrapartida, em dezembro de 2016, foram acrescentados os itens 1.03 (computação em nuvem), 1.04 (*softwares* e aplicativos) e 1.09 (*streaming* de áudio e vídeo) à lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, de modo que, na área de informática, os serviços (a) de processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres (item 1.03); (b) de elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres (item 1.04) e (c) de disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *Internet*, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos na forma da Lei nº 12.485/2011, sujeita ao ICMS) passaram a exigir o pagamento do ISS (alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/2016). Com isso, surgiu uma sobreposição de tributos sobre o consumo que passou a onerar

excessivamente os negócios realizados por empresas da área de tecnologia da informação (TI), além de violar a capacidade contributiva dos contribuintes.¹⁹¹

No entanto, quanto à competição tributária no âmbito da economia digital, é interessante observar que alguns entes federativos têm buscado atrair empresas do setor de TI, conferindo-lhes isenções de ICMS e ISS – ou simplesmente não definindo a nova atividade da economia digital como hipótese de incidência do imposto.¹⁹²

A Assembleia Legislativa de Santa Catarina, por exemplo, aprovou, no final de maio de 2019, o Projeto de Lei nº 55/2019, de autoria do Governo do Estado, que visa a regulamentar a cobrança do ICMS sobre bens digitais, categoria na qual se incluem *softwares*, aplicativos, jogos eletrônicos, dentre outros. O objetivo do Projeto de Lei nº 55/2019 era, justamente, dispensar a cobrança do imposto estadual sobre produtos digitais para consumo final, de forma a se evitar a bitributação – uma vez que, atualmente, estes produtos também sofrem a incidência do ISS. Assim, definiu-se que o ICMS somente incidiria sobre os chamados “*softwares* de prateleira”, vale dizer, aqueles produzidos em larga escala, de maneira uniforme e colocados no mercado para aquisição sob a forma de cópias múltiplas, em regra CD’s. Consoante o Governo do Estado, a importância da alteração legislativa pode ser extraída do

¹⁹¹ Para mais detalhes sobre a exigência do ISS e do ICMS sobre atividades da economia digital, leia-se: FEITOSA, 2018, p. 124-129.

¹⁹² Em sentido contrário, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 63.099/17 que passou a exigir o recolhimento do ICMS quando houver saídas com bens ou mercadorias digitais realizadas por *site* ou plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados. Contudo, a BRASSCOM – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação impetrou Mandado de Segurança Coletivo, visando à suspensão dos efeitos do diploma legal em favor das empresas por ela representadas, tendo-se obtido liminar concedida pela 9ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo (LARA; REIS, 2018). Já no Estado do Rio Grande do Sul, o Sindicato das Empresas de Informática do Rio Grande do Sul – SEPRORGS ajuizou ação declaratória com pedido de tutela antecipada a fim de afastar os efeitos dos Decretos Estaduais 52.904/2016 e 53.121/2016, referentes ao ICMS sobre *software*, com relação aos seus associados, tendo-se obtido decisão liminar no sentido de que a legislação estadual feriria os princípios da competência e de legalidade, estando configurada a bitributação, haja vista a incidência do ISS sobre o mesmo fato gerador. No que tange ao Estado de São Paulo, o Decreto 61.791/16 foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5576/SP, rel. Ministro Roberto Barroso) ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços – CNS (SANTOS; CARPINETTI, 2016). Por fim, em Minas Gerais, o Decreto 46.877/2015, bem como o art. 5º da Lei nº 6.763/1975 e o art. 1º, incisos I e II, do Decreto 43.080/2002, foram objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5659/MG, rel. Ministro Dias Toffoli) ajuizada pela Confederação Nacional de Serviços – CNS (CONJUR, 2017).

fato de que a participação do setor de tecnologia no PIB catarinense é superior a 5%, com faturamento de aproximadamente R\$ 15 bilhões ao ano (ACATE, 2019). O projeto de lei, sancionado pelo governador, deu origem à Lei Estadual nº 17.736, de 18 de junho de 2019, a qual foi expressa ao preservar a competência tributária dos Municípios (alteração do art. 2º, §2º, inc. II, da Lei Estadual nº10.297/1996).

Em atuação semelhante, mas, desta vez, alterando o projeto de lei encaminhado pelo Poder Executivo, a Câmara de Vereadores de Belo Horizonte, ao aprovar a Lei nº 11.079/2017, rejeitou, de forma unânime, a exigência do ISS sobre os serviços de computação em nuvem, de *streaming* de vídeo e áudio e de publicidade *online*. A alegação dos Vereadores foi no sentido de que a tributação destes serviços, em um período de crise econômica e desemprego, afastaria empresas do setor de TI e futuros investimentos, o que diminuiria a geração de empregos e prejudicaria o crescimento econômico da região. Ademais, a Câmara de Vereadores de Belo Horizonte foi expressa ao asseverar que a cobrança do ISS afugentaria novos projetos, o que provocaria a migração das empresas de TI e *startups* do setor para Municípios vizinhos à Capital (GODOI; FREITAS JÚNIOR, 2019, p. 159-160).

Vê-se, portanto, que, no modelo atual do ICMS e do ISS, há amplo espaço para que, em futuro próximo, mais entes federativos procurem não tributar as atividades da economia digital – em especial, de *streaming* de vídeo e áudio, de computação em nuvem e de publicidade *online*, em razão do rápido crescimento destes setores e das importantes multinacionais que atuam no ramo (*v.g.*, Netflix, Amazon Prime, Spotify, Microsoft, Google, Apple, Facebook etc.). Tendo em vista a alta mobilidade das empresas que atuam na economia digital, a concessão de benefícios, incentivos ou isenções de ICMS e ISS deve gerar mudanças no comportamento dos investidores do setor de TI, levando a uma concentração de *startups* e empresas de tecnologia em Municípios e Estados específicos.¹⁹³

¹⁹³ Atualmente, há sete importantes parques tecnológicos no Brasil: Porto Digital, em Recife; San Pedro Valley, em Belo Horizonte; Parque Tecnológico do Rio de Janeiro; Vale da Eletrônica, em Santa Rita do Sapucaí/MG; Parque Tecnológico de São José dos Campos; Sapiens, em Florianópolis; e TecnoPuc, em Porto Alegre. Paralelamente, deve-se destacar a UNICAMP e o ITA, em São José dos Campos, como duas instituições de ensino superior de grande importância na área tecnológica.

Para se ter uma ideia do impacto do setor de TI na economia brasileira, durante o ano de 2018, o segmento de *software* movimentou mais de 10 bilhões de dólares no mercado doméstico, enquanto a área de serviços alcançou mais de 12 bilhões de dólares e o segmento de *hardware* mais de 23 bilhões de dólares. Ao mesmo tempo, o setor de telecomunicações – que é diretamente vinculado à área de TI – alcançou atividade econômica superior a 50 bilhões de dólares no Brasil. E, curiosamente, a distribuição regional do mercado brasileiro de TI parece repetir a realidade das atividades de indústria e prestação de serviços no PIB nacional, uma vez que 60% do setor de TI se concentra na Região Sudeste, 13% no Sul, 12% no Centro-Oeste, 10% no Nordeste e apenas 4% no Norte (ABES, 2019), o que indica a existência de potencial para a ocorrência de competição tributária.

Contudo, o futuro da tributação sobre bens de consumo negociados por meio do comércio eletrônico ou vinculados à economia digital sofrerá mudanças com a efetivação da reforma tributária, seja sob as ideias da PEC n° 293/2004, seja na forma da PEC n° 45/2019. Isto porque, com a adoção do IBS (verdadeiro imposto sobre o valor agregado), a antiga diferenciação entre obrigação de dar e obrigação de fazer, oriunda do Direito Romano, perderá, por completo, qualquer relevância.¹⁹⁴ O objeto do novo imposto sobre o consumo será todo e qualquer bem, tangível ou intangível, serviço ou direito. Isto é, não importa se o bem será caracterizado como uma mercadoria, um serviço, uma mercadoria com um serviço embutido ou um serviço acompanhado de uma mercadoria: em havendo uma relação de consumo, a transferência de propriedade ou a utilização de um serviço, devida será a incidência do IBS.

Por conseguinte, e tendo em vista que o IVA/IBS se orienta pelo princípio do destino, os conflitos envolvendo Estados e Municípios na forma da exigência do ISS e do ICMS desaparecerão. Quer no modelo do IBS da PEC n°

¹⁹⁴ Sobre o tema, assim observa Maurine Morgan Pimentel Feitosa: “o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, estando relacionada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. E adiante acrescenta: “a cessão de uso de software de prateleira implica inequívoca transferência eletrônica de dados, de modo que a ocorrência ou não de tradição, nos termos em que delineada pelo Direito Civil e autorizada pelo art. 49, Lei n° 9.610/1998, não constitui o elemento preponderante para fins de se aferir a ocorrência do fato gerador do imposto” (FEITOSA, 2018, p. 125-127).

45/2019, quer no sistema do IVA em três níveis (federal, estadual e municipal), as diferenças entre mercadoria e serviço perdem força, não fazendo mais sentido debatê-las.

A mudança no ordenamento jurídico, entretanto, não significa que novos conflitos não possam surgir. Na verdade, o que provavelmente ocorrerá será a mudança de foco nos questionamentos feitos pelos administradores públicos: da caracterização do bem como mercadoria ou serviço, os entes federativos passarão a se insurgir contra a definição do local de domicílio do contribuinte de fato (consumidor).

Antes de se abordar o problema do local de domicílio do contribuinte/consumidor, é preciso destacar que a economia digital abarca diversas atividades que se manifestam de maneira bem diferente da compra e venda de produtos e da prestação de serviços tradicionais. Com base nas análises desenvolvidas por Diana Rodrigues Prado de Castro, deve-se destacar que, atualmente, as atividades econômicas em meio virtual envolvem (a) a computação em nuvem (“*cloud computing*”), em que há a utilização de um aplicativo ou de um *software* como serviço (“*Software as a Service*” – SaaS), bastando existir uma conexão pela *Internet* para a fruição da atividade pelo consumidor; (b) as moedas virtuais ou criptoativos¹⁹⁵ (v.g., “*bitcoins*”), cuja negociação permite a compra e venda de bens e serviços reais, mas cujo lastro, em regra, não são moedas emitidas por instituições financeiras nacionais; (c) a robótica avançada, que permite a execução de tarefas profissionais por meio da inteligência artificial; (d) a impressão em 3D, que permite ao consumidor montar produtos personalizados na sua própria casa ou em local de trabalho; (e) a produção colaborativa (v.g., “*crowdfunding*”), que viabiliza empréstimos e doações por plataformas digitais, dentre outros (CASTRO, 2018, p. 12-16). Paralelamente, os modelos de negócio na economia digital variam desde o comércio eletrônico entre empresas (“*business-to-business*” – B2B), tal como nos serviços de logística envolvendo transporte, armazenagem e distribuição; entre empresas e consumidores

¹⁹⁵ Para saber detalhes sobre as novas obrigações tributárias acessórias, associadas ao mercado de criptoativos, constantes da Instrução Normativa nº 1.888/2019, bem como sobre o sigilo das carteiras virtuais, veja-se: ÁVILA, 2019. Já para uma visão global dos criptoativos e as possíveis incidências tributárias, veja-se: PINTO; OLIVEIRA; IGLESIAS, 2018.

(“*business-to-consumer*” – B2C); e entre consumidores (“*consumer-to-consumer*” – C2C), tal como na intermediação na venda ou aluguel de veículos e imóveis, alcançando até os serviços de pagamento, as lojas de aplicativos (“*app stores*”) e a publicidade *online* (CASTRO, 2018, p. 16-20).

Vê-se, portanto, que as atividades e os bens de consumo incorpóreos que são objeto da economia digital, além de estarem em franca expansão, se manifestam de forma completamente diferente daquelas existentes no comércio e na prestação de serviços preponderantes até o início dos anos 2000. Salvo nos casos de B2C referentes a entregas de bens físicos (*v.g.*, CD’s, camisas), todas as outras atividades e bens de consumo são intangíveis, o que dificulta a identificação de aspectos clássicos do Direito dos Contratos, tais como o local da assinatura do acordo pelas partes e a definição do real domicílio do consumidor.

À luz do futuro sistema de tributação sobre o consumo a ser fixado pela PEC nº 293/2004, pela PEC nº 45/2019, ou na forma do IVA em três níveis (federal, estadual e municipal), a verificação do domicílio dos verdadeiros consumidores dos serviços e bens intangíveis da economia digital deverá enfrentar sérias dificuldades operacionais. Por mais que, no plano interno, o IVA/IBS não vá enfrentar a questão da baixíssima carga tributária em certas jurisdições em que são domiciliados consumidores finais de bens intangíveis e do não recolhimento do imposto por empresas não-residentes (matérias típicas do IVA no plano internacional), haverá questionamentos quanto ao domicílio do consumidor no que tange à arrecadação e à cobrança do novo imposto sobre o consumo, pois o princípio do destino regerá o IVA/IBS dentro do território brasileiro.

Neste aspecto, e de modo a justificar o posicionamento destacado acima, podem ser descritas algumas situações em que a definição do real domicílio do consumidor se tornará duvidosa, o que abrirá margem para a simulação, o abuso de forma ou até o planejamento tributário lícito por parte do consumidor, bem como de competição tributária entre os entes federativos.

Imaginemos um primeiro exemplo: uma pessoa jurídica do setor de varejo ou atacado, com unidades em diversos Estados-membros, firma um contrato de serviço de pagamento ou de computação em nuvem com uma empresa de tecnologia (B2B). Os serviços facilitarão as transações bancárias

online (v.g., cartão de crédito, boletos bancários), no caso do serviço de pagamento, ou criarão uma rede de armazenamento, de *softwares* e de gerenciamento de dados, no caso da computação em nuvem. Ambos os serviços beneficiarão todas as unidades da empresa, sejam elas caracterizadas como filiais, agências ou mesmo um funcionário trabalhando em casa (*“home office”*), no que diz respeito à computação em nuvem. Diante desse cenário, é inviável a identificação do local do consumo serviço, pois o bem incorpóreo está sendo consumido em todos os ambientes empresariais ao mesmo tempo. Assim, abre-se a possibilidade de a pessoa jurídica (contratante) firmar um acordo indicando como local da prestação do serviço aquele em que há a menor alíquota do IVA/IBS. Vale dizer, antes de celebrar o contrato de serviço de pagamento ou de computação em nuvem, a pessoa jurídica já indica a sua unidade localizada no Estado ou Município em que a alíquota do IVA/IBS seja menor, o que diminuirá a carga tributária imposta sobre o negócio jurídico.

No plano da alíquota federal do IBS ou do IVA federal, não há como a pessoa jurídica reduzir os seus custos tributários, mas, nas esferas estadual e municipal, a possibilidade é clara. Os fiscos estaduais e municipais poderão questionar a escolha prévia do local do serviço, levantando, por exemplo, qual o domicílio da pessoa jurídica para fins de imposto de renda. No entanto, além de o domicílio vinculado ao imposto de renda ser utilizado, em regra, como parâmetro para outros tributos federais (v.g., IVA federal, IBS federal), há a obrigatoriedade de a pessoa jurídica ter registro de IVA estadual e municipal em cada ente federativo em que atue, o que envolve, necessariamente, a indicação de endereços empresariais nos Estados e Municípios. Logo, o problema persiste, o que abre margem para uma limitada competição tributária entre entes federativos.

Veja-se que o problema do local da prestação do serviço ou do consumo do bem não ocorreria com atividades tradicionais, tais como a reforma de imóveis, o treinamento de funcionários, a manutenção de equipamentos etc. Isto porque o momento e o local no qual é efetuada a prestação de serviço são aferíveis pelos contratantes, bem como pela administração tributária. Mas como isso seria possível em relação aos bens intangíveis negociados na economia digital?

Um segundo exemplo pode demonstrar o nível de extensão do problema. Imaginemos um portal na *Internet* que facilite a alienação de veículos de pessoas físicas (B2C). O serviço da empresa de tecnologia, que servirá como uma espécie de intermediário entre o proprietário do veículo e possíveis compradores, poderá ter como base digital e eletrônica qualquer local, uma vez que o portal estará disponível para todas as pessoas com acesso à *Internet*. O vínculo jurídico entre os diversos consumidores do serviço virtual e a empresa administradora do portal não se confunde com o eventual negócio jurídico de transmissão da propriedade do veículo anunciado, de modo que o Estado em que o veículo está registrado é irrelevante. Desta forma, nada impediria que a empresa de tecnologia tivesse sua sede localizada em um Município com uma menor alíquota do IBS ou do IVA municipal. Mais do que isso: poderia a empresa se instalar em um local cuja soma das alíquotas do IVA/IBS estadual e municipal fosse menor do que as exigidas em outras localidades. Em sendo um serviço digital, a definição do local de atuação da empresa passaria por um processo mais flexível do que de uma pessoa jurídica do setor da indústria ou do comércio tradicional. Assim, se os consumidores assinassem um contrato estabelecendo como local de execução do serviço o domicílio da empresa, haveria a possibilidade de a carga tributária sobre o consumo ser menor do que aquela exigida no domicílio, para fins civis, do consumidor. Não entrando em questionamentos concernentes ao abuso de forma do contrato ou à ocorrência de simulação quanto ao local do serviço, resta evidente que haveria campo para a ocorrência de competição tributária entre entes federativos – até porque, por ser um bem incorpóreo, o serviço oferecido pelo portal estaria sendo prestado em todo o Brasil, incluindo o Município no qual ele esteja domiciliado.

Há ainda um terceiro exemplo, por sinal já bastante comum ao se tratar de *softwares* e aplicativos vinculados a *notebooks*, *smartphones* e *tablets*, e que envolve a forte característica da mobilidade dos bens intangíveis da economia digital. Imaginemos um consumidor que seja domiciliado no Município “A”, adquira o bem intangível no Município “B” e use o *software* ou aplicativo no Município “C”. Ou então que o consumidor seja domiciliado, tenha adquirido o bem e utilize o serviço em três Estados diferentes. Mesmo que se procure resolver a competência tributária por meio do princípio do destino,

provavelmente haverá questionamentos por parte dos entes federativos que se sintam prejudicados, a partir de alegações de simulação ou abusos de forma do contrato pelos consumidores. Isto porque a solução da questão por mera identificação do domicílio do consumidor (visão formalista) poderá estimular planejamentos tributários que criem vantagens indesejáveis, especialmente à luz da PEC nº 45/2019, em favor de determinados Estados ou Municípios com alíquota de IVA/IBS mais baixa. Quanto às pessoas físicas, torna-se mais difícil – porém não impossível – que o consumidor busque ter domicílio em Município – ou mesmo em determinado Estado – tão somente em razão da alíquota reduzida do IVA/IBS. Mas e quanto às empresas que tenham alto custo contábil ou financeiro na esfera dos serviços da economia digital?

Uma vez que, no desenvolvimento de atividades econômicas, a tendência seja o aumento no consumo de bens intangíveis em detrimento de bens corpóreos – principalmente no setor de prestação de serviços –, há sério risco de empresas com alto custo na manutenção de bens da economia digital se localizarem em Municípios ou Estados com baixa alíquota de IVA/IBS tão somente para diminuir a carga tributária. No caso em exame, a empresa poderia ser domiciliada no Município e/ou Estado “A”, adquirir os bens intangíveis no Município e/ou Estado “B” e ter seus empregados utilizando *softwares* e aplicativos vinculados a *notebooks*, *smartphones* e *tablets* nos Municípios e/ou Estados “C”, “D”, “E” etc. Frise-se que, nas áreas da indústria e comércio, este risco tributário é baixíssimo. Mas o que dizer de empresas de consultorias (*v.g.*, contábeis, financeiras, jurídicas, de projetos de engenharia), de telecomunicação ou de educação (em especial de ensino à distância), ou de instituições financeiras ou laboratórios? Certamente, o risco será bem maior.

Além dessas três situações, muitas outras poderão ocorrer, uma vez que os sistemas do IBS da PEC nº 293/2004 e da PEC nº 45/2019, assim como do IVA em três níveis (federal, estadual e municipal), têm como vetor o princípio do destino. No entanto, os modelos do IBS das Propostas de Emenda à Constituição nº 293/2004 e nº 45/2019 pretendem acabar com a “guerra fiscal” tendo como parâmetro um modelo de negócios que vem perdendo espaço e importância nos dias atuais: a compra e venda de mercadorias físicas (obrigação de dar) e a prestação de serviços (obrigação de fazer) identificáveis no plano concreto. Assim, a alegação da instituição de um novo sistema de

tributação sobre o consumo que impede a “guerra fiscal” – ou, de forma mais técnica, a competição tributária – parece surgir desconectada da economia digital, a qual cresce rapidamente em relevância econômica no Brasil. Isto é, em boa parte, as Propostas de Emenda à Constituição nº 293/2004 e nº 45/2019 já nasceram “velhas”, voltadas para lidar com um mundo que está deixando de existir.

Não fosse assim, não teriam as duas propostas ignorado três características fundamentais da economia digital: (i) o oferecimento de bens intangíveis, (ii) cujo serviço ou consumo é realizado em vários ou todos os lugares ao mesmo tempo e que, por isso, (iii) o local da prestação do serviço, ou mesmo do domicílio do consumidor, pode ser de difícil aferição pela administração tributária – e de fácil alteração para pessoas jurídicas atuantes na área de serviços. Daí o porquê de, quanto à economia digital – inclusive no que tange ao comércio eletrônico –, se vislumbrar a ocorrência de uma competição tributária (a) por domicílios de consumidores e (b) por sedes de empresas de tecnologia, mesmo sob o formato do IBS.

Ante tais considerações, seria mais adequado reconhecer que a competição tributária faz parte do ordenamento jurídico brasileiro, sendo instituído o IVA em três níveis (federal, estadual e municipal), ao invés do IBS. Não havendo a previsão de uma competição tributária lícita nas Propostas de Emenda à Constituição em debate, em um futuro próximo (ou seja, bem antes do longo período de 50 anos de transição previsto pela PEC nº 45/2019), provavelmente será exigida uma nova reforma tributária por parte dos governos subnacionais, a fim de “corrigir” a “guerra fiscal” estabelecida em razão da economia digital.

CONCLUSÃO

Passados muitos anos desde a consolidação da jurisprudência do STF sobre o tema, uma visão se perpetuou no ambiente jurídico: toda concessão de benefícios, incentivos ou isenções fiscais de ICMS, sem votos unânimes no CONFAZ, e de ISS, com alíquotas abaixo de 2%, é considerada inconstitucional e rotulada, portanto, como “guerra fiscal”. O entendimento do STF, reiterado pelos demais Tribunais e chancelado por boa parte da doutrina, criou um dogma que inviabilizou uma reflexão jurídica mais profunda sobre o tema, solidificando uma espécie de planificação tributária, ou seja, a exigência da adoção de políticas públicas fiscais de maneira uniforme por parte de todos os governos subnacionais.

Não obstante o posicionamento fixado pela Corte Constitucional brasileira, o fenômeno da “guerra fiscal” pôde ser posto em dúvida neste trabalho, a partir de três vias de estudo de perfis diferentes: primeiro, pela análise de sistemas tributários de outras federações; segundo, pelo reposicionamento da liberdade e do liberalismo financeiro no processo de interpretação constitucional; e, terceiro, pela releitura da Constituição de 1988, voltada para a autonomia financeira dos governos subnacionais. Tendo por base essas três vias de estudo, foi possível analisar a competição tributária sob um enfoque diferente do adotado pelo STF, estabelecendo-se as características principais da competição tributária lícita em contraste com a competição tributária ilícita. Além de se esclarecer que há diversas hipóteses em que a concessão de benefícios ou incentivos fiscais não gera competição tributária, percebeu-se que a chamada “guerra fiscal” é apenas uma das formas de manifestação da competição tributária – a ilícita –, a qual provoca desequilíbrio no federalismo fiscal e que gera irresponsabilidade na gestão fiscal.

Por meio do diferente enfoque proposto nesta tese, foi possível a elaboração de duas propostas de aperfeiçoamento do sistema de competição tributária, as quais envolvem, basicamente, a edição de nova legislação complementar e a instituição de acordos entre governos subnacionais. Com a criação de novas leis complementares que fixem limites, e não proibições, à competição tributária na esfera do ICMS e do ISS e com a viabilização de

acordos entre governos subnacionais, os quais fixem critérios razoáveis capazes de estabelecer um denominador comum entre os interesses dos entes federados, torna-se possível a prática da competição tributária, atendendo-se à autonomia dos governos subnacionais. Afastada a uniformização de políticas tributárias provocada pela jurisprudência atual do STF, é reforçado o ideal de liberdade, que abarca desde a livre iniciativa e a livre concorrência – presentes na liberdade empresarial – até o exercício da liberdade pelo cidadão-contribuinte, titular do direito de influenciar a política fiscal a ser adotada pelo ente federado, desaguando, finalmente, na autonomia financeira e administrativa dos governos subnacionais – a qual, reitera-se, é reflexo da liberdade dos próprios indivíduos e dos grupos sociais em determinar quais as políticas públicas que devem ser adotadas para o atendimento da autodeterminação da população. Neste aspecto, as doutrinas de Ricardo Lobo Torres e de James M. Buchanan – com fundamentos, respectivamente, no liberalismo financeiro de Rui Barbosa e no liberalismo contratualista – abrem caminho para um novo enfoque sobre a competição tributária, conjugando a liberdade do indivíduo com a autonomia financeira dos governos subnacionais. A adoção do liberalismo sob estas bases faz com que não se perca de vista a necessidade de regras para o exercício da competição tributária, sem que, no entanto, se inviabilize a autonomia dos entes federados em definir a sua política fiscal.

As duas propostas de aperfeiçoamento do sistema de competição tributária não só se estruturam sobre o liberalismo de Torres e Buchanan, mas também sobre determinadas experiências estrangeiras. Os sistemas tributários dos Estados Unidos, do Canadá e da União Europeia nos fornecem ideias interessantes de como lidar com a competição tributária no plano interno. Instrumentos legais adotados pelos europeus, canadenses e americanos (*v.g.*, “*Code of Conduct*”, AIT, CFTA, SSUTA) surgem como inspiração para a construção de propostas capazes de regular a competição tributária em nosso país. Por mais (i) que os Estados Unidos e o Canadá, assim como a Suíça, não se utilizem de um modelo com repartição rígida de competências tributárias, tal como o Brasil, (ii) que os Estados Unidos adotem um modelo de federalismo fiscal competitivo e (iii) que a União Europeia seja uma união de países, e não uma federação propriamente dita, verifica-se que as duas nações norte-

americanas, bem como os europeus, foram capazes de lidar, de forma satisfatória, com os aspectos predatórios ou nocivos da competição tributária interna, sem inviabilizar a competição entre Estados, Províncias, ou mesmo países, e sem transferir para o Poder Judiciário os conflitos entre entes federativos ou nações. Respeitadas as diferenças entre um sistema tributário com e sem repartição de competências tributárias e entre os modelos de federalismo fiscal competitivo e misto, percebe-se que é plenamente possível a adoção de determinadas ideias estrangeiras para se enfrentar os efeitos problemáticos da competição tributária no Brasil, desde que sejam realizadas adaptações e aplicados filtros constitucionais, os quais fazem com que as ideias e as propostas existentes em ordenamentos jurídicos alienígenas sirvam de inspiração ou base teórica para a criação de instrumentos legais compatíveis com a Constituição de 1988 – tais como as duas propostas centrais capazes de aperfeiçoar o sistema de competição tributária constantes do Capítulo 4.

Paralelamente, a caracterização da competição tributária como lícita e ilícita, bem como a construção de propostas para se enfrentar o fenômeno da competição tributária no Brasil, somente poderia ser feita a partir de uma releitura da Constituição de 1988. Neste ponto, foi ressaltada a necessidade de reinterpretar dos três dispositivos constitucionais que, na realidade, estabelecem limites, mas não proibições, à competição tributária: o art. 146, inc. I (que abarca os conflitos de competência); o art. 155, §2º, inc. XII, alínea “g” (que trata da concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS); e o art. 156, §3º, inc. I e III (que cuida da concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ISS).

Para a releitura desses três artigos, devem ser utilizados outros três dispositivos constitucionais, os quais estabelecem diretrizes hermenêuticas para a compreensão do federalismo fiscal brasileiro. Em primeiro lugar, há o art. 3º, inc. II e III, que dá relevo à erradicação da pobreza e da marginalização, bem como à redução das desigualdades sociais e regionais (o que abrange políticas públicas tributárias), as quais são consideradas objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Em segundo lugar, destaque-se o art. 60, §4º, inc. I, que veda a possibilidade de Emenda à Constituição cuja proposta busque abolir a forma federativa de Estado (cláusula pétreia), uma vez

que a Federação é o eixo principal da organização político-administrativo-fiscal da República. Em terceiro lugar, há o art. 163, que trata das normas sobre finanças públicas e que provocou a edição da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a qual se orienta pela gestão fiscal responsável.

A nova interpretação dada aos dispositivos constitucionais em debate permite que o fenômeno da competição tributária seja visto de outra forma, abrindo-se a possibilidade de se analisar a chamada “guerra fiscal” do ICMS e do ISS sob o prisma da autonomia financeira dos entes federados. Tendo em mente que, a nosso ver, o Brasil adota um modelo de federalismo fiscal misto, a releitura da Constituição de 1988 confere apoio à competição tributária, desde que respeitadas determinadas regras que preservem a harmonia entre os entes federados.

Assim, revela-se importante caracterizar a competição tributária ilícita, de modo que haja parâmetros para se distinguir as práticas legais e constitucionais daquelas que sejam consideradas contrárias ao ordenamento jurídico. Por um lado, entende-se que a competição tributária ilícita é aquela que ameaça o equilíbrio no federalismo fiscal, vale dizer, gera políticas fiscais que causam grave prejuízo (ou criam ameaça real e imediata de grave prejuízo) sobre a economia ou o orçamento de outro governo subnacional. Isto é, para que se identifique a ocorrência de ameaça de desequilíbrio no federalismo fiscal (o que revela a ilicitude da competição tributária), não basta que a política fiscal adotada pelo ente federativo crie mero desconforto, preocupação ou mesmo situações inconvenientes para outros governos subnacionais.

Por outro lado, a competição tributária também é considerada ilícita se houver a violação da gestão fiscal responsável. Nesse caso, o governo subnacional aplica políticas fiscais que causam prejuízos orçamentários ao próprio ente federativo em virtude da irresponsabilidade fiscal, a qual é identificada por meio do desrespeito às regras da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), em especial dos seus artigos 11 e 14.

Vê-se, portanto, que, tendo em vista a tese desenvolvida neste trabalho, a competição tributária pode ser caracterizada como ilícita em razão (i) de

grave prejuízo à autonomia financeira de outros governos subnacionais (desequilíbrio no federalismo fiscal) ou (ii) de grave prejuízo à autonomia financeira do próprio ente federado criador do benefício, incentivo ou isenção fiscal (violação da gestão fiscal responsável). Por conseguinte, nota-se que a ilicitude da competição tributária possui duas formas de manifestação: uma externa, associada aos demais entes federativos que sofrerão os graves prejuízos decorrentes dos efeitos dos benefícios, incentivos ou isenções fiscais criados pelo governo subnacional em questão; e outra interna, associada à irresponsabilidade na gestão fiscal e à renúncia de receita ilegal decorrente da criação do benefício, incentivo ou isenção fiscal pelo governo subnacional, a qual afetará a autonomia financeira do próprio ente federado.

Em todo caso, é sempre importante recordar que, antes de se aferir a licitude ou ilicitude da competição tributária, é necessário verificar se a situação em questão envolve, realmente, caso de competição tributária. Isto porque, como visto, há hipóteses em que, seja por questões de fato ou de direito, simplesmente não é possível a ocorrência de competição tributária. Somando-se a isso, há hipóteses em que benefícios ou incentivos fiscais não geram competição tributária em razão (i) da inexistência de correlação lógica, (ii) da natureza do destinatário do benefício ou incentivo fiscal e (iii) do caráter emergencial e transitório da medida.

Por fim, deve-se refletir sobre o futuro da competição tributária. As propostas de reforma tributária, bem como a economia digital, lançam dúvidas quanto à possibilidade de se deter a ocorrência da competição, na esfera fiscal, entre os governos subnacionais, seja pela violação à autonomia financeira dos entes federados (casos dos sistemas do IBS da PEC nº 293/2004 e da PEC nº 45/2019), seja pela natureza dos bens negociados na economia digital.

No que diz respeito às Propostas de Emenda à Constituição em debate, propõe-se, no lugar do IBS, um modelo de IVA em três níveis (um federal, um estadual e outro municipal). Os três impostos sobre o consumo teriam alíquotas definidas por cada um dos entes federativos, havendo, inclusive, diferenciações quanto aos diversos tipos de bens, tangíveis ou intangíveis, serviços e direitos. Paralelamente, a fim de se criar um teto geral na carga tributária, seria interessante que se fixasse limites de alíquotas para cada um dos IVA's, de modo que a sua soma (*v.g.*, 6% de IVA municipal, 15% de IVA estadual e 9%

de IVA federal, com limite geral de 30%) não ultrapasse determinado valor. Dessa forma, seria (i) respeitado o modelo de federalismo fiscal misto previsto, originalmente, na Constituição de 1988; (ii) valorizada a autonomia dos governos subnacionais; (iii) protegida a liberdade de escolha dos consumidores e a capacidade contributiva dos contribuintes do imposto sobre o consumo e (iv) permitida a possibilidade de cada ente federativo buscar o desenvolvimento socioeconômico sustentável dentro de seus limites territoriais e de suas realidades regionais e locais.

Já no que se refere ao impacto do comércio eletrônico e da economia digital, o futuro próximo da competição tributária envolverá – e, na verdade, já envolve – a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais de ICMS e de ISS por Estados e Municípios, a fim de atrair ou manter empresas de tecnologia da informação em seus territórios – tal como ocorrido na Assembleia Legislativa de Santa Catarina e na Câmara de Vereadores de Belo Horizonte. Em virtude dos conflitos de competência entre o ICMS e o ISS envolvendo as manifestações de riqueza da economia digital e o forte crescimento econômico das empresas de *software*, *hardware* e telecomunicações, a perspectiva é de que haja uma ampliação da competição tributária nos próximos anos.

Por derradeiro, no que concerne ao futuro remoto da competição tributária, nota-se que as atividades e os bens de consumo incorpóreos que são objeto da economia digital se manifestam de forma completamente diferente daquelas existentes no comércio e na prestação de serviços preponderantes até o início dos anos 2000. Assim, a eventual promulgação da PEC n° 293/2004 ou da PEC n° 45/2019 – baseadas no princípio do destino, típico da negociação de mercadorias e serviços tradicionais – não resolverá um dos principais problemas da economia digital: a verificação do domicílio dos verdadeiros consumidores dos serviços e bens intangíveis. O futuro sistema de tributação sobre o consumo a ser criado pelas duas Propostas de Emenda à Constituição enfrentará sérias dificuldades operacionais em atividades da economia digital, pois surgirão questionamentos quanto ao domicílio do consumidor – tal como exemplificado nas três situações fictícias descritas anteriormente. Em suma, no que diz respeito à economia digital, as Propostas de Emenda à Constituição n° 293/2004 e n° 45/2019 já nasceram “velhas”, voltadas para lidar com um mundo que está deixando de existir.

Ante o exposto, cabe apenas mais uma reflexão: diante da revolução tecnológica que, como visto, esvaziou os limites entre mercadorias e serviços, entre obrigações de dar e fazer, merece questionamento não só a divisão dos impostos sobre o consumo em ISS, ICMS e IPI, mas também a própria estrutura do Sistema Constitucional Tributário baseada em uma repartição rígida de competências tributárias. Tendo em vista que, mesmo com a eventual promulgação da PEC nº 293/2004 ou da PEC nº 45/2019, a competição tributária continuará a existir, nota-se que a inexistência de uma válvula de escape no âmbito tributário (*v.g.*, exigência do imposto de renda) em favor dos governos subnacionais acaba por estimular a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais dirigidas a dois impostos específicos (ICMS e ISS), o que tende a gerar competições tributárias de caráter ilícito.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. Economia. *Prefeitos são contrários a mudanças no ISS*. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-08/prefeitos-sao-contrarios-mudancas-no-iss>>. Acesso em: 12 ago. 2019.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Competição fiscal: uma visão panorâmica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Volume 1. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 129-174.

_____. Federalismo fiscal e eficiência tributária: uma abordagem multidisciplinar do federalismo fiscal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 307-354.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS – ABRASF. Fórum Nacional de Secretários Municipais de Fazenda e Finanças. Brasília/DF. *POSICIONAMENTO CONJUNTO – REFORMA TRIBUTÁRIA*. Disponível em: <http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/Posicionamento_Conjunto_final_ABRA_SFeFNP.pdf>. Acesso em: 1º set. 2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE SOFTWARE – ABES. Dados do Setor: Estudo 2019 – Dados de 2018. *Investimentos em TI no Brasil crescem 9,8% em 2018*. Disponível em: <<http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2019--dados-2018>>. Acesso em: 28 ago. 2019.

_____. *Mercado Brasileiro de Software: panorama e tendências, 2019*. 1ª. Edição. São Paulo: ABES, 2019. Disponível em: <central.abessoftware.com.br/Content/UploadedFiles/Arquivos/Dados%202011/ABES-EstudoMercadoBrasileirodeSoftware2019.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DE TECNOLOGIA – ACATE. Destaques. *Santa Catarina aprova projeto pioneiro sobre cobrança de ICMS para bens digitais*. Disponível em: <<https://www.acate.com.br/noticias/santa-catarina-aprova-projeto-pioneiro-sobre-cobranca-de-icms-para-bens-digitais/>>. Acesso em: 25 ago. 2019.

ÁVILA, Márcio. *A Constitucionalização do Direito Tributário Internacional*. Rio de Janeiro: Multifoco. 2015.

_____. Os criptoativos e o compliance tributário. *JOTA*, 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opinio-e-

analise/artigos/os-criptoativos-e-o-compliance-tributario-21082019>. Acesso em: 21 ago. 2019.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina. 2015.

BAYENET, Benoît; BRUYCKER, Philippe de. Belgium: A Unique Evolving Federalism. In: BIRD, Richard M.; EBEL, Robert D. (Org.). *Fiscal Fragmentation in Decentralized Countries: Subsidiarity, Solidarity and Asymmetry*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2007, p. 169-207.

BESSARD, Pierre. Tax Competition: The Swiss Case. *Cutting Taxes To Increase Prosperity*. Hannes H. Gissurarson e Tryggvi Thor Herbertsson (Org.). Reykjavik: Bokafelagid, Islândia, 2007, p. 85-104.

BIRD, Richard; DAFFLON, Bernard; JEANRENAUD, Claude; KIRCHGÄSSNER, Gebhard. *Assignment of Responsibilities and Fiscal Federalism*. Scientific Background: Theme Paper. Ottawa: Forum of Federations. 2002.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2015.

BOADWAY, Robin. Canada. *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. Org. Anwar Shah. Montreal & Kingston: McGill-Queen's University Press, 2007, p. 98-124.

BOOTHE, Paul. *A Short Guide to Fiscal Arrangements in Federal Countries*. Ottawa: Forum of Federations. 2003.

_____. Tributação, Gastos e Compartilhamento nas Federações: a evidência da Austrália e do Canadá. *Relações fiscais em países federais: quatro artigos*. Ottawa: Fórum das Federações. 2003.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 out. 2016.

_____. *Decreto-lei n°406/68*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Emenda Constitucional n° 37/2002*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Emenda Constitucional n° 42/2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Emenda Constitucional n° 87/2015*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 25 ago. 2019.

_____. *Lei Complementar n° 24/75*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Lei Complementar n° 101/2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Lei Complementar n° 116/2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Lei Complementar n° 157/2016*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Lei Complementar n° 160/2017*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp160.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. *Lei n° 8.429/92*. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1992/lei-8429-2-junho-1992-357452-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Ministério da Economia. *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. *Serviços Disponíveis no Portal e-CAC*. Disponível em: <<http://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/servicos-ecac/default.aspx>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

_____. *Projeto de Lei Complementar n° 130/2014 (PLS 130/2014) com texto substitutivo (Emenda n° 1 da Comissão de Assuntos Econômicos – CAE)*. 2014a. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/163285.pdf>>. Acesso em: 3 out.2016.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição n° 45/2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C01A46392E9E84663A529E56CA0801F4.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. *Proposta de Emenda à Constituição n° 293/2004*. Parecer do Relator, Deputado Luiz Carlos Hauly. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1695308&filename=Tramitacao-PEC+293/2004>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 33524/PI*. Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 28.8.2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100048723&dt_publicacao=07/03/2014>. Acesso em: 7 out. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 351/RN*. Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 14.5.2014. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6431489>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 429/CE*. Rel. Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 20.8.2014. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065854>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 429 – Medida Cautelar/CE*. Rel. Ministro Célio Borja, Tribunal Pleno, julgada em 4.4.1991. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346378>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1247 – Medida Cautelar/PA*. Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgada em 12.8.1995. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1308/RS*. Rel. Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgada em 12.05.2004. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385474>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1978 – Medida Cautelar/SP*. Rel. Ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgada em 13.5.1999. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347362>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2021 – Medida Cautelar/SP*. Rel. Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgada em 25.8.1999. Disponível em: <<redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347391>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2352 – Medida Cautelar/ES*. Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgada em 19.12.2000. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347560>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2663/RS*. Rel. Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgada em 8.3.2017. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12965010>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 3421/PR*. Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgada em 5.5.2010. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 3809/ES*. Rel. Ministros Eros Grau, Tribunal Pleno, julgada em 14.6.2007. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=486696>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 4481/PR*. Rel. Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgada em 11.3.2015. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n° 190/SP*. Rel. Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgada em 29.9.2016. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Informativo n° 948*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo948.htm>>. Acesso em: 5 nov. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n° 608.872/MG*. Rel. Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 23.2.2017. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n° 628.075/RS – Repercussão Geral*. Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgada em 13.10.2011. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1597956>. Acesso em: 14 nov. 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. ISS fixo para sociedades profissionais permanece válido após a LC 157/16. *Consultor Jurídico*, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-nov-08/consultor-tributario-iss-fixo-sociedades-profissionais-continua-valido-lc-15716>>. Acesso em: 8 abr. 2019.

BRÜLHART, Marius; PARCHET, Raphaël. Alleged Tax Competition: The Mysterious Death of Bequest Taxes in Switzerland. *Journal of Public Economics*, Vol. 111, 2014. DOI: <<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2013.12.009>>. Acesso em: 5 jan. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Notícias. Administração Pública. *Haully apresenta parecer para comissão especial da reforma tributária*, publicado em 27.11.2018. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/566055-HAULY-APRESENTA-PARECER-PARA-COMISSAO-ESPECIAL-DA-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. Notícias. Direitos Humanos. *Comissão reduz exigência para incentivo fiscal a pessoas com deficiência*, publicado em 14.06.2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/DIREITOS-HUMANOS/578351-COMISSAO-REDUZ-EXIGENCIA-PARA-INCENTIVO-FISCAL-A-PESSOAS-COM-DEFICIENCIA.html>>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. Notícias. Economia. *CCJ aprova proposta de reforma tributária, que agora segue para comissão especial*, publicado em 22.05.2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/576932-CCJ-APROVA-PROPOSTA-DE-REFORMA-TRIBUTARIA,-QUE-AGORA-SEGUE-PARA-COMISSAO-ESPECIAL.html>>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. Notícias. Economia. *Especialistas divergem sobre a constitucionalidade da proposta de reforma tributária*, publicado em 22.05.2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/576949-ESPECIALISTAS-DIVERGEM-SOBRE-A-CONSTITUCIONALIDADE-DA-PROPOSTA-DE-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em: 05 ago. 2019.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. ADAM SMITH. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Org.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora Juspodivm, 2019, p. 49-96.

_____. ADI 3.421: releitura da “guerra fiscal do ICMS”. In: CAMPOS, Carlos Alexandre; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Volume 2. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 7-23.

_____. RE 572.672/SC: FEDERALISMO FISCAL E A IMPORTÂNCIA DA INTERPRETAÇÃO ESTRUTURAL. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *Federalismo (S)em Juízo*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 541-574.

CANADÁ. *Agreement on Internal Trade (AIT)*. Décimo quarto protocolo, 2015. Disponível em: <<https://www.cfta-alec.ca/wp-content/uploads/2017/06/Consolidated-with-14th-Protocol-final-draft.pdf>>. Acesso em: 11 fev. 2019.

_____. *Canadian Free Trade Agreement (CFTA)*. 2017. Disponível em: <<https://www.cfta-alec.ca/wp-content/uploads/2017/06/CFTA-Consolidated-Text-Final-Print-Text-English.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

_____. Government of Canada. *Overview of charging and collecting sales tax*. Disponível em: <<https://canadabusiness.ca/government/taxes-gst-hst/federal-tax-information/overview-of-charging-and-collecting-sales-tax/>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. A Ação 1 do Projeto BEPS, os desafios da economia digital e a tributação indireta. In: GOMES, Marcus Lívio; GOMES, Edgar Santos; MOREIRA, Francisco Lisboa; (Org.). *Temas de tributação internacional: Base Erosion and Profit Shifting*. Rio de Janeiro: Gramma, 2018, p. 1-36.

CHERNICK, Howard; RESCHOVSKY, Andrew. Vertical Fiscal Competition Between States and Cities in the U.S. *States as Facilitators or Obstructionists of Local Governments*. Florida State University, Tallahassee, 2010. Disponível em: <collinsinstitute.fsu.edu/sites/default/files/FINAL%20PAPER-CHERNICK.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2019.

CHIRINKO, Robert; WILSON, Daniel J. State Investment Tax Incentives: A Zero-Sum Game? *CESifo Working Paper Series No. 1895; Federal Reserve Bank of San Francisco Working Paper Series*, 2008. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=960019>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

CHRISTIANS, Allison. Hard Law & Soft Law in International Taxation. *Wisconsin International Law Journal*, v. 25, n. 2, 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228135811_Hard_Law_Soft_Law_in_International_Taxation>. Acesso em: 20 out. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. *CONVÊNIO ICMS 106, de 29 de setembro de 2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em: 25 ago. 2019.

CONSULTOR JURÍDICO – CONJUR. Dupla Tributação. *CNS questiona incidência de ICMS sobre operações com software*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-mar-20/cns-questiona-incidencia-icms-operacoes-software>>. Acesso em: 25 ago. 2019.

_____. *Lei de Rondônia que impede cobrança de ICMS de igrejas é inconstitucional*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-25/lei-ro-impede-cobranca-icms-igrejas-inconstitucional>>. Acesso em: 5 dez. 2019.

DAFFLON, Bernard. Accommodating Asymmetry Through Pragmatism: An Overview of Swiss Fiscal Federalism. In: BIRD, Richard M.; EBEL, Robert D. (Org.). *Fiscal Fragmentation in Decentralized Countries: Subsidiarity, Solidarity and Asymmetry*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2007, p. 114-165.

DERYUGIN, Alexander; KURLYANDSKAYA, Galina. The Russian Federation. *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. Org. Anwar Shah. Montreal & Kingston: McGill-Queen's University Press, 2007, p. 236-261.

ESTADO DA BAHIA. Secretaria do Planejamento. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<http://www.seplan.ba.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=20>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa de Minas Gerais. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=LEI&num=23086&comp=&ano=2018>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DE PERNAMBUCO. Portal da Transparência de Pernambuco. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<http://web.transparencia.pe.gov.br/planejamento-orcamento/lei-de-diretrizes-orcamentarias-ldo/>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa. *Lei nº 17.736/ 2019*. Disponível em: <http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2019/17736_2019_lei.html>. Acesso em: 25 ago. 2019.

ESTADO DE SÃO PAULO. Secretaria de Planejamento e Gestão. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <http://www.orcamento.planejamento.sp.gov.br/download_lei/ldo2019>. Acesso em: 2 jul. 2019.

_____. Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020. Disponível em: <http://www.orcamento.planejamento.sp.gov.br/download_lei/pldo2020>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Secretaria de Controle e Transparência. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<https://transparencia.es.gov.br/Orcamento/LDO>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DO PARANÁ. Portal da Transparência. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<http://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/2/62?origem=4>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution>>

%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrçamento/2_ppa_Ido_loa/Ido/Ido2019_lei_final.pdf?lve>. Acesso em: 2 jul. 2019.

_____. Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3aWCC33771993000>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Secretaria de Planejamento, Orçamento e Gestão. Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019. Disponível em: <<https://planejamento.rs.gov.br/lei-de-diretrizes-orcamentarias>>. Acesso em: 2 jul. 2019.

ESTADOS UNIDOS. Supreme Court of the United States. Nº. 17–494. *SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC., ET AL. Syllabus*. Disponível em: <https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf>. Acesso em: 21 jul. 2018.

_____. *State Guide to the Streamlined Sales Tax Project*. 2018. Disponível em: <https://www.streamlinedsalestax.org/docs/default-source/guides/state-guide-to-streamlined-sales-tax-project-2018-12-257bc584ee2e24dadb4f520dab69b7a3f.pdf?sfvrsn=b61fd7fa_4>. Acesso em: 07 jan. 2019.

_____. *Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA)*. Adopted November 12, 2002 and amended through December 14, 2018. Disponível em: <<https://www.streamlinedsalestax.org/library?SelectedDocumentType=Agreement+Documents>>. Acesso em: 07 jan. 2019.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. *O conflito de competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet*. Belo Horizonte: Fórum. 2018.

FELD, Lers P.; KIRCHGÄSSNER, Gebhard. Income Tax Competition at the State and Local Level in Switzerland. *CESifo Working Paper Series No. 238*, 2001. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=263969>>. Acesso em: 5 jan. 2019.

FELD, Lars P.; REULIER, Emmanuelle. Strategic Tax Competition in Switzerland: Evidence from a Panel of the Swiss Cantons. *German Economic Review*, Vol. 10, n. 1, 2009, p. 91-114. DOI: <<https://doi.org/10.1111/j.1468-0475.2008.00443.x>>. Acesso em: 5 jan. 2019.

FERRARI FILHO, Sérgio Antônio. *O Município na federação brasileira: limites e possibilidades de uma organização assimétrica*. Tese de doutorado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UERJ, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Unanimidade ou maioria nas deliberações do CONFAZ: considerações sobre o tema a partir do princípio federativo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 59, p. 16, set./out. 2012.

FINANCIAL TIMES. *Europe points finger at Ireland over tax avoidance* (Rochelle Toplensky), Bruxelas, 2018. Disponível em: <<https://www.ft.com/content/d6a75b56-215b-11e8-a895-1ba1f72c2c11>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

FOX, William F. The United States of America. *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. Org. Anwar Shah. Montreal & Kingston: McGill-Queen's University Press, 2007, p. 344-369.

FRAGA, Armínio. Estado, desigualdade e crescimento no Brasil. *Jornal GGN – Artigos*, 2019. Disponível em: <<https://jornalggn.com.br/artigos/estado-desigualdade-e-crescimento-no-brasil-por-arminio-fraga/>>. Acesso em: 16 nov. 2019.

GARCIA, André Luis Bitar de Lima; REI, José Anijar Fragoso. O *distinguishing* realizado pelo STF no julgamento da ADIN 3.421-PR. *Revista de Informação Legislativa – RIL*, ano 49, n. 196, out./dez. 2012, p. 311-325. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496630>>. Acesso em: 5 dez. 2019.

G1. Economia. *Comitê de secretários estaduais de Fazenda aprova proposta de reforma tributária*. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/07/31/comite-de-secretarios-estaduais-de-fazenda-aprovam-proposta-de-reforma-tributaria.ghtml>>. Acesso em: 7 ago. 2019.

G1. Economia. *Vendas pela internet devem dobrar até 2021, diz pesquisa do Google*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/10/vendas-pela-internet-devem-dobrar-ate-2021-diz-pesquisa-do-google.html>>. Acesso em: 28 ago. 2019.

G1. Jornal Nacional. *Registrar veículos fora do local de moradia é crime*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2011/04/registrar-veiculos-fora-do-local-de-moradia-e-crime.html>>. Acesso em: 8 out. 2019.

GARCIA-MILÀ, Teresa; MCGUIRE, Therese J. Fiscal Decentralization in Spain: An Asymmetric Transition to Democracy. In: BIRD, Richard M.; EBEL, Robert D. (Org.). *Fiscal Fragmentation in Decentralized Countries: Subsidiarity, Solidarity and Asymmetry*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2007, p. 208-223.

GICHIRU, Wangari; HASSEMER, Jennifer; MAXIM, Corina; PHETCHAREUN, Riamsalio; WON, Dong Ah. Sub-Central Tax Competition in Canada, The United States, Japan and South Korea. Prepared for the Fiscal Federalism Network, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Workshop in International Public Affairs Public Affairs 860*. Robert M. La Follette School of Public Affairs University of Wisconsin–Madison, 2009. Disponível em: <<https://minds.wisconsin.edu/handle/1793/36549>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e Combate dos Principais Entraves à Igualdade Social e ao Desenvolvimento Econômico. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v. 5, n. 5, p. 100-141, 2017. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>>. Acesso em: 16 abr. 2019.

_____. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética. 1999.

_____. Nova legislação do Fundo de Participação dos Estados (LC 143/2013): a curiosa resposta do Congresso Nacional às determinações do Supremo Tribunal Federal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 175-193.

_____. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 16. Brasília: ESAF, 2016, p. 311-332. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3818>>. Acesso em: 16 abr. 2019.

_____. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. *Revista de Informação Legislativa – RIL*, ano 50, nº 200, 2013, p. 137-151. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/502940>>. Acesso em: 16 abr. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de; FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Guerra fiscal no imposto sobre serviços e improbidade administrativa: o caso do Município de Belo Horizonte. *Revista de Informação Legislativa – RIL*, v. 56, n. 221, jan./mar. 2019, p. 151-168. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/557851>>. Acesso em: 16 abr. 2019.

GRANADO, Gustavo. *A dimensão econômica da soberania sob a perspectiva de sua dimensão política*. Rio de Janeiro: Gramma. 2015.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. O IPVA e o pacto federativo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, p. 153-169, nov./dez. 2012.

IBGE. *Cidades*. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/>>. Acesso em: 17 jul. 2019.

_____. *Produto Interno Bruto dos Municípios 2016*. Contas Nacionais nº 65. Rio de Janeiro: IBGE, 2018. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101630>>. Acesso em: 14 ago. 2019.

JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO. Economia. *Conheça as propostas de reforma tributária em discussão*. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,conheca-as-propostas-de-reforma-tributaria-em-discussao,70002924633>>. Acesso em: 7 ago. 2019.

_____. Economia. *Reforma tributária: o que nos impede de avançar?* Rodrigo Octávio Orair e Sérgio Wulff Gobetti, publicado em 17 de agosto de 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-o-que-nos-impede-de-avancar,70002971013>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Economia. *PEC 45, são muitos os que perdem*. Everardo Maciel, publicado em 1º de agosto de 2019. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,pec-45-sao-muitos-os-que-perdem,70002949953>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

_____. Opinião. *Onerar mais não é o caminho*. Everardo Maciel, Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra Martins, Kiyoshi Harada e Roque Antonio Carrazza, publicado em 26 de julho de 2019. Disponível em: <<https://opinioao.estadao.com.br/noticias/espaco-aberto,onerar-mais-nao-e-o-caminho,70002939251>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

KIRCHGÄSSNER, Gebhard. Swiss Confederation. *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. Org. Anwar Shah. Montreal & Kingston: McGill-Queen's University Press, 2007, p. 317-343.

LAMPREAVE, Patricia. Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union. *Bulletin for International Taxation (Amsterdam)*, Vol. 65, nº 6, 2011. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1932257>>. DOI: <<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1932257>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

LANDON, Stuart. Endividamento de Governos Subnacionais em Sistemas Federais: a evidência da Argentina e do México. *Relações fiscais em países federais: quatro artigos*. Ottawa: Fórum das Federações. 2003.

LARA, Daniela Silveira; REIS, Ariene Aparecida Henrique dos. Justiça de SP concede liminar para afastar incidência do ICMS sobre bens digitais. *JOTA*, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opinioao-e-analise/artigos/justica-de-sp-concede-liminar-para-afastar-incidencia-do-icms-sobre-bens-digitais-02042018>>. Acesso em: 25 ago. 2019.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006.

MARCO, Antonio De Viti de. *Principi di economia finanziaria*. Libro secondo. Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi. 1953.

MARIAN, Omri Y. The Discursive Failure in Comparative Tax Law. *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 58, 2009. DOI: <<http://dx.doi.org/10.5131/ajcl.2009.0014>>. Acesso em: 8 jul. 2019.

MARINS, Daniel Vieira. *O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais*. Rio de Janeiro: Gramma. 2016.

MARINS, Daniel Vieira. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A autonomia federativa e o problema da unanimidade nos convênios do CONFAZ. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 12, n. 2, p. 250-272, 2017. DOI: <<http://dx.doi.org/10.5433/1980-511X.2017v12n2p250>>. Acesso em: 5 jan. 2019.

_____. COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA OU GUERRA FISCAL? DO PLANO INTERNACIONAL À LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. *REI – REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS*, v. 4, p. 158-185, 2018. DOI: <<https://doi.org/10.21783/rei.v4i1.265>>. Acesso em: 5 jan. 2019.

_____. OS CONCEITOS DE MAR TERRITORIAL E ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA E SUA INFLUÊNCIA SOBRE A COBRANÇA DO ISS. *REVISTA DA AGU*, v. 15, p. 171-187, 2016. DOI: <<http://dx.doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.4.2016.721>>. Acesso em: 5 jan. 2019.

MORRIS, Andrew P.; MOBERG, Lotta, Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign Against 'Harmful Tax Competition'. *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 4, No. 1, 2013, New York: Columbia University, 2013. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1950627>>. Acesso em: 30 set. 2017.

NASYROVA, V. I.; SALMINA, S. V.; KAIGORODOVA, G. N.; MUSTAFINA, A. A.; PYRKOVA, G. K. Tax competition between regions of Russia and its indicators. *Revista Amazonia Investiga*, Vol. 7, n. 14, 2018, p. 350-355. Disponível em: <<https://www.udla.edu.co/revistas/index.php/amazonia-investiga/article/view/937>>. Acesso em: 3 jan. 2019.

NETTO, Agostinho. Federalismo fiscal e o problema brasileiro. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 425-460.

OATES, Wallace E.. On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*. Vol. LXI, nº 2, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014a, p. 509-529.

_____. A contribuição de Amílcar de Araújo Falcão para a teoria do federalismo fiscal no Brasil. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016c, p. 121-139.

_____. A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016a, p. 49-72.

_____. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário – Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014b, p. 197-210.

_____. O Supremo Tribunal Federal e a cláusula pétrea da forma federativa de estado em matéria financeira e tributária. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016b, p. 11-47.

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. *Direito tributário, globalização e competição: por que só harmonizar não basta*. Belo Horizonte: Arraes. 2016.

PENCAK, Nina. Sobre a (in)constitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem convênio. In: CAMPOS, Carlos Alexandre; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (Org.). *Estudos de federalismo e guerra fiscal*. Volume 2. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 161-217.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. Breves considerações sobre a guerra fiscal do IPVA. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v. 4, n. 4, 2016. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18019>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Repartição de competência tributária, participação no produto da arrecadação e concessão de incentivos fiscais: análise do julgamento do RE 572.762/SC pelo Supremo Tribunal Federal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 123-174.

PINTO, Felipe Kertesz Renault; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; IGLESIAS, Tadeu Puretz. In: GOMES, Marcus Lívio Gomes; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (Org.). *Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2018, p. 489-518. Disponível em: <http://valentim.bsb.br/iv_seminario_carf/#p=1>. Acesso em: 16 nov. 2019.

PIRES, Adilson Rodrigues. A guerra fiscal e a proposta de criação do IVA. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 355-378.

POGORLETSKIY, Alexander I.; BASHKIROVA, Nadezhda N. The dynamics of tax system and tax administration development in the Russian Federation. *Journal of Tax Reform*, Vol. I, n. 1, Baikal State University, 2015, p. 4-24. DOI: <<http://dx.doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.001>>. Acesso em: 3 jan. 2019.

REZENDE, Fernando. *Conflitos federativos: esperanças e frustrações – em busca de novos caminhos para a solução*. Belo Horizonte: Forum. 2016.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A Guerra Fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária. *Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV*. Núcleo de Estudos Fiscais. 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A REFORMA TRIBUTÁRIA VIOLA O FEDERALISMO FISCAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA*. Disponível em: <https://www.academia.edu/38735334/A_REFORMA_TRIBUT%C3%81RIA_VIOLA_O_FEDERALISMO_FISCAL_E_A_CAPACIDADE_CONTRIBUTIVA>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 379-399.

_____. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 59, p. 133-151, set./out. 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. A industrialização por encomenda e os conflitos de competência entre o IPI e o ISS. *Fórum de Direito Tributário*, v. 54, 2011, p. 35-59.

RIXEN, Thomas. Tax Competition and Inequality – The Case for Global Tax Governance. *Global Governance: A Review of Multilateralism and International Institutions*, Vol. 17, 2011. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1488066>>. Acesso em: 12 out. 2017.

ROCHA, Sérgio André. A reforma tributária na PEC 45: uma proposta, vários tributos. *Consultor Jurídico*, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-boa>>. Acesso em: 9 ago. 2019.

ROBSON, William B.P.; POSCHMANN, Finn. Interprovincial Fiscal Competition in Canada: Theory, Facts and Options. *Fraser Institute Conference “Making Canada More Competitive and Richer Through Lower and Better Taxes”*, Toronto. Outubro-2001. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228390906_Interprovincial_Fiscal_Compensation_in_Canada_Theory_Facts_and_Options>. Acesso em: 14 nov. 2018.

SANTOS, Stella Oger Pereira dos; CARPINETTI, Ana Carolina. Decisões afastam a incidência do ICMS sobre as operações com softwares. *Consultor Jurídico*, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-04/decisoes-afastam-icms-operacoes-softwares#_ftn2>. Acesso em: 25 ago. 2019.

SAUNDERS, Ana Paula. O plano de ação 5 do Projeto BEPS e as ajudas estatais concedidas na Europa. In: GOMES, Marcus Lívio; GOMES, Edgar Santos; MOREIRA, Francisco Lisboa; (Org.). *Temas de tributação internacional: Base Erosion and Profit Shifting*. Rio de Janeiro: Gramma, 2018, p. 131-161.

SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais para pessoas com deficiência no Brasil. *Revista Inclusiones*, vol. 3, número especial, 2016, p. 157-167. Disponível em: <<http://www.archivosrevistainclusiones.com/gallery/10%20oficial%202016%20esp%20luiz%20jul%20%20sep%20rev%20inc.pdf>>. Acesso em: 8 abr. 2019.

_____. Lei Complementar 157/16 gerou bagunça sobre ISS das sociedades de advogados. *Consultor Jurídico*, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-15/justica-tributaria-lc-15717-gerou-bagunca-iss-sociedades-advogados>>. Acesso em: 8 abr. 2019.

_____. O federalismo (s)em juízo que predomina no Brasil. *Consultor Jurídico*, 2019a. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-ago-20/contas-vista-federalismo-juizo-predomina-brasil>>. Acesso em: 28 out. 2019.

_____. Reforma tributária, a cláusula pétrea do federalismo e o STF. *Consultor Jurídico*, 2019b. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-16/contas-vista-reforma-tributaria-clausula-petrea-federalismo-stf>>. Acesso em: 1º set. 2019.

_____. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *Revista Argumentum – UNIMAR*, n. 6, 2006, p. 31-46. Disponível em: <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/731>>. Acesso em: 1º set. 2019.

SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Daniel Tobias. Dívida Pública e Desenvolvimento: do equilíbrio orçamentário à sustentabilidade financeira. *Revista Científica FAGOC Jurídica*, vol. I, 2016, p. 85-96. Disponível em: <<https://revista.fagoc.br/index.php/juridico/article/view/47>>. Acesso em: 1º set. 2019.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal — Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Editora Conceito. 2010, p. 285-302.

SCHITTINI, Pedro. *A isenção tributária e a tutela dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2016.

SHAH, Anwar. Comparative Conclusions on Fiscal Federalism. *The practice of fiscal federalism: comparative perspectives*. Org. Anwar Shah. Montreal & Kingston: McGill-Queen's University Press, 2007, p. 370-393.

SILVA, Davi Marques da. A competição tributária vertical no Brasil: uma patologia do sistema. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 489-508.

SPAHN, Paul Bernd; WERNER, Jan Werner. Germany at the Junction Between Solidarity and Subsidiarity. In: BIRD, Richard M.; EBEL, Robert D. (Org.). *Fiscal Fragmentation in Decentralized Countries: Subsidiarity, Solidarity and Asymmetry*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2007, p. 89-113.

TORRES, Ricardo Lobo. O liberalismo financeiro no pensamento de Rui Barbosa. *Revista de Informação Legislativa – RIL*, v. 29, n. 116, out./dez. 1992, p. 317-346. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176042>>. Acesso em: 17 set. 2019.

_____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo – RDA*, v. 177, p. 29-49, Rio de Janeiro, jul./set. 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113>>. Acesso em: 17 set. 2019.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar. 2009.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar. 2005a.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar. 2005b.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume IV – Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Volume V – O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

TUTUNGI JÚNIOR, Nicola. Guerra Fiscal Global (World Tax Competition): a concessão de incentivos fiscais. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos*

Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 25-84.

UNIÃO EUROPEIA. Code of Conduct for business taxation. *Conclusions of the ECOFIN Council Meeting.* 1997. Disponível em: <ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/coc_en.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Belgium.* 2018a. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-belgium-en.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Cyprus.* 2018b. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-cyprus-en.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Hungary.* 2018c. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-hungary-en.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Ireland.* 2018d. Disponível em: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-ireland-en_1.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Luxembourg.* 2018e. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-luxembourg-en.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Malta.* 2018f. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-malta-en.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

_____. *2018 European Semester: Country Report – Netherlands.* 2018g. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2018-european-semester-country-report-netherland-en.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2019.

UNIVERSO ONLINE – UOL. Política. *Com 'nome sujo', 98% dos municípios têm veto para receber recursos federais.* Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2019/04/05/com-nome-sujo-98-dos-municipios-tem-veto-para-receber-recursos-federais.htm>>. Acesso em: 30 set. 2019.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; SILVA, Lauriana de Magalhães. Concorrência Tributária Internacional e Soberania. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, v. 3, n. 1, 2008. DOI: <<http://dx.doi.org/10.18838/2318-8529/rdiet.v3n1p40-66>>. Acesso em: 30 out. 2019.

VIANA, André Santos. Propostas concretas para o fim da guerra fiscal do ICMS: uma análise consequencialista. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 36, 2016.

YAKOVLEV, Andrei. Informal Tax Competition on a Regional Level: The Russian Scenario. *EAST-WEST Journal of Economics and Business*, Vol. V – 2002, No 1, p. 109-121. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/239536753_Informal_Tax_Competition_on_a_Regional_Level_The_Russian_Scenario_1>. Acesso em: 3 jan. 2019.

ZIMMERMANN, Augusto. Financial relations between Federal and State Governments in Australia: a critical appraisal. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da.; TUTUNGI JÚNIOR, Nicola (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal*. Rio de Janeiro: APERJ. 2014, p. 109-120.