

O NOVO IBS COMO ALTERNATIVA À GUERRA FISCAL DO ICMS: UM ESTUDO DAS SOLUÇÕES E DO RISCO DE VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO

Paulo Henrique Procópio Florêncio¹

Sumário: 1 – Introdução; 2 – O princípio federativo; 3 – O Modelo do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS; 3.1 – Da Competência tributária; 3.2 – Da uniformidade das alíquotas; 3.3 – Da concessão de benefícios fiscais; 3.4 – Critério do IBS no destino; 4 – Conclusão; Referências bibliográficas.

1. Introdução

Apesar de ainda não definida a Proposta de Emenda à Constituição que norteará definitivamente a Reforma Tributária, os principais projetos atualmente discutidos nas duas casas do Congresso Nacional – PEC nº 110/2019 no Senado Federal, e PEC nº 45/2019 na Câmara dos Deputados – sugerem a extinção do principal imposto sobre operações mercantis – o ICMS –, com a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

O ICMS (Imposto de operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), hoje de competência estadual, principal fonte de receita

¹ Procurador do Estado de São Paulo, classificado na Procuradoria do Estado de São Paulo em Brasília. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Pós-graduado em Direito Público e Direito Constitucional.

tributária dos estados, se encontra na mira da Reforma Tributária, ao lado do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), de competência dos municípios, e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), PIS (Programa de Integração Social) e Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), de competência federal². Todos esses tributos passariam, gradativamente, a ser substituídos pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), cuja competência seria compartilhada entre os diversos entes federativos.

Ao lado dos argumentos de simplificação tributária, tanto para fins de fiscalização quanto arrecadação, destaca-se, em todas as exposições favoráveis ao novo imposto, o intuito de pôr fim à Guerra Fiscal do ICMS entre os estados.

Desde a consolidação do modelo do ICMS como conhecemos atualmente, na Constituição Federal de 1988, com incidência sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação, o tributo tem sido utilizado pelos estados-membros como moeda de troca na atração de agentes econômicos, com a finalidade de geração de empregos, instalação de novos empreendimentos, criação de investimentos e dinamização da indústria e comércio local. Essa instrumentalização dos benefícios tributários, por meio de isenções de longo prazo de ICMS, praticada principalmente pelos estados com menor desenvolvimento econômico, gerou uma disputa entre os diversos entes, com uma renúncia fiscal cada vez maior³.

Neste cenário de “guerra fiscal”, os estados-membros assistiram a um declínio da receita tributária do ICMS, sem um correspondente incremento significativo da atividade econômica nos seus territórios. Destaque-se que esses conflitos fiscais sempre ocorreram, a despeito da existência das prescrições, de ordem constitucional e legal, que submetiam a concessão dos benefícios fiscais do ICMS à aprovação unânime por convênio dos estados representados no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

2 Na PEC nº 110/2019, seriam ainda substituídos o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), Pasep (Programa de formação do patrimônio do Servidor Público), CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico)-combustíveis e o Salário-educação.

3 De acordo com José Eduardo Soares de Melo, “Além da isenção tributária, os referidos convênios também têm concedido demais incentivos de natureza diversificada, especialmente a redução de base de cálculo, o crédito presumido do imposto e a anistia” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 314).

As restrições normativas e o controle judicial, exercido pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, contudo, não foram suficientes para frear tais políticas (extra)fiscais.

Dessa conjuntura, surgiu a ideia de centralização do ICMS. Ainda na década de 1990, a PEC nº 175/1995 já buscava a instituição de um imposto único sobre circulação de mercadorias, e serviços de transporte e de comunicação, de competência da União, dos estados e do Distrito Federal. Mais tarde, a PEC nº 233/2008 buscou também a instituição de um novo ICMS, por sua vez, de competência conjunta dos estados e do Distrito Federal, com regulação uniforme em todo território nacional.

Desta vez, as propostas de Reforma Tributária – PEC nº 110/2019 e PEC nº 45/2019 – buscam não somente a centralização do ICMS, mas sim a criação de um novo imposto, apto a abranger todas as operações sobre bens e serviços, equivalente aos impostos sobre valor agregado praticados em países da Europa. A aprovação desses projetos, entretanto, ainda possui o desafio de demonstrar a eficácia dos novos mecanismos no combate à guerra fiscal, e a compatibilidade dessas mudanças com o princípio federativo.

2. O Princípio Federativo

Na dicção do art. 1º da Constituição Federal, o Brasil constitui uma república federativa, traduzida pela união indissolúvel dos estados, municípios e Distrito Federal.

De acordo com Marcelo Novelino, “a forma federativa de Estado tem sua origem a partir de um pacto celebrado entre os estados que cedem sua soberania para o ente central e passam a ter autonomia nos termos estabelecidos pela constituição”⁴. Nas palavras do Ministro Roberto Barroso, há uma distribuição espacial do exercício do poder político, pois convivem, lado a lado, o poder central e os poderes federados⁵. Apesar de destituídos de soberania, os entes federados são dotados de auto-organização, autogoverno, autoadministração e autonomia financeira.

4 NOVELINO, Marcelo. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 283.

5 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 209.

Quanto à autonomia financeira, Manoel Gonçalves Ferreira Filho já destaca que “a existência de real autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os estados possam desempenhar as suas atribuições”⁶. Essa autonomia financeira, na prática, tem se concretizado a partir do sistema dual: competência tributária e repartição tributária, conforme explicita o professor Luciano Amaro:

No que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo – que mais de perto interessar-nos – o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.⁷

Observa-se, portanto, como qualquer alteração na competência tributária dos entes federados é sensível, pois o rearranjo do modelo de financiamento traz impactos diretos no pacto federativo. E essa é uma discussão central e profunda de qualquer proposta de reforma tributária, uma vez que o reconhecimento de autonomia aos entes federativos implica a existência de uma autonomia financeira.

Não é à toa que a Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu artigo 60, § 4º, I, como limite material ao poder de reforma ao texto constitucional, a vedação de deliberação de qualquer proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado. Percebe-se que a proibição é

6 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 44.

7 AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115-116.

propositalmente larga e abrangente, a fim de restringir qualquer tentativa, ainda que indireta, de enfraquecer a autonomia dos estados e municípios.

Essa preocupação decorre da própria experiência do Estado brasileiro, tradicionalmente centralizador. Historicamente, o poder no Estado brasileiro foi centralizado, na forma de um governo unitário na Constituição de 1824, e, desde a República, concentrado fortemente no governo federal. Dessa forma, a Constituição de 1988 cuidou de assegurar a forma federativa como cláusula pétrea.

Da mesma forma que a constituição representa um instrumento de proteção dos cidadãos contra o poder arbitrário e absoluto do Estado; para os entes federados, a garantia constitucional de preservação do pacto federativo representa um limite de salvaguarda da autonomia dos estados e municípios em face do poder da União e sua forte tendência de centralização das competências e recursos financeiros. Essa preocupação é firmemente declarada pelo professor e jurista Onofre Alves Batista Júnior:

Embora a Constituição da República (CRFB/88) tenha firmado o intuito de romper com a histórica tendência centralizadora dos poderes, a realidade das relações institucionais no país não deixa dúvidas quanto ao desequilíbrio de forças entre a União e os demais entes da federação. Pouco a pouco, a União vem promovendo uma centralização de poderes, em flagrante ofensa aos mandamentos fulcrais da CRFB/88. [...]

A União se volta para atender aos Estados e não o inverso. Isso traduz a ideia de federalismo e subsidiariedade. No caso brasileiro, a tecnoburocracia da União, *autorreferenciada* e distante do cidadão, atua buscando centralizar o poder, receitas e competências, deixando de lado sua função precípua em matéria tributária, que é a de promover a harmonização e eliminar conflitos de competência e as impensáveis guerras fiscais.

Cada um dos entes federados deve contar com os recursos que lhes cabem, sem ter de se submeter aos favores ou aos caprichos da tecnoburocracia da União. A CRFB/88 garante o “equilíbrio federativo”, evitando a submissão dos entes federados ao poder central pelo viés financeiro.⁸

8 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reforma tributária não pode servir para aprofundar o desequilíbrio federativo. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 31 ago. 2019. Opinião.

Diante dessa necessidade de proteção do pacto federativo, sob a óptica da preservação da autonomia financeira dos entes federados, o presente artigo buscará analisar as medidas a serem implementadas no combate à guerra fiscal.

3. O Modelo do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS

3.1. Da Competência tributária

A principal mudança trazida nas PECs nº 45/2019 e nº 110/2019 consiste na supressão da competência dos estados-membros para instituição do imposto sobre operações mercantis.

Como medida de combate à guerra fiscal, a extinção da competência exclusiva dos estados para instituição e regulação do imposto indubitavelmente enfraquece a possibilidade de os entes federados concederem benefícios fiscais, uma vez que estes não mais detêm a competência legislativa para outorga de isenções, nem a capacidade tributária ativa exclusiva para exigência do crédito tributário.

As propostas, contudo, divergem quanto à titularidade da competência do IBS.

Pela PEC nº 110/2019, apesar de preservada a natureza de tributo estadual, fica vedada a adoção de normas estaduais autônomas. A instituição e regulamentação do IBS se dará por meio de Lei Complementar a ser aprovada pelo Congresso Nacional, cuja iniciativa caberá exclusivamente aos Governadores de Estado e do Distrito Federal e Prefeitos; às Casas legislativas estaduais, distrital e municipais, pela maioria dos membros; às bancadas estaduais de Deputados e Senadores; e à Comissão Mista de Deputados e Senadores, instituída para este fim. Mais adiante, prevê que essa lei complementar prescreverá as matérias da regulamentação única, submetida à aprovação por resolução do Senado.

Assim, apesar da natureza estadual do tributo, toda a regulamentação do IBS terá caráter nacional, centralizada de maneira uniforme na

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-31/onofre-batista-reforma-tributaria-desequilíbrio-federativo>. Acesso em: 30 nov. 2020.

Lei Complementar federal. Essa vedação de disposições estaduais autônomas, por um lado, traz inegáveis avanços em termos de combate à guerra fiscal, pois evita que qualquer ente estadual possa buscar atrair setores econômicos ao seu território em troca de política fiscal mais favorável. Qualquer lei estadual sobre a matéria seria formalmente inconstitucional.

Por outro lado, em termos de competência tributária, os estados, e principalmente os municípios, perderiam sobremaneira a autonomia para dispor sobre o próprio tributo, seja em termos fiscais ou extrafiscais. Basta imaginar que, se um Prefeito pretendesse apresentar algum projeto, precisaria contar com as assinaturas de um conjunto de prefeitos representantes de todas as regiões do país, e, pelo menos, um terço dos municípios ou municípios cuja população somada correspondesse a um terço da população nacional. Se isso já seria difícil para o prefeito do município de São Paulo, o desafio ficaria ainda maior para prefeitos de municípios de regiões remotas.

O Brasil possui dimensões territoriais continentais, e com grande desigualdade e diversidade econômica. Os setores empresariais que movem a economia na região Sul não são os mesmos que impulsionam a região Norte. E como garantir que os representantes políticos das regiões mais densamente povoadas e desenvolvidas não terão mais força política perante o Congresso Nacional para aprovar medidas favoráveis aos seus territórios?

A pretensa neutralidade de uma Lei Complementar federal, de caráter nacional, pode não se revelar na prática, quando o poder de influência de alguns estados e municípios buscarem maior vantagem aos seus setores econômicos.

Na PEC nº 45/2019, por sua vez, o IBS seria um tributo de competência federal. De acordo com a proposta, a lei complementar federal instituiria o Imposto sobre bens e serviços, de maneira uniforme em todo território nacional, disciplinando ainda a criação do Comitê Gestor Nacional, a ser integrado por representantes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

De maneira equivalente, a centralização da competência legislativa do novo imposto representa um ponto positivo sob a óptica do combate à guerra fiscal. Não representaria somente uma simplificação da

legislação tributária, mas uma garantia de uniformidade e neutralidade do tributo em todo o território nacional.

Em termos de autonomia financeira, contudo, o modelo da PEC nº 45/2019 tem recebido ainda mais críticas por ofensa ao pacto federativo. A reforma tributária esboçada, ao incluir a União no Comitê gestor, e centralizar a competência legislativa, claramente optou por um modelo mais próximo de um tributo federal, com repartição da receita entre os estados e municípios.

A extinção do principal imposto de competência estadual, bem como do ISSQN dos municípios, substituídos pelo modelo apresentado de IBS federal, sinaliza para um modelo de federalismo em que os entes federados seriam meros destinatários de repartição financeira tributária. Este risco ao equilíbrio federativo na PEC nº 45/2019 foi apontado pelo professor tributarista Ricardo Lodi Ribeiro:

Em relação a essas preocupações federativas, a proposta procura declarar, no próprio texto da emenda, que o IBS seria um imposto da competência de União, estados e municípios. Tal afirmativa se basearia na possibilidade de os entes federativos periféricos estabelecerem alíquotas singulares do imposto.

Porém, a dimensão fiscal do federalismo não se contenta com a repartição de receitas, sendo indispensável a adequada repartição de competências tributárias. Tampouco a possibilidade de os entes periféricos fixarem essas alíquotas singulares uniformes atendem à exigência de atribuição de competência tributária própria para cada um dos integrantes da federação.⁹

Nos modelos propostos, portanto, seja por meio da instituição do IBS federal, seja do IBS estadual compartilhado, haverá a supressão de competência tributária dos estados-membros, subtraindo dos entes federados o poder de definir as regras dos seus próprios tributos. Em troca, os projetos de emenda à Constituição prometem uma maior autonomia financeira, a partir de um imposto com maior capacidade arrecadatória.

⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 30 nov. 2020.

3.2. Da uniformidade das alíquotas

A forma de definição das alíquotas seria outra ferramenta das propostas de reforma tributária para extinguir a guerra fiscal.

O modelo do IBS da PEC nº 110/2019 prevê uma alíquota padrão para os bens e serviços em geral. Porém permitiria a definição de alíquotas distintas a depender das classes de bens e serviços. Essas alíquotas distintas, entretanto, seriam padronizadas para todos os bens e serviços de todos os entes federados. Assim, poderão ser definidas alíquotas diferenciadas por produto/serviço, mas de incidência uniforme em todo território nacional, mais uma vez mitigando as chances de uma nova guerra fiscal.

Distintamente da PEC nº 110/2019, a PEC nº 45/2019 prevê um conceito de uma alíquota compartilhada entre a União, estados e municípios. Essa alíquota total seria determinada pelo somatório das alíquotas definidas, com exclusividade, por cada ente federativo: alíquota federal + alíquota estadual + alíquota municipal. O único elemento da regra matriz da incidência tributária a cargo dos estados e municípios, por conseguinte, seria a definição de suas próprias alíquotas.

Essa competência estadual seria limitada, já que consistiria em uma *alíquota padrão* única, e não ameaçaria, por sua vez, um retorno da guerra fiscal, porquanto a definição de uma alíquota única por ente federativo valeria para todos os bens e serviços, não sendo possível estabelecer distinção ou privilégios no tratamento dos diferentes setores econômicos. Ademais, a receita do IBS seria distribuída entre os entes federativos por meio do sistema de créditos e débitos centralizado no Comitê Gestor.

Em resposta às críticas ao modelo, por eventual violação ao pacto federativo, o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição idealizadora do modelo da PEC nº 45/2019, apontou esta competência de definição das alíquotas como a garantia da autonomia financeira dos estados e municípios, e tábua de salvação do pacto federativo:

Ainda, a proposta do IBS resguarda a cada ente federado a competência legislativa para editar a alíquota vigente em seu território, garantindo a autonomia financeira para atender às suas peculiaridades orçamentárias. Isso significa que União, Estados, Distrito Federal e Municípios

poderão conformar a alíquota do IBS de acordo com seus planos políticos, gerir as receitas decorrentes da sua arrecadação e regular de modo específico e diferenciado questões locais e de seu interesse por meio de alíquota individual, instituída mediante lei própria.

A alíquota da União será uniforme para todo território nacional, enquanto cada Estado e Município terá competência legislativa de instituir a alíquota vigente em seus respectivos territórios, garantindo também suas autonomias financeiras.¹⁰

Independentemente da vulnerabilidade ao pacto federativo, um ponto positivo a ser destacado na configuração do IBS com alíquotas compartilhadas consiste na impossibilidade de a União avançar sobre os percentuais definidos pelos estados e municípios, ao conceder isenções parciais. Ou seja, cada ente federativo teria sua parcela na arrecadação do tributo, delimitada pela aplicação direta de sua sub-alíquota.

3.3. Da concessão de benefícios fiscais

Outro ponto relevante enfrentado pelas propostas de reforma tributária diz respeito à (im)possibilidade de concessão de benefícios fiscais, diante da queda da arrecadação global do ICMS como resultado da guerra de políticas fiscais praticadas pelos estados-membros.

Na PEC nº 110/2019, apesar da regra geral que veda a concessão de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo fiscal ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao IBS, abre-se exceção para as operações com produtos ou serviços relacionados a alimentos, medicamentos, transporte público, entre outros. A concessão desses benefícios fiscais, contudo, fica condicionada à previsão em lei complementar federal.

Já na PEC nº 45/2019, existe uma expressa proibição à concessão de quaisquer benefícios fiscais no âmbito do IBS, assegurada a imunidade sobre exportações. Contudo, a fim de preservar a capacidade contributiva

10 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz *et al.* PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao pacto federativo. *Jota*, São Paulo, 20 maio 2019. Opinião e Análise. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 30 nov. 2020.

e minimizar o impacto da tributação do IBS sobre as famílias de baixa renda, a proposta prevê a devolução parcial, por meio de mecanismo de transferência de renda, daquele imposto recolhido dos contribuintes com menor capacidade econômica.

Assim, seja por meio da centralização do poder de concessão de benefícios do IBS, seja pela expressa vedação, a reforma tributária impede a prática de guerra fiscal entre os estados, a partir da anulação de qualquer política diferenciada extrafiscal do tributo. Mas, novamente, peca ao subtrair dos estados-membros e municípios a possibilidade de adaptação do imposto à realidade de suas economias.

3.4. Critério do IBS no destino

O ICMS, originalmente, tinha como sujeito ativo o estado de origem da operação de circulação da mercadoria. Sendo assim, nos negócios jurídicos realizados entre contribuintes localizados em estados distintos, o tributo seria recolhido em favor do estado-membro em que estivesse localizado o vendedor. Conforme a regra original estampada no art. 155, § 2º, VII, a única diferença seria quanto à aplicação da alíquota quando o destinatário não fosse contribuinte do ICMS:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

- na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;¹¹

Essa regra era conhecida como “lógica da origem”. Por essa regra, o estado de destino somente teria direito à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada na operação seguinte. Assim, nas operações interestaduais, preservava-se o Estado de origem

11 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

como sujeito ativo do ICMS, cabendo ao Estado de destino exclusivamente o diferencial de alíquota, quando o consumidor final não fosse contribuinte do imposto.

A discriminação entre a aplicação de alíquota interna ou interestadual, a depender da qualidade jurídica do consumidor final, já visava proteger o mercado dos estados consumidores, bem como sua arrecadação. Caso contrário, explica Roque Antônio Carrazza, “haveria forte desestímulo à compra de bens ou à fruição de serviços por parte dos consumidores finais nos próprios estados em que estão domiciliados ou sediados”¹².

Contudo, por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, houve uma significativa mudança quanto à lógica do destinatário da arrecadação, conforme se observa da nova redação:

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;¹³

Assim, independentemente da qualidade do consumidor final, o Estado de origem somente pode tributar a operação entre as unidades federadas pela alíquota interestadual, reservando-se sempre o diferencial de alíquota ao Estado de destino.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 mitigou a “lógica da origem”, estabelecendo um maior equilíbrio entre a divisão da arrecadação do

12 CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 491.

13 BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 17 abr. 2015. p. 2.

ICMS nas operações interestaduais. Não foi suficiente, entretanto, para enfraquecer a guerra fiscal entre os estados-membros, que continuaram aptos a conceder benefícios fiscais quanto à parcela que lhes cabe do ICMS nos negócios jurídicos realizados dentro e fora do seu território.

O IBS, por sua vez, propõe a completa substituição dessa regra pela “lógica do destino”. De acordo tanto com a PEC nº 110/2019, quanto com a PEC nº 45/2019, nas operações interestaduais e intermunicipais incidirão as alíquotas do Estado e do município de destino, bem como pertencerá a estes o imposto recolhido. A única distinção entre os projetos de reforma, neste ponto, está relacionada à operacionalização da fiscalização, arrecadação e repasses.

Para fins de combate à guerra fiscal, a alteração da “lógica da origem” pela “lógica do destino” já representaria grande avanço. Afinal, os estados que mais praticam políticas de concessão fiscais do ICMS coincidem com aquelas unidades da federação que não possuem mercado consumidor relevante. E, para os agentes econômicos, eventual obtenção de benefício tributário local não seria suficiente para deslocamento da sua unidade produtiva.

A “lógica do destino” seria, na verdade, uma alteração possível de ser instituída no próprio regramento do atual ICMS, sem necessidade de instituição de um novo imposto.

E, em termos de pacto federativo, a mudança da lógica da origem também não representaria ofensa ao princípio constitucional. O STF, inclusive, ao apreciar a validade do Protocolo ICMS nº 21/2011 do Confaz, na ADI nº 4.268/DF (j. 17.9.2014, v.u.), reputou sua inconstitucionalidade não por ofensa ao pacto federativo, mas com base na impossibilidade de as novas regras serem dispostas por meio de convênio, sem a indispensável readequação dos dispositivos constitucionais.

Em suma, a inversão da lógica pelo IBS desponta como uma medida positiva, tanto em termos de enfraquecimento da guerra fiscal, quanto de fortalecimento do pacto federativo, na medida em que repassa aos estados consumidores, sabidamente carentes, uma significativa parcela da arrecadação do novo tributo, ainda que em detrimento das regiões produtoras, concentradas majoritariamente no Sul e Sudeste.

4. Conclusão

No atual cenário de crise fiscal, principalmente dos estados-membros, e grave recessão econômica, é urgente que se consolide um projeto de Reforma Tributária no país.

Essa Reforma Tributária obviamente deve buscar uma simplificação e racionalização da tributação, de modo a reduzir, para os empreendedores locais e investidores estrangeiros, o dispêndio de tempo e recursos em obrigações fiscais, colaborando com um projeto de desenvolvimento econômico de longo prazo.

O modelo a ser instituído, todavia, não pode dispensar a preservação do pacto federativo, diante da necessidade de garantia tanto da autonomia financeira das unidades federadas quanto da importância de preservação dos setores econômicos locais e geração do desenvolvimento regional. E essa autonomia financeira não pode ser pensada somente à luz do acréscimo de disponibilidade de recursos financeiros, mas sim pela lógica do poder dos entes federados de dispor sobre os próprios tributos, inclusive para fins extrafiscais.

Conforme restou demonstrado, as PECs nº 45/2019 e nº 110/2019 trazem uma grande e justa preocupação com a retomada da arrecadação tributária, buscando extinguir a concessão de benefícios fiscais que minaram a receita dos estados no ICMS, por meio de um conjunto de novas medidas, consolidadas na criação do IBS.

Essas medidas, se concretizadas, trariam uma excelente oportunidade de extinção definitiva de guerra fiscal, pondo fim a um ciclo de décadas de renúncias fiscais. As unidades federadas, a partir de então, precisariam encontrar outras alternativas de atração de investimentos, a exemplo de obras de infraestrutura, qualificação técnica e profissional de sua mão de obra, e estudo dos potenciais econômicos locais.

Alguns aspectos do modelo do novo imposto, contudo, ainda permanecem nebulosos, a exemplo do exercício da competência federal do IBS, da natureza e do funcionamento do Comitê Gestor, e a forma de participação dos estados e municípios, principalmente em caso de inclusão da União na gestão compartilhada do IBS.

Grande parte dessas respostas virão somente a partir da instituição do imposto por meio de lei complementar federal, o que gera ainda

grande insegurança e falta de transparência quanto à efetiva preservação do pacto federativo.

Por fim, apesar da positiva previsão do IBS com a lógica do destino, as propostas de reforma tributária não tratam dos reais destinatários do IBS importação. Seria uma excelente oportunidade de pôr fim a outra celeuma que tem gerado guerra fiscal entre os estados.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Reforma tributária não pode servir para aprofundar o desequilíbrio federativo. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 31 ago. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-31/onofre-batista-reforma-tributaria-desequilibrio-federativo>. Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988

_____. Emenda Constitucional n. 87 de 16 de abril de 2015. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 17 abr. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PAULA JUNIOR, Aldo; SANTIN, Lina; CYPRIANO, Gabriel. PEC 45, IBS e mitos sobre a ofensa ao pacto federativo. **Jota**, São Paulo, 20 maio 2019. Opinião e Análise. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pec-45-ibs-mitos-pacto-federativo-20052019>. Acesso em: 30 nov. 2020.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 abr. 2019. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 30 nov. 2020.