



# ICMS: crise federativa e obsolescência

ICMS: FEDERATIVE CRISIS AND OBSOLESCENCE

José Roberto R. Afonso<sup>1</sup>, Melina Rocha Lukic<sup>2</sup>  
e Kleber Pacheco de Castro<sup>3</sup>

## Resumo

Este artigo discute a hipótese de que o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de comunicações (ICMS) se tornou obsoleto, perdendo cada vez mais espaço no sistema tributário brasileiro e, com isso, também aprofundando a crise dos governos estaduais nessa federação. Apesar de ainda ser o imposto que individualmente mais arrecada no país, pesa relativamente cada vez menos na carga tributária global, fora as consequências negativas para equidade social e competitividade das empresas. Mudanças legislativas recentes se voltaram apenas para o passado, de modo a convalidar benefícios da guerra fiscal, mas em nada ajustaram o tributo para o futuro da era digital. Na nova e futura era, em que mercadorias certamente perderão importância para serviços e direitos de imagem, o ICMS se tornará ainda mais ultrapassado e os estados podem ser ainda menos relevantes na federação. Esse cenário não mudará sem a substituição do ICMS por um imposto sobre valor adicionado. Ainda assim, é muito provável que seja preciso reinventar todo o sistema tributário, brasileiro e mundial, para corresponder aos desafios impostos pela nova economia e sociedade.

## Palavras-chave

Finanças estaduais; federalismo; imposto sobre circulação.

## Abstract

*This article argues that the tax on goods and communications (ICMS) has become obsolete, losing more and more space in the Brazilian tax system and with that also deepening the crisis of the state governments in this federation. Although it is still the most important tax of the country in terms of collection, it weighs relatively less and less on the global tax burden, as well as cause damages to social equity and company competitiveness. Recent legislative changes have turned only to the past, in order to validate benefits of the fiscal war, but no efforts were made to adjust the tax for the future of the digital age. In a new era in which goods will be inevitably losing relevance, the ICMS will become even more obsolete and the states even less relevant in the federation. This scenario will not change unless replaced by a value-added tax, and yet it may be necessary to reinvent all tax system to correspond to the new economy and society.*

## Keywords

State finances; federalism; indirect taxes.

## INTRODUÇÃO

O imposto que mais arrecada no Brasil está ficando obsoleto. Isto se deve pelo fato de que tal imposto incide apenas sobre mercadorias em uma economia que é cada vez mais baseada em serviços. E o único serviço relevante em que incide diretamente – o de comunicações – é um dos raros que perde espaço na sociedade, que cada vez mais se comunica por aplicativos no lugar dos tradicionais telefonemas. Mais do que os aspectos tributários, como esse é um imposto de competência estadual, a sua obsolescência contamina também o equilíbrio federativo, revelando a face mais marcante da inegável e profunda crise desse nível de governo.

Criado em 1965 com a denominação de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), esse tributo, ainda que restrito exclusivamente às mercadorias, foi pioneiro no que tange aos Impostos sobre Valor Adicionado (IVA) no mundo.<sup>1</sup> Ele sucedeu um antigo imposto estadual sobre faturamento bruto – o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) – e, na votação da emenda constitucional que o criou, houve forte oposição dos governos estaduais, notadamente de São Paulo. Ou seja, direta e regularmente, não mais há incidência desse imposto estadual sobre a receita dos seus contribuintes.

A Constituição Federal (CF) de 1988 extinguiu impostos federais específicos (sobre petróleo e combustíveis, energia elétrica e mineração) e, como previsto no seu artigo 155, II, ampliou a base do imposto estadual para alcançar todas as mercadorias, parte dos serviços de transportes e os de comunicação – dando origem assim ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – o ICMS. Embora, tenha acrescentado a letra S à sua sigla,<sup>2</sup> apenas parcela de dois serviços passaram a ser alcançadas (inclusive em alguns casos derrubados por decisão judicial) e, sendo um tributo não cumulativo, só geram receita no que acabar no consumo final.<sup>3</sup> Em 2017, por exemplo, apenas 7,8% do ICMS arrecadado

1 Para um maior detalhamento sobre o histórico do ICMS ver: Rezende (2009) e Rezende (2012).

2 A sigla ICMS surgiu na primeira fase de trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, de 1987/1988, quando na subcomissão de tributos chegou a ser aprovada a expansão do imposto para alcançar todos os serviços – ou seja, o Imposto Municipal sobre Serviços (ISS) seria também fundido ao antigo imposto estadual sobre mercadorias. Mas a proposta foi abandonada logo em seguida, por pressão dos Prefeitos e diante da falta de empenho dos Governadores – ou seja, foi mantido o ISS municipal. Talvez de forma equivocada se manteve, porém, o costume de agregar a letra S ao ICM, no lugar de serem apenas letras CTI.

3 No caso dos serviços de transportes, nem todos estão na base do ICMS – os locais, estão sujeitos ao ISS municipal, e os internacionais, têm imunidade. No caso do transporte aéreo, primeiro, o Senado fixou em 4% a alíquota incidente sobre a prestação de serviço de transporte aéreo interestadual. Depois, o STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n. 1.600-8 (publicada em 17 de dezembro de 2001), afastou a incidência de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros intermunicipal, interestadual e internacional e sobre o transporte aéreo internacional de cargas. Por fim, a prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros não está sujeita à incidência do ICMS. Importa atentar que a grande parte dos demais serviços de transportes e que não são locais constituem basicamente

no país (R\$ 445,6 bilhões) proveio de comunicações (R\$ 34,7 bilhões) e tão somente 1,7% do ICMS de transportes (R\$ 7,7 bilhões).<sup>4</sup>

Atualmente, a sua cobrança se desfigurou a ponto de se distanciar da concepção original de um tributo incidente sobre o valor agregado (VARSAÑO, 2010) e a sua arrecadação perdeu espaço na estrutura da carga tributária nacional (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016, p. 49). O ICMS já não é o tributo indireto com a base mais abrangente exigido no país, pois as contribuições sociais da União sobre a receita e o faturamento (conhecidas como Cofins e PIS/Pasep) incidem também sobre todo o setor terciário, como serviços, instituições financeiras, entidades sem fins lucrativos e até mesmo o próprio setor público (no caso do Pasep). Conflitos federativos, desconcentração regional, tendência de depreciação da arrecadação, concentração setorial e falta de visão macro de longo prazo são, possivelmente, os principais desafios impostos ao ICMS e que serão discutidos no presente artigo.

Apesar disso, o ICMS continua concentrando as atenções quando se discute reforma tributária, sobretudo quando se propôs realizá-la de forma “fatiada” – na qual esse imposto compreenderia a maior fatia. Nas últimas duas décadas, os vários projetos de reforma – seja de iniciativa do governo federal, seja parlamentar – quase sempre tiveram o ICMS como eixo central das mudanças. E do que raramente se aprovou, o foco restou nos incentivos fiscais, ora para limitar os de importação, ora para convalidar os atos passados – diante da iminente ameaça do Supremo Tribunal Federal (STF) condenar o poder público e os contribuintes.

O objetivo do presente artigo é, portanto, discutir a hipótese de que o ICMS está ficando ultrapassado em termos de base de arrecadação, tendo em vista os avanços econômicos, sociais e, principalmente, tecnológicos, que ocorreram desde a sua criação.

Para desenvolver a hipótese, demonstraremos que a obsolescência do ICMS pode ser comprovada por meio de três vieses: 1) impactos negativos na federação e na distribuição

consumo intermediário (como fretes para empresas, ou seja, são prestados a outros contribuintes do imposto e a eles geram crédito) e no final não resultam em incidência e arrecadação efetiva do imposto. No caso das comunicações, muitos dos serviços de tecnologias a eles associados acabam sujeitos ao ISS – pois leis complementares recentes ampliaram a lista de serviços sujeitos ao imposto municipal explorando a tênue fronteira entre os dois impostos, em uma economia em que cada vez mais mercadorias e serviços são integrados na mesma transação (TORRES, 2014; SZELBRACIKOWSKI, 2017). O exemplo mais típico é a venda vinculada de serviços de telefonia com internet e TV a cabo pelas operadoras do setor). De novo, não custa recordar que os serviços de comunicações comprados por contribuintes do imposto geram créditos e, em tese, também não resultam em arrecadação final em um tributo sobre o valor adicionado. De qualquer forma, vale pontuar que, nas contas nacionais, comunicações e transportes responderam por apenas 2,7% e 3,8% do valor adicionado no país, em 2017, respectivamente (inverte a situação do ICMS por conta da base e, sobretudo, das alíquotas adotadas). Mesmo que o ICMS alcançasse plenamente esses dois serviços (o que não ocorre) ainda é uma parcela pequena diante do chamado setor terciário da economia.

<sup>4</sup> Dados da arrecadação setorial do ICMS são divulgados pelo Confaz em seu portal na internet. Disponível em: <<https://goo.gl/erdP4R>>.

regional dos recursos; 2) consequências sobre a competitividade, isonomia e no processo de industrialização; e 3) administração disfuncional. Para isso, serão utilizadas metodologias tanto empíricas – com a apresentação de dados e estatísticas fiscais – quanto uma abordagem teórica, baseada na em uma revisão da literatura sobre o tema, para oferecer subsídios técnicos ao debate sobre os desafios do ICMS e dos estados na federação brasileira.

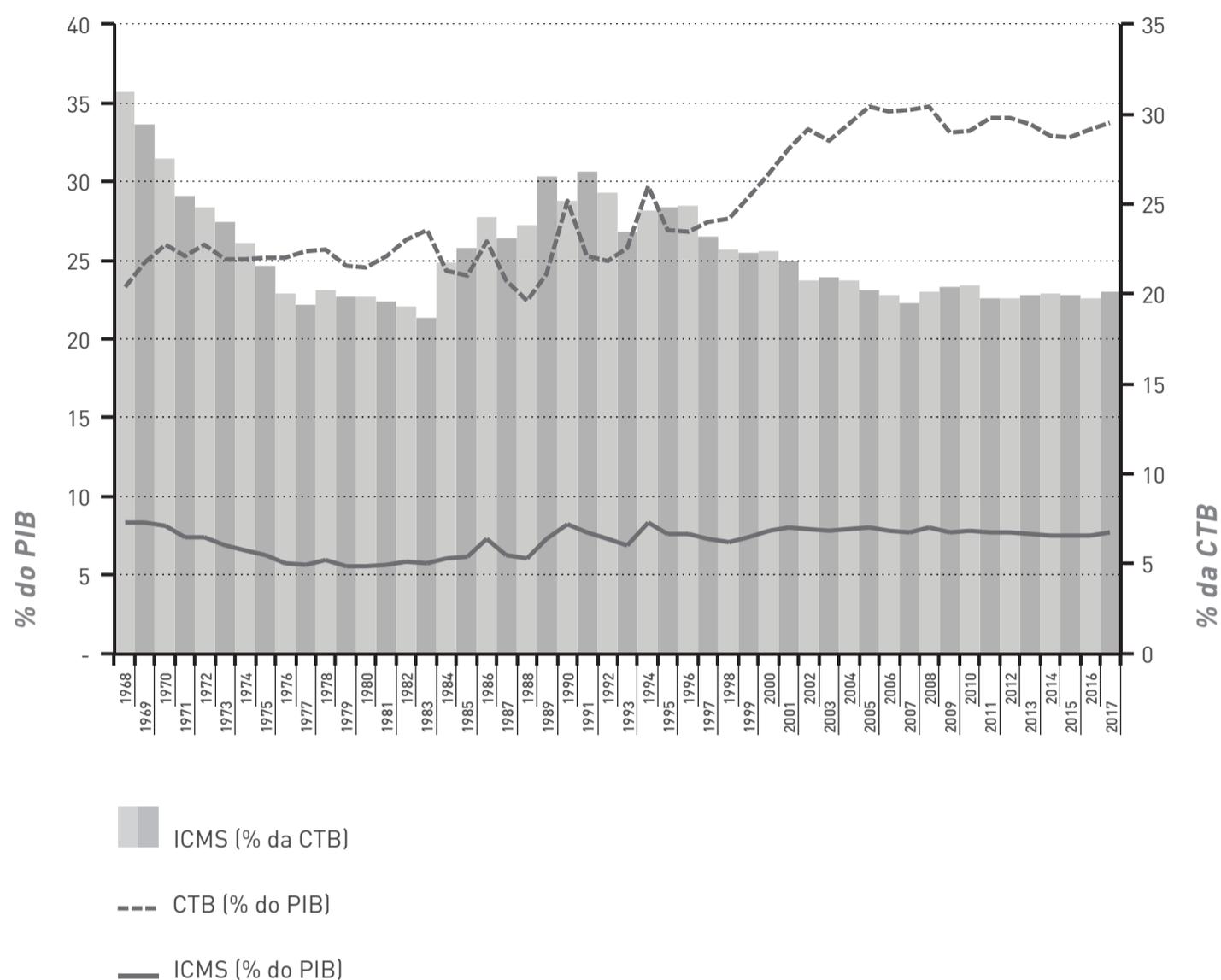
O artigo iniciará com uma discussão sobre a evolução e o papel atual do ICMS na federação brasileira, enfatizando que a evolução da arrecadação do ICMS e sua distribuição regional trouxeram consequências negativas para o equilíbrio entre os entes federativos. Em seguida, O ICMS será tratado a partir de suas principais disfuncionalidades: a guerra fiscal e seu impacto na competitividade e isonomia dos contribuintes, as consequências criadas pelo ICMS no que tange ao processo de desindustrialização e, por fim, os problemas administrativos da arrecadação do ICMS. Por último, discutiremos brevemente as propostas passadas de reforma tributária bem como algumas sugestões de mudança na tributação sobre o consumo.

## I O ICMS E A FEDERAÇÃO

### I.1 Esvaziamento Federativo

A melhor expressão da decadência do ICMS pode ser traduzida em números: a comparação entre o quanto arrecadava quando foi criado e o quanto arrecada atualmente é a síntese de sua inépcia como fonte de recursos. O Gráfico 1 apresenta sua série histórica *vis-à-vis* a evolução da carga tributária do Brasil.

GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ICMS E DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: 1968–2017



Fontes: Afonso e Castro (2016), STN, RFB, CEF e IBGE.

O ICM (antiga versão do ICMS), que não alcançava petróleo, gás e combustíveis, energia elétrica, minerais e serviços de comunicações e transportes, e tinha uma alíquota genérica de 17%, arrecadou em 1968 o equivalente a 7,28% do produto interno bruto (PIB), e gerou sozinho 31% da carga tributária bruta global. Ampliado pela Constituição de 1988 com novas, sólidas e crescentes bases de cálculo (combustíveis, energia elétrica e comunicações) e submetido a alíquotas internas diversificadas e muito maiores (de até 25% ou 30%), o ICMS arrecadou em 2017 o equivalente a 6,79% do PIB, e respondeu por 20% da mesma carga nacional. Logo, mais de quatro décadas depois de criado o ICM, com base mais ampla e maiores alíquotas, o ICMS passou a arrecadar relativamente menos na economia brasileira.

Essa evolução do ICM/ICMS contribuiu sensivelmente para uma trajetória de desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro: o peso relativo dos estados na divisão da receita tributária nacional passou a ser cada vez menos relevante, como pode ser notado na Tabela 1.

TABELA 1 – EVOLUÇÃO DA DIVISÃO FEDERATIVA DA RECEITA\* TRIBUTÁRIA POR NÍVEL DO GOVERNO: 1965–2017

CONCEITO	% do PIB				% do total			
	Central	Estadual	Local	Total	Central	Estadual	Local	Total
<b>ARRECAÇÃO DIRETA</b>								
<b>1960</b>	11,14	5,45	0,82	<b>17,41</b>	64,00	31,30	4,70	100,00
<b>1970</b>	17,33	7,95	0,70	<b>25,98</b>	66,71	30,60	2,69	100,00
<b>1980</b>	18,31	5,31	0,90	<b>24,52</b>	74,67	21,65	3,69	100,00
<b>1990</b>	19,29	8,52	0,97	<b>28,78</b>	67,03	29,59	3,37	100,00
<b>2000</b>	20,38	8,45	1,73	<b>30,56</b>	66,69	27,64	5,68	100,00
<b>2010</b>	22,36	8,81	2,07	<b>33,23</b>	67,27	26,51	6,22	100,00
<b>2013</b>	22,66	8,76	2,19	<b>33,62</b>	67,42	26,06	6,51	100,00
<b>2014</b>	21,91	8,72	2,26	<b>32,89</b>	66,62	26,51	6,87	100,00
<b>2015</b>	21,67	8,80	2,36	<b>32,83</b>	66,00	26,82	7,18	100,00
<b>2016</b>	21,96	8,96	2,37	<b>33,29</b>	65,97	26,92	7,11	100,00
<b>2017e</b>	22,10	9,11	2,39	<b>33,60</b>	65,77	27,13	7,10	100,00
<b>RECEITA DISPONÍVEL</b>								
<b>1960</b>	10,37	5,94	1,11	<b>17,41</b>	59,54	34,10	6,36	100,00
<b>1970</b>	15,79	7,59	2,60	<b>25,98</b>	60,77	29,23	10,00	100,00
<b>1980</b>	16,71	5,70	2,10	<b>24,52</b>	68,16	23,27	8,57	100,00
<b>1990</b>	16,95	7,94	3,89	<b>28,78</b>	58,90	27,60	13,50	100,00
<b>2000</b>	17,07	8,16	5,33	<b>30,56</b>	55,86	26,69	17,45	100,00
<b>2010</b>	18,76	8,34	6,13	<b>33,23</b>	56,46	25,09	18,45	100,00
<b>2013</b>	19,13	8,20	6,29	<b>33,62</b>	56,92	24,38	18,70	100,00
<b>2014</b>	18,31	8,22	6,36	<b>32,89</b>	55,66	24,99	19,35	100,00
<b>2015</b>	18,11	8,23	6,49	<b>32,83</b>	55,17	25,07	19,76	100,00
<b>2016</b>	18,20	8,42	6,68	<b>33,29</b>	54,67	25,28	20,05	100,00
<b>2017e</b>	18,51	8,47	6,61	<b>33,60</b>	55,10	25,22	19,67	100,00

Fontes: STN, RFB, CEF e IBGE.

\* Receita disponível: arrecadação própria mais e/ou menos repartição constitucional de receitas tributárias e outros repasses compulsórios.

Ao se comparar a divisão federativa da arrecadação entre 1960 e 2017, os estados perderam 4,2 pontos de participação, enquanto os municípios ganharam 2,7 pontos e a União outro 1,5 ponto. O baixo dinamismo do ICMS, a melhora de desempenho do ISS e a contínua expansão

das contribuições sociais federais explicam, respectivamente, os movimentos dos três níveis de governo na participação da arrecadação direta de tributos no período em questão.

Se computada a repartição constitucional de tributos e, assim, calculada a receita tributária disponível por esfera de governo, observa-se que o aumento dos fundos de participação não compensou o esvaziamento progressivo do ICMS e os estados foram os que mais perderam espaço na federação: estes saíram de 34,1% para 25,1% da receita nacional entre 1960 e 2017 – uma queda muito mais acentuada do que a verificada na União, sendo novamente os municípios os maiores beneficiados.

Os estados nunca pesaram tão pouco na divisão federativa da receita tributária, enquanto a União pouco perdeu, se comparada com sua posição relativa em pouco mais de meio século. Já os municípios, estes se tornaram, sem a menor dúvida, o elemento crescente e dinâmico da federação no longo prazo (REZENDE, 2006, p. 38; SERRA; AFONSO, 2007).

O cenário só não foi pior para os estados porque a redução de sua fatia relativa foi mais do que compensada pelo aumento do bolo: a carga tributária cresceu fortemente no longo prazo, com incremento de aproximadamente 16 pontos do PIB em 57 anos. Observa-se, contudo, que, desde o final da década passada, a carga global parou de crescer e começou a declinar (AFONSO; CASTRO, 2016), o que coincidiu com o agravamento da crise estadual. De qualquer forma, o tamanho do orçamento estadual cresceu como proporção do PIB, mas diminuiu sua importância relativa na composição da arrecadação do governo consolidado brasileiro.

## 1.2 DISTRIBUIÇÃO REGIONAL DA ARRECADAÇÃO

Um segundo sinal de obsolescência do ICMS referente à federação diz respeito à distribuição regional da arrecadação. A inclusão de novas bases de tributação (combustíveis, energia elétrica e comunicações, comumente chamadas de *blue chips*) dentro do escopo do ICMS quando da transição do ICM para o ICMS (1988) permitiu uma trajetória de desconcentração regional da arrecadação do tributo. Tais bases pesam proporcionalmente mais nos estados menos desenvolvidos (REZENDE; OLIVEIRA; ARAUJO, 2007, p. 208), o que permitiu que os fiscos de estados menos abastados acelerassem mais rapidamente o recolhimento de ICMS do que nos estados do eixo Centro-Sul. Ademais, o aprofundamento, em 1989, da “mão dupla” nas alíquotas interestaduais, caindo para 7% a aplicada quando de origem no Centro-Sul destinada para as três regiões menos desenvolvidas, e mantido em 12% no sentido inverso, também contribuiu para a desconcentração.

Muito contribuiu para essa evolução a generalização do uso da figura do contribuinte substituto,<sup>5</sup> e o uso crescente de barreiras ao comércio interestadual, com a cobrança antecipada por estados mais pobres nos postos de entradas em suas fronteiras.

5 A substituição tributária é aplicada em operações interestaduais quando existir acordo (protocolo ou convênio) entre os estados. O remetente deve calcular o ICMS retido, cobrar do destinatário em sua nota fiscal e repassar o imposto ao estado de destino.

Algumas comparações entre o desempenho do ICMS por unidade federada entre 1988 e 2015, que são apresentadas na Tabela 2, corroboram a explanação anterior, apontando para uma profunda desconcentração regional do imposto ao longo deste período. Apenas quatro estados perderam participação, sendo que apenas os mais industrializados se incluem neste grupo, como é o caso de São Paulo, que caiu de 43% para 31% do total arrecadado pelo imposto. A maior parte dos estados experimentou ganho de participação na arrecadação e os maiores ganhos relativos foram observados nas unidades de menor tamanho.

TABELA 2 – DISTRIBUIÇÃO REGIONAL DA ARRECADAÇÃO DO ICMS: 1998 X 2015

REGIÕES	UF	1988			2015			2015-1988			
		DISTR.%	% PIB	PER	DISTR.%	% PIB	PER	DISTR.%	% PIB	PER	ARREC.
	<b>BRASIL</b>	<b>100,0%</b>	<b>4,96%</b>	<b>640</b>	<b>100,0%</b>	<b>6,82%</b>	<b>1.968</b>	<b>0,0%</b>	<b>1,86%</b>	<b>2,1%</b>	<b>5,6%</b>
NORTE	AC	0,1%	2,0%	117	0,3%	8,1%	1.275	0,2%	6,1%	9,9%	12,3%
	AM	1,2%	3,4%	506	1,9%	8,1%	1.901	0,7%	4,7%	2,8%	6,2%
	PA	0,8%	2,6%	152	2,4%	7,3%	1.191	1,6%	4,7%	6,8%	10,1%
	RO	0,4%	4,6%	321	0,8%	9,1%	1.781	0,4%	4,5%	4,5%	9,4%
	AP	0,0%	1,2%	122	0,2%	5,7%	1.047	0,2%	4,5%	7,6%	11,3%
	RR	0,0%	1,8%	137	0,2%	6,5%	1.283	0,2%	4,7%	8,4%	8,4%
	TO	-	-	-	0,5%	7,8%	1.359	-	-	-	10,3%
	<b>TOTAL</b>	<b>2,5%</b>	<b>3,1%</b>	<b>227</b>	<b>6,2%</b>	<b>7,7%</b>	<b>1.426</b>	<b>3,7%</b>	<b>4,6%</b>	<b>5,3%</b>	<b>8,6%</b>
NORDESTE	MA	0,5%	3,4%	102	1,2%	6,7%	727	0,7%	3,2%	6,1%	10,7%
	PI	0,3%	4,7%	127	0,8%	9,3%	1.006	0,5%	4,6%	6,9%	9,1%
	CE	1,5%	4,4%	220	2,5%	8,2%	1.107	1,0%	3,8%	4,0%	6,2%
	RN	1,3%	9,5%	509	1,1%	7,9%	1.315	-0,2%	-1,5%	1,6%	7,9%
	PB	0,6%	4,7%	182	1,1%	8,8%	1.143	0,5%	4,2%	5,3%	7,3%
	PE	2,6%	5,4%	363	3,2%	8,2%	1.374	0,6%	2,8%	2,8%	6,5%
	AL	0,5%	4,9%	231	0,8%	7,5%	934	0,3%	2,7%	3,0%	6,4%
	SE	0,4%	3,3%	258	0,7%	7,5%	1.301	0,3%	4,1%	4,0%	7,1%
	BA	4,5%	4,8%	373	4,8%	8,5%	1.269	0,3%	3,7%	2,4%	6,1%
<b>TOTAL</b>	<b>12,3%</b>	<b>5,0%</b>	<b>283</b>	<b>16,2%</b>	<b>8,1%</b>	<b>1.155</b>	<b>3,9%</b>	<b>3,2%</b>	<b>3,1%</b>	<b>6,8%</b>	
SUDESTE	MG	9,0%	4,8%	563	9,4%	7,0%	1.818	0,4%	2,2%	2,2%	5,8%
	ES	1,4%	4,7%	519	2,4%	7,3%	2.411	1,0%	2,6%	3,6%	5,3%
	RJ	9,4%	3,9%	733	8,2%	4,7%	1.996	-1,2%	0,8%	1,7%	4,2%
	SP	43,0%	5,7%	1214	31,3%	6,6%	2.838	-11,7%	1,0%	1,3%	4,4%
	<b>TOTAL</b>	<b>62,8%</b>	<b>5,2%</b>	<b>924</b>	<b>51,3%</b>	<b>6,3%</b>	<b>2.408</b>	<b>-11,5%</b>	<b>1,2%</b>	<b>1,6%</b>	<b>4,6%</b>

SUL	PR	5,9%	4,9%	676	6,2%	6,7%	2.234	0,3%	1,9%	2,3%	7,5%
	SC	3,6%	5,3%	765	4,0%	6,8%	2.357	0,4%	1,5%	2,1%	7,0%
	RS	7,5%	4,8%	785	6,7%	7,4%	2.412	-0,8%	2,6%	2,1%	5,4%
	<b>TOTAL</b>	<b>16,9%</b>	<b>4,9%</b>	<b>739</b>	<b>16,9%</b>	<b>7,0%</b>	<b>2.331</b>	<b>0,0%</b>	<b>2,1%</b>	<b>2,2%</b>	<b>6,4%</b>
CENTRO-OESTE	MT	1,2%	7,2%	648	2,3%	9,2%	2.780	1,1%	2,0%	3,3%	10,1%
	MS	1,3%	6,8%	608	2,0%	10,4%	3.000	0,7%	3,6%	3,9%	11,2%
	GO	2,2%	6,3%	536	3,4%	8,2%	2.079	1,2%	1,9%	2,9%	7,8%
	DF	0,8%	1,4%	540	1,7%	3,5%	2.332	0,9%	2,1%	3,3%	5,9%
	<b>TOTAL</b>	<b>5,5%</b>	<b>4,3%</b>	<b>573</b>	<b>9,3%</b>	<b>7,0%</b>	<b>2.433</b>	<b>3,8%</b>	<b>2,7%</b>	<b>3,2%</b>	<b>8,4%</b>

Fontes: Confaz e IBGE.

O ICMS, quando expresso em proporção do PIB de cada unidade federada, mostra com ainda mais clareza que não apenas os estados mais pobres ganharam proporcionalmente mais que os estados mais ricos, como também passaram a arrecadar relativamente mais. A carga do ICMS cresceu 4,6 pontos do PIB no Norte, 3,2 pontos no Nordeste e 2,7 pontos no Centro-Oeste, enquanto no Sul aumentou apenas 2,1 pontos e Sudeste 1,2 ponto – ou seja, se a carga do imposto cresceu no período pós-Constituinte, ela o fez de forma mais intensa nas regiões menos desenvolvidas. Em termos de dimensão, a razão ICMS/PIB em 2015 no Norte e no Nordeste supera 7,5% do PIB, superando a razão nacional (6,8%) e a do Sudeste (6,3%). Na análise por estado fica ainda mais visível esse contraste, pois todos os estados nordestinos ostentam uma carga de ICMS maior que a de São Paulo (próxima à média nacional).<sup>6</sup>

A evolução comparada da receita *per capita* do ICM em 1988 para o ICMS em 2015 também repete a tendência de melhor desempenho relativo dos estados e das regiões menos desenvolvidas. Sob esta ótica, a arrecadação cresceu anualmente 5,3% no Norte contra apenas 1,6% no Sudeste. O estado de São Paulo (1,3%) cresceu abaixo da média nacional (2,1%) e ostentou a taxa mais baixa entre as 27 unidades federadas.

Portanto, seja pela dimensão regional da carga do ICMS, seja pelo crescimento em longo prazo de sua receita *per capita*, se verifica que não apenas a arrecadação se desconcentrou como os estados menos desenvolvidos já arrecadam atualmente, proporcionalmente às suas economias, mais do que em estados desenvolvidos, em grande parte explicada pela redução das alíquotas interestaduais do Centro-Sul (em 1989) e pela maior exploração das *blue chips*.

<sup>6</sup> Para uma análise comparada entre os estados da carga de todos os tributos, ver estudo de Oliveira et al. (2009).

## 2 DISFUNCIONALIDADES DO ICMS: GUERRA FISCAL, DESINDUSTRIALIZAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Se o ICMS diminuiu sua importância no sistema tributário brasileiro com o passar do tempo, as distorções que o cercam ou que dele decorrem aumentaram exponencialmente no mesmo período (AFONSO; ARAÚJO, 2006). O ICMS ainda continua onerando indiretamente tanto os investimentos produtivos (FIESP, 2010), quanto as exportações (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2008; MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008; FIESP, 2009a; FIESP, 2009b, AFONSO et al., 2018) porque os créditos acumulados na aquisição de bens de capital, ou mesmo de insumos, não são integral e rapidamente devolvidos. Do mesmo modo, esse imposto acaba também gerando cumulatividade na própria produção, pois continua incidindo sobre bens de uso e consumo.

Por ser o tributo indireto que mais arrecada no país, o ICMS quase sempre está no centro do debate quando se discute competitividade da produção brasileira. Usualmente o empresário aponta os tributos, ou, mais precisamente, a carga tributária, como o principal empecilho ao crescimento econômico, ao lado dos juros. Quando detalhado por tributo, o ICMS aparece, quase sempre, como o maior ou um dos maiores “vilões”, por motivos tais como: incidir sobre bens de capital e retardar ou (simplesmente) não devolver créditos acumulados aos exportadores (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2008; FIESP, 2009b) e investidores; aplicar alíquotas diferenciadas por estados e significativamente elevadas sobre insumos estratégicos; impor um custo indireto (*compliance*) alto, obrigando as firmas a cumprirem pesadas obrigações acessórias (WORLD BANK, 2016, p. 139) e acompanhar a regulamentação do tributo, em constante mutação;<sup>7</sup> e, finalmente, promover uma intensa guerra fiscal, decisiva para a tomada de decisões de investimento industrial no país e por tornar preferível importar a comprar um bem nacional.

Muitas dessas questões que atrapalham a competitividade do produto nacional deveriam ter sido equacionadas pela Lei Complementar n. 87, de 1996 – a chamada Lei Kandir, que trouxe as normas gerais referentes ao imposto, salvo no que dizia respeito às decisões colegiadas das fazendas estaduais sobre benefícios fiscais, que continuou regulamentada pela Lei Complementar n. 24, de 1975. Porém, essa lei não teve êxito em melhorar a competitividade nacional (VARSANO, 2013, p. 15), pois os avanços previstos na legislação original foram: postergados e nunca adotados até hoje (como no caso da permissão para créditos de bens de uso e consumo); alterados e atenuados (caso do crédito integral e imediato do imposto embutido nos bens de capital adquiridos, que foi posteriormente atrasado para ser realizado em até 48 meses); e se revelaram insuficientes (como no caso de assegurar aos contribuintes o

7 “ICMS sofre 20 mudanças ao dia e atrapalha negócios”, Folha de São Paulo, 27 ago. 2012. Disponível em: <<http://bit.ly/RqPFcP>>. Acesso em: 10 out. 2018.

aproveitamento de saldos credores acumulados). A tendência ao acúmulo de créditos que já decorria de um aspecto estrutural do imposto – a incidência nas transações interestaduais<sup>8</sup> – foi agravado pela Lei Kandir, que isentou todas as exportações, inclusive dos chamados semielaborados.

Um paradoxo cerca a implantação da Lei Kandir e raramente é comentado: as fazendas estaduais sempre reclamaram de perdas de receita, que não teriam sido compensadas pela União, mas omitem os ganhos que tiveram com a consolidação da prática da substituição tributária.<sup>9</sup> A evolução da arrecadação do ICMS depois de implantada a Lei Kandir não decresceu no médio e longo prazo, tendo apresentado retração apenas no curto prazo – a saber, a média da carga desse imposto foi de 6,69% do PIB no biênio 1995-1996 (antes da lei), caiu para 6,35% no triênio 1997-1999, mas subiu e tem ficado acima da casa de 7% do PIB a partir de 2000. Outro paradoxo é que, enquanto reclamam e até retalias exportações (ao represar créditos),<sup>10</sup> os mesmos estados não deixam de incentivar pesadamente aqueles empreendimentos que muito ou cada vez mais vendem para outros estados – ou seja, é a antítese da estratégia necessária para lidar com um mundo cada vez mais globalizado e integrado (AFONSO; CASTRO, 2012, p. 17-18). Apesar das diversas facetas das distorções proporcionadas pelo ICMS, este artigo opta por concentrar as atenções nos danos à competitividade, em razão da guerra fiscal entre os Estados, a questão da desindustrialização e das disfuncionalidades referentes à administração tributária, conforme a seguir detalhado.

- 8 Tal distorção decorre basicamente da forma como é aplicado o ICMS sobre as transações interestaduais, nas quais uma parcela razoável da receita fica no estado de origem: 12% no caso das saídas realizadas de contribuintes localizados no Sul-Sudeste para as próprias regiões (que devem responder pela maior parte das transações dada a sua importância na economia) e 7% no caso das saídas daquelas regiões para as demais. Quando é essa a origem de parcela expressiva dos créditos acumulados pelos exportadores de um determinado estado, não é de se estranhar que haja alguma resistência deliberada do fisco estadual a devolver aquele crédito que não gerou arrecadação para o mesmo estado e, muitas vezes, também não pode ter sua autenticidade atestada uma vez que o contribuinte que vendeu o insumo ou o bem está localizado fora das fronteiras estaduais.
- 9 O instrumento, ainda que de uso concentrado em poucos produtos antes da Lei Kandir, foi objeto de questionamentos judiciais, a maior parte delas convertidos em vitórias para o fisco depois daquela lei de 1986. Uma exceção a essa regra foi a decisão recente, mas por medida cautelar da Presidente do STF, que suspendeu algumas regras de substituição tributária do ICMS, que tinham sido objeto do igualmente recente Convênio ICMS n. 52 de 2017. A decisão foi tomada na ADI n. 5866, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) – noticiada pelo STF em <<https://goo.gl/u4Dwwg>>. É importante pontuar que a tese principal foi que o Confaz extrapolou suas atribuições e regulamentou o que deveria ser matéria de lei complementar – ou seja, não houve questionamento à lei em si, mas a um dos atos que tratou da matéria. As decisões anteriores sobre substituição tributária permaneceram válidas.
- 10 A reação dos estados foi glosar (na prática, estornar) os créditos de mercadorias vindas de estados e negócios incentivados (BEVILACQUA, 2009), tomando por base as sanções já previstas na legislação de 1975, mas que eram evitadas.

## 2.1 GUERRA FISCAL: IMPACTOS NA COMPETITIVIDADE E ISONOMIA

A guerra fiscal<sup>11</sup> do ICMS deve ser a característica mais marcante do desequilíbrio proporcionado pelo imposto. Não custa alertar que o problema não está em um estado conceder incentivos fiscais, mas em fazê-lo à custa dos demais: de uma ou de outra forma (tal como ao arbitrar um suposto crédito tributário para cada saída interestadual, ou como ao conceder empréstimos sem juros e sem correção), é devolvida uma parcela do imposto que caberia ao estado de origem quando da venda para outro estado.

Essa prática tem por consequência uma diminuição da receita tributária estadual (PRADO, 1999), especialmente depois que todos os estados passaram a conceder incentivos fiscais, como reação aos incentivos iniciais (MELLO, 2007). Ela ainda desarranja a competitividade interna, ao fazer com que produtos iguais tenham custos, lucros e preços diferentes, constituindo na forma mais grave de intervencionismo estatal na livre concorrência. Até mesmo a iniquidade tributária,<sup>12</sup> que decorre de um sistema que tributa muito mais o consumo do que a renda em um país muito desigual, também é agravada pela guerra fiscal do ICMS, já que concentra incentivos em bens que não compõe a cesta básica da população mais pobre – como é o caso típico dos automóveis, uma das indústrias mais incentivadas pelos estados.<sup>13</sup>

Embora o tema seja muito comentado, cabe ressaltar que são escassas as avaliações mais precisas dos impactos dos incentivos concedidos (RODRIGUES, 1998; NASCIMENTO, 2008; LIMA; LIMA, 2010), se foi efetivamente gerado o número de empregos e se foi ampliada a produção estadual tal como pretendida pelo governo que concedeu o incentivo.

Em consequência à guerra fiscal, não faltaram ações de inconstitucionalidade impetradas por um estado contra outros no STF, que, esporadicamente, votou uma ou outra ação, sempre condenando os incentivos concedidos à revelia do Confaz.<sup>14</sup> O STF surpreendeu em 2011 ao votar conjuntamente várias ações, envolvendo diversos estados e diferentes setores, e mais uma vez se posicionando contra a guerra fiscal. Em 2012, o STF ainda passou a examinar uma possibilidade de adoção de uma súmula vinculante sobre a matéria, proposta pelo Ministro

11 Para uma análise histórica do fenômeno da guerra fiscal, ver: Varsano (1997), Prado e Cavalcanti (1998).

12 O livro “Tributação e Desigualdade”, publicado em 2017 e organizado por Afonso, Lukic, Orair e Silveira, traz uma longa coletânea sobre as diferentes facetas dessa distorção do sistema tributário brasileiro, incluindo algumas referências à guerra fiscal do ICMS.

13 A guerra fiscal em torno da indústria automobilística é citada, dentre outros autores, por Fernandes e Wanderlei (2000).

14 Além de afetar o equilíbrio competitivo, as decisões unilaterais dos estados, à revelia do Confaz, promovem uma espécie de “leilão” em favor de investidores (e em detrimento do poder público). Segundo Martins (2012), o entendimento do STF em torno da unanimidade autorizativa do Confaz no âmbito da concessão de incentivos fiscais serviu justamente para marcar sua posição contrária a estes “leilões”.

Gilmar Mendes e consolidada na proposta de súmula vinculante (PSV) n. 69: “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, é inconstitucional”.<sup>15</sup>

Em uma tentativa de resolver este problema politicamente, o congresso editou a Lei Complementar (LC) n. 160 em 7 de agosto de 2017. A LC n. 160/2017 convalida os atos de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS concedidos pelos estados ou pelo Distrito Federal até 1º de maio de 2014 sem a prévia aprovação por unanimidade do Confaz, assim como concede remissão e anistia dos créditos tributários referentes. Pela LC n. 160/2017, não é mais preciso a aprovação unânime dos estados no Confaz para aprovação de um benefício fiscal. Pela nova regra, o convênio poderá ser aprovado com o voto favorável de no mínimo 2/3 dos Estados no total e, pelo menos, de 1/3 dos estados de cada uma das regiões do país.<sup>16</sup> Segundo o projeto aprovado pelo Senado, a concessão de novos incentivos fiscais e a prorrogação dos que já estejam em vigor, só poderão ter vigência por um prazo determinado, a depender do setor de negócios beneficiado, podendo chegar até um período de 15 anos.

Em conclusão, cabe ressaltar que a pior faceta da guerra fiscal não passa pela tributação em si, nem mesmo pelo fato de impactar na receita efetiva e nas finanças estaduais, mas pela grave distorção que impõe à livre concorrência no país e o desrespeito à garantia constitucional de isonomia tributária entre os contribuintes. Como é um incentivo que afeta diretamente o nível de preço e permite uma elástica arbitrariedade, plantas iguais, de produtos iguais, suportam um ônus de carga razoavelmente diferente, dependendo do local em que forem instaladas e das vantagens que conseguirem angariar do estado em uma negociação individualizada. Criou-se, assim, uma lógica perversa: muitos empreendedores, mesmo que talvez preferissem evitar o risco de um benefício irregular, são compelidos à guerra fiscal simplesmente pelo fato de o seu concorrente ter conseguido uma vantagem fiscal que o deixou em uma melhor condição para competir. Ao fazer com que contribuintes iguais paguem impostos

15 Outra decisão na esfera judicial com repercussões importantes contra a guerra fiscal diz respeito à confirmação pelo STF da competência do Ministério Público para propor ação civil pública em relação a essas questões. Segundo noticiado, em meados de 2010, já havia cerca de 700 ações em tramitação na justiça questionando renúncias de até R\$ 8 bilhões, e que teriam deixado de ser sobrestadas por decisão da Corte maior, contrária à posição anterior do STJ. Conferir em: “Leia voto de Lewandowski que reforça poderes do MP”. Disponível em: <<http://bit.ly/RyScTq>>.

16 Entretanto, insta destacar que houve uma razão para a adoção da exigência de unanimidade e que diz respeito ao equilíbrio federativo: o ICMS, por sua natureza, é um imposto legislado nacionalmente e cobrado de forma compartilhada entre as 27 unidades federadas (AFONSO; FUCK; SZELBRACIKOWSKI, 2016, p. 236). Ademais, na experiência internacional a unanimidade também é exigida para tratar de matérias tributárias em outros arranjos federativos – como é o caso particular da União Europeia (PEREIRA, 2014, p. 416).

diferentes, a guerra fiscal do ICMS se torna a forma de intervenção estatal, no plano tributário, mais aguda na economia, distorcendo completamente as condições de concorrência.

## 2.2 DESINDUSTRIALIZAÇÃO

Um dos principais problemas inerentes ao ICMS continua sendo relativo às exportações. A falta de interesse dos estados em plantas com vocação para a venda externa e o acúmulo de volumosos e crescentes saldos credores tributários (AFONSO; CASTRO, 2012) induzem a uma redução do valor agregado nas exportações brasileiras, de modo que o ICMS afeta pouco (apenas) as vendas de produtos primários. Quanto maior a agregação de valor, mais o imposto se torna um elemento perturbador (e até impeditivo) da produção voltada para a exportação – sobretudo se uma parcela superior à metade das vendas do contribuinte não for feita para o mercado interno.

Sendo uma barreira para as atividades de alto valor agregado voltadas para a exportação, o ICMS acaba promovendo, direta e indiretamente, um processo de desindustrialização no país – fato que já ocorreria em condições normais, tendo em vista o crescente peso dos serviços na economia como um todo (MEIRELLES, 2006).

Soma-se a isso a intensa incidência do imposto sobre as *blue chips*, configurando mais um fator de desincentivo à industrialização. Quanto mais se onera a atividades de energia elétrica e comunicações, mais as indústrias intensivas no uso de tais insumos acabam sendo afetadas e incentivadas a se transferir para o exterior – como no caso da indústria de alumínio.

A importância relativa diferenciada das três nobres bases do ICMS por unidade federada também merece mais atenção. A Tabela 3 ilustra como aumentou a dependência da arrecadação de poucas bases no período pós-Constituinte.

TABELA 3 – ARRECADAÇÃO SETORIAL\* DE ICMS POR UF: 1998 X 2017

REGIÕES	UF	Primário		Secundário		Terciário		Energia elétrica		Comunicação		Petróleo, combustível		Demais	
		1998	2017	1998	2017	1998	2017	1998	2017	1998	2017	1998	2017	1998	2017
	<b>BRASIL</b>	<b>1,4%</b>	<b>1,1%</b>	<b>34,7%</b>	<b>23,3%</b>	<b>27,4%</b>	<b>36,7%</b>	<b>9,6%</b>	<b>9,9%</b>	<b>8,6%</b>	<b>7,2%</b>	<b>12,6%</b>	<b>16,5%</b>	<b>5,7%</b>	<b>5,3%</b>
NORTE	AC	1,5%	0,1%	0,3%	27,2%	15,7%	46,0%	37,4%	11,5%	0,0%	7,0%	45,1%	3,6%	0,0%	4,7%
	AM	0,5%	0,0%	42,3%	33,2%	48,0%	31,5%	1,9%	4,2%	0,0%	5,6%	7,0%	21,6%	0,2%	3,8%
	PA	3,5%	0,9%	14,4%	22,9%	53,6%	30,5%	9,1%	10,3%	5,5%	6,5%	4,7%	27,8%	9,1%	1,2%
	RO	1,5%	2,5%	23,0%	3,7%	49,7%	52,1%	2,9%	7,7%	5,7%	5,8%	1,2%	25,1%	15,9%	3,0%
	AP	1,0%	0,9%	18,6%	14,7%	49,9%	43,2%	0,0%	0,2%	0,0%	8,8%	30,5%	32,1%	0,0%	0,1%
	RR	0,0%	0,1%	9,2%	32,5%	45,0%	44,3%	0,3%	1,0%	9,0%	7,3%	34,8%	0,1%	1,7%	14,7%
	TO	12,2%	1,8%	5,5%	14,6%	43,4%	33,8%	10,3%	10,7%	0,0%	6,6%	27,8%	31,8%	0,8%	0,7%
	<b>TOTAL</b>	<b>2,4%</b>	<b>0,8%</b>	<b>25,8%</b>	<b>23,1%</b>	<b>49,0%</b>	<b>35,2%</b>	<b>5,8%</b>	<b>7,7%</b>	<b>2,7%</b>	<b>6,3%</b>	<b>9,5%</b>	<b>24,2%</b>	<b>4,7%</b>	<b>2,7%</b>

NORDESTE	MA	n.d.	0,7%	n.d.	13,2%	n.d.	38,7%	n.d.	10,2%	n.d.	6,0%	n.d.	21,6%	n.d.	9,6%
	PI	0,2%	6,6%	13,8%	13,5%	54,5%	32,7%	8,6%	11,5%	5,0%	6,1%	16,5%	29,3%	1,3%	0,2%
	CE	0,3%	0,0%	35,5%	18,4%	30,7%	37,6%	11,8%	12,0%	9,2%	6,4%	8,6%	22,1%	4,0%	3,6%
	RN	7,5%	1,9%	17,4%	15,6%	52,4%	45,9%	8,6%	10,0%	8,9%	5,9%	4,9%	20,7%	0,3%	0,0%
	PB	0,1%	0,1%	25,1%	13,1%	64,1%	43,3%	3,0%	11,0%	6,9%	6,0%	0,8%	22,1%	0,0%	4,4%
	PE	5,2%	0,1%	22,3%	14,7%	37,9%	50,6%	5,8%	10,3%	7,2%	6,1%	9,0%	17,3%	12,6%	0,8%
	AL	0,3%	0,1%	21,7%	31,1%	37,0%	42,9%	9,3%	9,2%	7,5%	5,9%	0,3%	8,9%	23,8%	2,0%
	SE	4,5%	4,2%	9,0%	22,1%	34,7%	39,8%	8,3%	9,1%	0,0%	6,7%	15,8%	16,0%	27,6%	2,0%
	BA	1,2%	0,6%	29,0%	23,2%	31,2%	35,1%	8,9%	10,1%	8,2%	6,1%	19,1%	22,0%	2,4%	3,1%
<b>TOTAL</b>	<b>2,3%</b>	<b>0,9%</b>	<b>25,8%</b>	<b>18,6%</b>	<b>37,7%</b>	<b>40,6%</b>	<b>8,2%</b>	<b>10,5%</b>	<b>7,6%</b>	<b>6,1%</b>	<b>11,6%</b>	<b>20,4%</b>	<b>6,7%</b>	<b>2,9%</b>	
SUDESTE	MG	0,6%	0,4%	36,2%	23,1%	20,1%	31,9%	12,1%	12,7%	8,8%	6,6%	17,2%	20,5%	5,1%	4,8%
	ES	9,8%	0,0%	20,9%	29,3%	44,1%	35,8%	9,9%	11,5%	6,2%	5,5%	8,3%	15,7%	0,9%	2,2%
	RJ	0,1%	1,7%	31,4%	17,2%	26,0%	43,2%	13,2%	13,8%	13,5%	11,2%	9,9%	11,0%	5,9%	2,0%
	SP	0,1%	0,2%	44,9%	29,8%	21,4%	38,0%	8,2%	7,1%	8,0%	7,9%	10,7%	11,0%	6,7%	6,0%
	<b>TOTAL</b>	<b>0,6%</b>	<b>0,5%</b>	<b>40,3%</b>	<b>26,5%</b>	<b>22,9%</b>	<b>37,4%</b>	<b>9,7%</b>	<b>9,5%</b>	<b>9,0%</b>	<b>8,0%</b>	<b>11,4%</b>	<b>13,2%</b>	<b>6,1%</b>	<b>5,0%</b>
SUL	PR	4,1%	1,7%	18,9%	18,8%	30,3%	27,3%	13,4%	12,9%	9,8%	6,1%	17,3%	14,8%	6,2%	18,5%
	SC	0,4%	0,4%	30,4%	29,4%	30,1%	33,4%	10,4%	11,9%	10,2%	5,5%	17,3%	18,8%	1,2%	0,6%
	RS	0,6%	0,4%	34,9%	28,8%	25,9%	32,7%	11,3%	9,9%	6,8%	7,4%	16,7%	15,7%	3,6%	5,1%
	<b>TOTAL</b>	<b>1,7%</b>	<b>0,9%</b>	<b>28,8%</b>	<b>25,3%</b>	<b>28,2%</b>	<b>30,9%</b>	<b>11,8%</b>	<b>11,4%</b>	<b>8,6%</b>	<b>6,5%</b>	<b>17,0%</b>	<b>16,1%</b>	<b>3,9%</b>	<b>8,9%</b>
CENTRO-OESTE	MT	5,4%	5,1%	21,9%	10,7%	31,9%	38,4%	8,5%	9,2%	8,0%	7,1%	20,2%	22,9%	4,2%	6,5%
	MS	18,9%	8,1%	3,9%	2,4%	37,2%	39,6%	8,2%	10,4%	10,4%	4,5%	20,6%	18,6%	0,8%	16,3%
	GO	3,7%	12,0%	26,9%	5,4%	29,3%	39,3%	9,7%	5,6%	8,6%	5,0%	13,1%	30,1%	8,6%	2,6%
	DF	0,2%	1,8%	18,9%	17,2%	37,7%	34,2%	8,5%	11,1%	15,5%	6,7%	18,4%	24,3%	0,9%	4,6%
	<b>TOTAL</b>	<b>5,7%</b>	<b>0,1%</b>	<b>20,1%</b>	<b>15,0%</b>	<b>33,3%</b>	<b>43,2%</b>	<b>8,9%</b>	<b>8,1%</b>	<b>10,5%</b>	<b>13,1%</b>	<b>17,1%</b>	<b>18,8%</b>	<b>4,4%</b>	<b>1,6%</b>

Elaboração própria. Fonte primária: Confaz.

\* 1. Setor secundário exceto energia elétrica e petróleo. 2. Setor terciário exceto energia elétrica, petróleo e comunicação. 3. “Demais” compreende a arrecadação da dívida ativa e outras fontes de arrecadação, além de eventuais discrepâncias. n.d. = não disponível.

Os combustíveis são a base mais importante do imposto, gerando 16,5% do ICMS nacional. Esta base ainda apresenta razoável discrepância entre unidades da federação, pois, se responde por apenas 11,0% em São Paulo e 11,0% no Rio de Janeiro, chega a 32,0% no Amapá. A energia elétrica supera a comunicação como a segunda base mais importante: 9,9% é a média nacional. Da mesma forma que no caso dos combustíveis, é possível notar alguma dispersão regional do indicador, mas desta vez em sentido inverso, no qual esta base é mais relevante para regiões desenvolvidas. Por exemplo, a energia elétrica gerou 12,9% da arrecadação de ICMS do Paraná, enquanto em Roraima esta participação foi de 1,0%. Já a arrecadação no setor de comunicação – média nacional de 7,2% do total – apresenta a menor dispersão de todas. Isto

é, há uma razoável homogeneidade entre unidades federadas neste caso, com a notável exceção do Rio de Janeiro, que ficou em 11,2%.

Adicionalmente a este movimento de intensificação da tributação sobre as bases “nobres”, os fiscos estaduais – sob uma perspectiva arrecadatória imediatista – têm interesse em estimular a venda de gasolina em detrimento do etanol, pois a alíquota do primeiro produto é superior à do segundo. Assim, a arrecadação do ICMS se aproveita da piora na eficiência energética, ao inverso do pleiteado para a sustentabilidade ambiental.

A desindustrialização até entrou recentemente na agenda nacional de debates (OREIRO; FEIJÓ, 2010; SONAGLIO et al., 2010; CANO, 2012), porém, ainda não falta uma leitura com profundidade de seus impactos para o ICMS – ao menos não em termos nacionais e contextualizados no debate federativo. Afinal, sendo esse um tributo alicerçado fortemente sobre a indústria de transformação, o seu potencial acaba se tornando igualmente limitado. E, pior, tem o seu próprio futuro ameaçado caso a redução do peso relativo da indústria na economia, brasileira ou em todo o mundo, torne-se inevitável.

Outro impacto sobre a arrecadação do ICMS decorre das profundas mudanças tecnológicas e, sobretudo, sociais que cercam os serviços de comunicações. O uso, pela população e depois por empresas, da telefonia tradicional foi substituído por aplicativos gratuitos vinculados à internet, diminuiu não apenas a receita das concessionárias, como sobretudo a arrecadação federal – com óbvio e maior impacto no ICMS. Este é o fator decisivo para explicar que comunicações que respondiam por 10,4% da arrecadação nacional do imposto em 2000 caiu para 7,8% em 2017.

Não faltam, portanto, contradições de modo que o que pode favorecer a arrecadação do ICMS no prazo mais curto acaba por se tornar um condicionante negativo para a mesma arrecadação no prazo mais longo, sobretudo porque vão sendo quebradas e empobrecidas as cadeias de produção nacionais. Quanto maior a tendência à desindustrialização, mais comprometida fica a expansão e até mesmo a sustentação do ICMS.

Se o ICMS continuar um imposto restrito apenas às mercadorias (basicamente, agrícolas e industriais) e alcançar poucos e parcialmente alguns serviços, é de se esperar que siga perdendo espaço no sistema tributário. Isso decorrerá da irreversível tendência de qualquer economia moderna, em que mercadorias representarão uma parcela decrescente da atividade e perderão espaço para os serviços de mais alto valor agregado. Entretanto, parece que uma visão estratégica, ampla e atenta aos aspectos da macroeconomia não se faz mais presente no horizonte dos fiscos estaduais.

### 2.3 ADMINISTRAÇÃO DISFUNCIONAL

Por fim, outro problema que demonstra a obsolescência do ICMS é o uso de instrumentos que deveriam ser limitados a poucas operações, mas têm sido adotados em larga escala no país, sobretudo como forma de atenuar os efeitos das crises na receita. Estes instrumentos são: o contribuinte substituto, a cobrança antecipada na fronteira (interna) e a retenção de créditos

tributários (acumulados ao longo da cadeia produtiva e de comercialização e raramente reconhecidos e devolvidos). Na prática, constituíram formas de tentar aumentar a arrecadação sem incorrer no desgaste popular e político de majorar alíquotas e de negociar projetos de lei com assembleias estaduais.

Também viraram distorções quando seu uso se revelou exagerado, com eventual má calibragem da alíquota de substituição. Neste caso, nem todos os contribuintes à frente conseguem recuperar o imposto substituído, também impactando as condições de concorrência.

Um caso particularmente preocupante é quando a substituição tributária alcança as microempresas e empresas de pequeno negócio que aderiram ao regime simplificado (Simples Nacional): além de contrariar o preceito constitucional de diferenciar o tratamento desses contribuintes, a substituição acaba criando um ônus adicional sobre tais empresas e muitas vezes funcionando como uma dupla tributação (QUICK, 2012).

Com relação à substituição tributária para frente, em 2016 o STF concluiu o importante julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 593.849 que versava sobre a constitucionalidade da restituição do ICMS cobrado antecipadamente pelo regime de substituição tributária quando a base de cálculo presumida for superior ao valor efetivo da operação. Com este julgamento, o Supremo mudou o entendimento até então vigente, garantindo a restituição do imposto pago a maior nos casos em que o valor efetivo da operação posterior for menor ao valor presumido. O que chamou a atenção neste julgamento não foi a interpretação jurídica do § 7º do art. 150 da CF, mas a discussão em torno dos fundamentos práticos da substituição tributária. Alguns ministros levantaram a questão da evolução tecnológica. Segundo eles, se o instituto no passado foi criado para facilitar a atuação do fisco na cobrança do imposto (já que é melhor concentrar a arrecadação em um dos agentes da cadeia do que em todos), atualmente, com todo o aparato tecnológico de que hoje as administrações tributárias dispõem tanto para cobrar e fiscalizar, quanto para aferir o real valor da operação, a existência da substituição tributária não mais se justificaria.<sup>17</sup>

Se na esfera política pouco se avançou para melhorar a articulação federativa, o inverso se deu no campo da administração tributária, em particular, em torno da aplicação das mais modernas tecnologias de informação e de comunicação. Não apenas se lançou mão de técnicas e tecnologias mais modernas, como se promoveu uma integração sem precedente entre as

17 Neste sentido, o ministro Luís Roberto Barroso foi categórico ao afirmar que a técnica de fiscalização evoluiu muito nos últimos 15 anos e que, portanto, não é mais tão difícil verificar o valor real da operação e do imposto devido, tanto é que alguns estados já fazem isso. Ele chama ainda a atenção ao fato de que se está aplicando uma lógica que foi elaborada para uma realidade diversa. A ministra Carmen Lúcia igualmente justificou seu voto alegando que “as receitas estaduais já possuem uma estrutura para a verificação efetiva”. O relator, ministro Edson Fachin e o ministro Luiz Fux também parecem ter convergido para a tese de que a praticidade, economicidade e eficiência trazidas pela substituição tributária não podem se sobrepor a outras garantias dos contribuintes.

diferentes administrações tributárias: com a realização de encontros nacionais, a celebração de convênios de cooperação técnica e diferentes outras formas de atuação conjunta.<sup>18</sup>

As administrações fazendárias estaduais e a federal (SIQUEIRA, 2009) em muito avançaram nos últimos anos, inicialmente estimuladas por financiamentos de organismos internacionais e depois movidas por receita própria, uma vez que são inversões que demandam um montante baixo de recursos e tendem a gerar bom e rápido retorno (KIDD; CRANDALL, 2006; PITA, 2008). Diversas ações na direção da integração de cadastros e sistemas de informações vêm sendo realizadas (BARRETO, 2012), desde a emissão eletrônica de notas fiscais (MELLO, 2006), iniciativas de incentivo e premiação a contribuintes (BRONDOLO, 2008), troca de informações e experiências, até a articulação para ações conjuntas de fiscalização e cobrança. Em particular, menciona-se que a nota fiscal eletrônica (NF-e) foi concebida em 2005 e desenvolvida em parceria pelos fiscos federal e estaduais, já alcançando 768 mil estabelecimentos em todo o país e devendo ultrapassar 4,3 bilhões de emissões, números que por si só dão uma dimensão da escala das mudanças promovidas.

A modernização gerencial permite rever alternativas que foram descartadas no passado como inviáveis – como é o caso do eventual recurso à câmara de compensação de transações interestaduais, que já pode ser considerado possivelmente operacional na medida em que os sistemas dos diferentes governos forem integrados e o uso da nota fiscal eletrônica vier a ser universal.<sup>19</sup>

Essa integração e a modernização das fazendas têm reflexos importantes e favoráveis no ICMS (PINHANEZ, 2008). Porém, o contraste entre o cenário da administração das receitas e o da legislação e política tributária constitui uma situação paradoxal no Brasil. Quanto mais se retrocedeu em aplicar os princípios básicos da boa tributação, na qual a política tributária deixou cada vez mais a desejar em termos das distorções e dos desequilíbrios que ela acarreta para a economia, mais as administrações fazendárias avançaram na integração. Com efeito, suas práticas tributárias informatizadas se situam entre as mais modernas do mundo. Quer dizer, se cobra de forma moderna tributos que têm caráter arcaico – o ICMS é um bom retrato.

18 Pode ser considerado um marco dessa nova atitude a mudança no capítulo da Administração Pública da Constituição da República (art. 37, inciso XXII), promovida por emenda do fim de 2003, que valorizou as atividades da administração tributária e, principalmente, que determinou uma atuação integrada das três esferas de governo, inclusive prevendo o compartilhamento de cadastros e dos sistemas de informações.

19 O desempenho poderia ser ainda melhor caso fossem definitivamente unificadas as identificações dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas. Adotar um cadastro próprio para seus impostos significa menos autonomia e perda de oportunidade de ter uma cobrança mais eficiente.

### 3 TENTATIVAS E ALTERNATIVAS PARA A REFORMA TRIBUTÁRIA

#### 3.1 TENTATIVAS FRACASSADAS DE REFORMA

Com tantas distorções e problemas, inúmeras foram as tentativas de equacionamento do ICMS. Não por acaso, o imposto se tornou o alvo central das principais propostas de reforma tributária que surgiram no país poucos anos depois de promulgada a nova Constituição. Tais propostas se sucederam ao longo dos anos e tiveram origens, motivações e formulações as mais diferentes, como destaca Varsano (1994) e Lukic (2014). Ressalta-se que as propostas quase sempre tiveram o ICMS como principal ou, às vezes, até único objeto da reformulação sugerida.

Em comum, nunca avançou e muito menos foi aprovada uma reforma no sentido mais amplo do termo. Porém, as propostas de iniciativa do executivo federal quase sempre acabavam resultando em mudanças pontuais, a maioria visando aumentar a carga tributária federal e centralizar poderes e recursos.

A primeira grande onda de debate em torno da reforma tributária ocorreu poucos anos depois de promulgada a nova Constituição. De maneira simplificada, via-se apenas uma única e grande barreira para a competitividade: o grande número de tributos cobrados no país. Miraculosamente, propunha-se uma reforma radical e inusitada: a criação de um imposto único sobre transações financeiras (CINTRA, 1994, p. 273). Tal projeto não foi aprovado, mas lançou as bases para poucos anos depois ser criado mais um tributo, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF (originalmente Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF), que ficou conhecida como “o imposto sobre cheque”.

Trajetória parecida percorreu outra proposta<sup>20</sup> que seria uma variante menos radical: em vez do imposto único, caberia adotar um grande imposto seletivo no lugar dos impostos gerais sobre consumo ou vendas. O projeto do imposto seletivo não foi à frente, mas, de certa forma, sua tese acabou sendo parcialmente adotada quando o ICMS e outros tributos indiretos federais (Cofins, PIS e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE), passaram a tributar pesadamente os chamados insumos estratégicos – combustíveis, energia elétrica e comunicações (REZENDE, 2012, p. 41) – revertendo, parcialmente, a decisão da Assembleia Constituinte de dedicar exclusivamente ao ICMS a tributação de energia, combustíveis, transportes, comunicações e minérios.

Propostas de reforma do capítulo constitucional do sistema tributário, mas que concentravam as atenções no ICMS estadual, foram enviadas ao Congresso no início dos mandatos dos últimos três presidentes eleitos (LUKIC, 2014).

20 Proposta de Emenda à Constituição n. 46-A/1995.

Em 1995, o governo federal, na presidência de Fernando Henrique Cardoso, enviou uma proposta de emenda em torno da qual, ao final dos anos 1990, chegou-se a acordar um substitutivo com mudanças vultosas (parecer Mussa Demes). Basicamente buscava-se adotar o princípio de destino no ICMS interestadual, ao transformar esse em um imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dual, se aproximando do que já era praticado no Canadá (BIRD; GENDRON, 1998), bem como fundia o ISS municipal ao mesmo imposto e criava um adicional estadual do imposto de renda das pessoas físicas. Porém, o próprio executivo federal abortou a tramitação da matéria, receoso de não cumprir o ajuste fiscal necessário à saída da crise externa (OLIVEIRA; BIASOTO JUNIOR, 2015; LUKIC, 2014). A proposta sequer chegou a ser votada em plenário na Câmara dos Deputados, mas foi que pretendeu promover alterações mais profundas (estruturais) entre todas as reformas já propostas à Constituição de 1988.

Já o projeto enviado em 2003 pelo governo federal, na gestão do presidente Lula, também procurava modernizar o ICMS, inclusive abrindo espaço para mudar a tributação interestadual e combater a guerra fiscal – fato que gerou um forte movimento no parlamento para assegurar os benefícios já concedidos. Aprovada na Câmara, a única mudança no ICMS que passou no Senado foi a imunidade para as exportações – elevando o *status* da isenção antes determinada na Lei Kandir – pois aquela casa pediu uma reforma mais abrangente, que contemplasse a criação de um IVA simples, amplo e moderno, com a fusão de impostos federais. Tal matéria, uma vez devolvida à Câmara, nunca voltou a tramitar (LUKIC, 2014).

No segundo governo Lula, ainda foi apresentada nova proposta de reforma tributária, que propunha a criação de um IVA no âmbito federal e de um “novo ICMS” com legislação unificada entre os 27 estados, tendo como principal objetivo melhorar a competitividade da produção brasileira (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008, p. 22). Mais uma vez, a proposta não passou sequer da Câmara dos Deputados, na qual os estados revelaram fortes divergências em torno da matéria:

[...] os estados se opuseram. Não era apenas autonomia que estava em jogo, mas recursos. A proposta de unificação da legislação do ICMS provocou insegurança quanto aos valores futuros das alíquotas do imposto e, conseqüentemente, quanto à arrecadação futura dos governos estaduais (JUNQUEIRA, 2015, p. 101).

Posteriormente, durante a presidência de Dilma Rousseff, surgiu a tese da “reforma fatiada” (AFONSO, 2013), segundo a qual as mudanças seriam realizadas por medidas diferentes e sequenciais, evitando as que exigissem emendar a Constituição. Mais uma vez, a melhoria da competitividade foi a justificativa para a proposta, que se converteu na Resolução do Senado n. 13, de 25 de abril de 2012. Tal Resolução, a pretexto de acabar com a chamada guerra fiscal dos portos, reduziu a 4% a alíquota interestadual de ICMS sobre bens importados e destinados à industrialização em outros estados, mas admitindo uma série de exceções, que

tornaram ainda mais complexa e difícil sua operacionalização. Na sequência, também foram aprovadas mudanças do ICMS referentes às transações interestaduais das compras realizadas no chamado comércio eletrônico.

Em um balanço dos projetos de reforma, pode-se concluir que fracassaram as tentativas de promover mudanças significativas no ICMS estadual e em todo o sistema tributário, em que pese terem sido realizadas muitas alterações na Constituição em matéria de tributação. Todas as mudanças no ICMS possuíam caráter muito focalizado e seletivo. A única exceção a essa regra foi a estratégia defendida por uma comissão do Senado em 2009, que defendeu a construção de um novo sistema tributário em vez de uma reforma (DORNELLES; AFONSO, 2010).

### 3.2 ALTERNATIVAS AO ICMS

Mudanças recentes foram realizadas no âmbito do ICMS, mas são irrelevantes para reverter a sua deterioração. A convalidação dos incentivos do ICMS tende a provocar uma onda de guerra fiscal a partir do chamado mecanismo da “cola” (um estado poderá adotar incentivos dos outros).<sup>21,22</sup> E mesmo quando os Estados se acordam no Confaz, a Justiça vem e derruba algumas decisões – como no caso da substituição tributária.

No lugar de preparar o imposto para uma economia futura radicalmente diferente da atual, as novas regras se voltaram para o passado e, ainda assim, para confessar e perdoar os pecados antes cometidos – ou seja, especificamente, tratam dos incentivos concedidos unilateralmente pelos estados e sem submissão ao Confaz. Conforme já exposto, a LC n. 160/2017 suspendeu excepcionalmente a regra de unanimidade daquele colegiado e tão somente para a remissão dos créditos tributários decorrentes de incentivos e benefícios concedidos sem amparo constitucional. O resultado único dessa lei foi a edição do Convênio n. 190, de dezembro de 2017, que regulamentou em detalhes tal processo.<sup>23</sup> Apesar disso, os estados que não aprovaram o convênio no Confaz questionam a constitucionalidade dos atos no STF e, o pior de tudo, não há mínima garantia de que a guerra fiscal do ICMS cessará (DOMENE; BÔAS, 2017).

Em um contexto de tantas barreiras a serem superadas, cabe questionar a possibilidade de reforma do ICMS, na expectativa de que ocorra, em um futuro próximo, uma definitiva e profunda reforma do sistema tributário brasileiro. Autoridades e técnicos estaduais deveriam avaliar com algum desprendimento e muita racionalidade se faz sentido manter um imposto

21 Conferir: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/convenio-icms-190-2017-regrada-convalidacao-20122017>>.

22 Conferir: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-22/fernanda-kotzias-confaz-define-regras-convalidacao-beneficios>>.

23 Vide íntegra dos dois atos citados em: <<https://goo.gl/wBrsAq>> e <<https://goo.gl/j1kxCQ>>.

de base econômica restrita e decadente, diante do futuro inexorável da economia – cada vez menos produtiva e cada vez mais prestadora de serviços. Tal fato exigiria um constante estresse de sobrecarregar a base de incidência limitada (PAES, 2009) que ele alcança e recorrer a expedientes pouco ortodoxos, como acúmulo de créditos tributários, substituição tributária e cobrança nas fronteiras estaduais, conforme já ressaltado (ANGELIS, 2016).

Se alguém tivesse coragem de propor a substituição da base valor adicionado por receita bruta, significaria substituir o ICMS pelo imposto sobre vendas e consignações, que ele sucedeu na reforma de 1965. Esse avanço para o passado agravaria ainda mais as condições de competitividade dos contribuintes brasileiros porque haveria uma óbvia incidência cumulativa – aliás, da mesma forma que no ICMS. Não se resolverá o problema do acúmulo do crédito suspendendo o preceito constitucional da não cumulatividade. É verdade que, hoje, o regime das microempresas (o Simples) alcança a receita no lugar do valor adicionado mas é opcional aos contribuintes e responde por parcela irrelevante da arrecadação (2,5% do que se arrecadou de ICMS no país ou 3,6% se contado tudo que se pagou no Simples e a carga bruta global).<sup>24</sup>

Para mudar essa situação, um primeiro passo para viabilizar finalmente uma reforma do ICMS passa por um diagnóstico atualizado e abrangente de sua arrecadação, suas características e implicações. Depois de tanto que já se discutiu sobre o porquê e como reformar o ICMS, é inusitado reconhecer que não se conhece tão bem o imposto como se imagina. Na verdade, a economia passou por profundas transformações nas últimas décadas e isso se refletiu no imposto estadual. Logo, o diagnóstico precisa ser atualizado e validado.

Uma alternativa de mudança do imposto que é muito “ventilada” é a fusão do ISS ao ICMS. Esta nos parece mais improvável, inclusive politicamente, do que a criação de um único e amplo imposto sobre valor adicionado, que abrangesse todos os (ou a maioria dos) impostos e contribuições das três esferas de governo, que incidem sobre o mercado doméstico de bens e serviços. Quanto maior a abrangência das mudanças, mais oportunidades surgem para equacionar as diferentes questões, inclusive ao mesclar competências e distribuição de recursos, de modo que a perda de uma unidade federada com a alteração de um imposto possa ser compensada por ganho na mudança de outro imposto ou transferência intergovernamental (LUKIC, 2014).

Se reformado o ICMS, seja qual for a sua envergadura, os impactos na receita disponível e a transição entre a sistemática atual e a futura tendem a despertar dúvidas e, por conseguinte,

<sup>24</sup> Fora o Simples, outros regimes que alcançam apenas a receita bruta compreendem os ditos monofásicos e são mais adotados no âmbito dos tributos federais do que o ICMS. Não se deve confundir tal prática com a da substituição tributária, aí sim generalizada e cada mais intensa naquele imposto estadual, mas que não o transforma em um imposto sobre receita – porque, em tese, se está apenas substituindo contribuintes, aqueles que vendem ou compram daquele escolhido como substituidor, tem seu imposto arbitrado e concentrado em uma única fase.

resistências das autoridades estaduais. Há uma grande desconfiança entre os estados diante de promessas do governo federal de oferecer compensação financeira, sobretudo na forma de fundos transitórios. Também se julgam inadequados os suportes ofertados na forma da concessão de empréstimos por bancos públicos federais, em que se troca uma receita recorrente para outra temporária e restituível no futuro.

O que daria mais conforto às autoridades estaduais seria considerar as prestações vencidas da dívida refinanciada junto ao Tesouro Nacional e assegurar ao estado uma compensação ao reduzir do pagamento mensal o montante que teria perdido com a reforma. Na mesma direção, caberia resgatar a sistemática original do chamado “seguro-receita”, que regulava as compensações da Lei Kandir na sua formatação inicial, de modo a tentar mensurar o valor justo (mais próximo possível) da perda de receita a ser compensada.

Para superar os antagonismos que marcam o ICMS, faz-se necessário politizar suas questões de modo a se conseguir construir uma aliança entre estados para se chegar a um consenso mínimo em torno da necessidade de atualização do imposto e para uma ação mais articulada de defesa dos interesses da esfera intermediária de governo. O ideal seria a criação de uma instância política de peso, com atuação direta dos governadores, mas abastecida pelos melhores e mais completos subsídios técnicos, visando propor e defender medidas que, no mínimo, preservem o atual espaço fiscal e político dos estados e que, idealmente, promovessem uma recuperação gradual desse poder. Poderia, neste caso, ser apropriada a criação de um fórum político de articulação dos governadores, o qual fosse composto e comandado diretamente pelos chefes dos executivos estaduais.<sup>25</sup>

Se o Brasil sequer consegue disparar um processo de criação do IVA e de aproximação em relação ao padrão de tributação dominante no mundo, é ainda pior saber que até o paradigma mudará. Dentre outros autores, Miguez (2017) sintetiza as bases da atual tributação mundial e, também, antecipa tendências futuras. Fica evidente o contraste entre o Brasil, que mal consegue ter coragem de transformar o ICMS em um IVA, com os demais países que já estão estudando alternativas de sistemas tributários adaptados à nova economia. A Europa, por exemplo, adotou recentemente um plano de ação<sup>26</sup> e economistas têm estudado o custo do VAT diante do cenário atual (BARBONE; BIRD; VAZQUEZ-CARO, 2012). Hoje, ao

25 A proposta seria que o órgão colegiado de Governadores também fosse apoiado por um órgão assessor de caráter técnico, composto por secretários (Fazenda, Planejamento e Administração), permitiria assistir e acompanhar o fórum, de modo que essa instância pudesse prestar amplos e consistentes subsídios técnicos para a ação política. A experiência internacional poderia oferecer algumas lições de colegiados de governos subnacionais presentes em algumas federações. É importante notar que, de certa forma, até as prefeituras das capitais já usem esse caminho, ainda que sem grande repercussão na cena política nacional.

26 As propostas e decisões para reforma do IVA na União Europeia são divulgadas na seguinte página de sua Comissão: <<https://goo.gl/rTLjYN>>.

mesmo tempo em que há impostos sobre mercadorias e serviços, cada vez mais estão presentes outras formas de negócio e produção que não mais são físicos (GRECO, 2011). É o caso de armazenamento de arquivos em nuvens, uma infinidade de aplicativos para ouvir música, assistir a filmes, telefonar e filmar, assim como há, nessa mesma atualidade, artistas e atletas cedendo seu direito de imagem. Em cada um desses casos, não há a presença de um fato gerador que se enquadre exatamente no quadro normativo dos impostos atuais.

A grande dificuldade será tributar os crescentes negócios em torno de direitos e bens intangíveis. Ainda mais quando estão “nas nuvens”, de modo que o provedor desse serviço não tem um endereço físico preciso. O reconhecimento tributário do capital intelectual é citado cada mais na literatura internacional e os fiscos buscam de diferentes formas o alcançar e tributar (ASLAM; SHAH, 2017; ANTON; ESTRADA, 2016; ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2018) É dito que se trata daquilo que não possa ser fisicamente tocado, mas que tem um valor econômico aferível, e se este é um conceito vago e amplo, por outro lado, é certo que não se trata do caso de mercadoria e, portanto, estará fora da base do ICMS estadual (e muito pouco do valor que esse negócio envolve se conseguirá alcançar pelos serviços de comunicações e de transporte não locais destinados a consumo final).

O consumo crescente e cada vez mais difícil de identificar, medir e taxar é todo aquele que passa ao largo de mercadorias e, portanto, fora da base do ICMS. Que mais lembra este imposto é a nova e crescente guerra fiscal global, com países oferecendo múltiplos incentivos para atrair novas instalações ou sede dos empreendimentos que predominam nessa economia digital. Se é evidente a dificuldade para harmonizar internacionalmente a tributação das transações intangíveis, tanto ou mais desafiador será pacificar a tributação dos lucros e sobretudo de grandes corporações internacionais, pois a globalização financeira facilita sua transposição entre fronteiras e com difícil controle das autoridades fazendárias de cada país, se seguirem atuando tradicional e isoladamente.<sup>27</sup>

É crescente o debate sobre quais devem ser as novas formas tributárias. Uma proposta emblemática é da ideia de cobrar um imposto sobre robôs (VAROUFAKIS, 2017) para compensar a perda de empregos e da arrecadação sobre estes – o que tornará ainda mais sombrio o cenário de custeio da previdência social. Sobre o impacto da robotização no mercado de trabalho, Acemoglu e Restrepo (2017) estimam que, na média, mais um robô para cada mil trabalhadores reduz o emprego em cerca de 0,18%-0,34% e os salários em 0,25%-0,5%. Outros pretendem tributar pesadamente os bens de capital, ou ainda punir aqueles empregadores que demitirem mais que a média setorial ou nacional. Também voltam os olhares para os antigos impostos sobre heranças e os tradicionais sobre propriedade.

27 Acerca dos impactos da globalização na habilidade dos governos de cobrar impostos, ver Tanzi (2014).

De qualquer forma, nessa miríade de proposições que agitam o debate internacional mais recente de finanças públicas raras são as medidas que, aplicadas no Brasil, poderiam vir a resgatar o ICMS. Ao contrário, explorar mais outras bases e novos impostos, em sua maioria próprios do nível central de governo, esse cenário aponta para manter e acelerar o esvaziamento relativo daquele imposto estadual. Nenhuma outra economia importante hoje aplica o principal tributo sobre mercado doméstico e de serviços como um tributo legislado, cobrado e fiscalizado a nível subnacional, como faz o Brasil (não só pelo ICMS estadual, mas imposto geral sobre serviços de competência municipal também entra na mesma situação). As hipóteses abertas para tributação da economia digital, mesmo nos casos mais inusitados, em princípio, nenhuma parece ser apropriada para ter definição e gestão por governo que não seja o nacional. Na verdade, se já será muito difícil para um país alcançar os negócios digitais, o que dizer de o fazer de forma diferenciada dentro do território nacional supondo que, no caso de federações ou de governos descentralizados, que os subnacionais possam administrar de forma autônoma a tributação de uma base tão fluída e flexível.

Aliás, não só na tributação, mas também no que tange ao debate sobre orçamento, dívida, enfim, em todos os campos das finanças públicas, até o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial já sentenciaram que se caminha, de forma inevitável, para uma era digital nesse campo (GUPTA et al., 2017).

Se a aplicação do imposto (municipal) de serviços sobre novas tecnológicas não é simples, certamente é menos ainda o caso de aplicar um imposto (estadual) sobre mercadorias. Por este motivo que mesmo leis recentes, como a LC n. 157, de 2016, já foi objeto de várias contestações envolvendo a questão de até onde pode ir a fronteira do ISS sem uma reforma tributária profunda (TORRES, 2014; SZELBRACIKOWSKI, 2017).

É incerto quais devem ser os novos impostos para essa nova economia e sociedade. É certo, porém, que o ICMS e muito dos atuais impostos brasileiros se tornarão cada vez mais obsoletos, ineficientes e desproporcionais. Será preciso adotar uma estratégia de reforma baseada na simplicidade e na flexibilidade.

Curiosamente, sob o olhar nacional e da história e política brasileira, é tida como ousada a proposta de reforma tributária em debate atualmente na Câmara dos Deputados, relatada pelo Deputado Luiz Carlos Haully, que propõe extinguir os atuais tributos indiretos para criar duas novas figuras e nacionais – um imposto sobre valor adicionado e um seletivo.<sup>28</sup> Os estados não se posicionaram e nem apresentaram uma contraproposta, mantendo a falta de uma visão coordenada e estratégica. Porém, sob olhar dos debates internacionais e em termos perspectivos, ainda mais com a revolução digital em curso, até essa proposta pode ser considerada tímida ou ultrapassada – é preciso ir além de se criar um IVA convencional para lidar com o valor que é agregado não apenas na forma de mercadoria ou de serviço.

28 As linhas gerais da proposta do Deputado Haully são apresentadas em: <<https://goo.gl/CKqG2A>>.

O Brasil tem um desafio maior do que o resto do mundo. Um novo sistema de fato mais simples para todos os contribuintes (e não apenas para os pequenos negócios) requer uma “lipoaspiração” na matéria tributária presente e abundante no corpo de sua Constituição (FUCK, AFONSO, 2017). Nenhuma outra em todo o mundo trata de forma tão extensa e detalhada de matérias tributárias. Não apenas são definidas as competências tributárias e distribuídas entre esferas de governo, como a nossa Carta Magna ainda pormenoriza regras sobre a forma de incidência, de incentivos, até fixa alíquotas – aliás, no caso da partilha da receita, especifica as proporções a distribuir e antecipa critérios de rateio. Este fato já uma fonte de problemas, sobretudo porque quase toda disputa judicial acaba no STF. Surgirá, no entanto, um novo e terrível obstáculo: engessar o futuro.

Será um grande desafio antecipar e prever no texto constitucional até mesmo as competências tributárias. Diante das incertezas e mudanças, o ideal seria definir as competências no Código Tributário Nacional: lei que exige quórum qualificado (menor do que o exigido para alteração constitucional) e, hierarquicamente, tem *status* de lei complementar.

Existem alternativas para a reforma do ICMS e aqui foram apontados apenas alguns caminhos. Esta é uma agenda inegavelmente difícil, complexa, abrangente e, porque não dizer, ousada. Se a preferência dos estados for por não correr riscos e preservar na essência a atual formatação do ICMS, esta será, seguramente, a opção por continuar perdendo espaço no sistema tributário e na federação brasileira.

## CONCLUSÃO

Evidências estatísticas aqui apresentadas comprovam a hipótese desenvolvida no presente estudo: a obsolescência do ICMS estadual. Sua principal base de cálculo (o valor adicionado na indústria e na agricultura) tem tendência decrescente diante na economia moderna, enquanto os serviços, já majoritários e crescentes na formação do produto, contribuem apenas indiretamente para a arrecadação do imposto (através dos insumos). A realidade econômica é ainda agravada por decisão política das autoridades estaduais em promover o desenvolvimento regional pela concessão de incentivos fiscais – a chamada guerra fiscal do ICMS. Este também se afasta cada vez mais de sua concepção inicial como tributo sobre valor adicionado a partir da utilização excessiva de instrumentos como a substituição tributária e o crescente acúmulo de créditos tributários. As contradições nas quais está mergulhado revelam a derrocada do ICMS como forma de tributar o consumo.

Na era da revolução digital, em que mercadorias cedem lugar a serviços, e estes, por sua vez, são cada vez mais substituídos pelos negócios envolvendo direitos intangíveis, não há a menor perspectiva de que o ICMS volte a ser o importante e grande imposto do sistema tributário nacional. Sem uma visão estratégica e sem ousar nas proposições, não há hipótese de os estados recuperarem o papel de protagonistas nos processos de descentralização fiscal e política que já tiveram no passado recente, ao menos enquanto continuarem presos a um

imposto obsoleto como o ICMS. Os conflitos na federação se tornaram inevitáveis e parecem irreversíveis diante da falta de mínima articulação e coesão entre os estados.

Sem uma radical transformação do ICMS para que se torne finalmente um amplo e nacional imposto sobre valor adicionado, será mantido o *status quo* de flagrante obsolescência deste imposto. O pior é que esse processo significa não apenas uma diminuição da importância de tal imposto dentro do sistema tributário, mas também um desequilíbrio federativo em desfavor dos estados, que ocupam um lugar cada vez mais marginal dentro da Federação brasileira.

#### NOTA DE AGRADECIMENTO

*Juliana Damasceno, Thiago Felipe e Bernardo Monteiro auxiliaram nas pesquisas e Ângelo de Angelis deu contribuições valiosas para análise da substituição tributária. Artigo elaborado com base em informações disponíveis até abril de 2018.*

#### REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; RESTREPO, Pascual. Robots and jobs: evidence from US labor markets. *NBER Working Paper No. 23285*, National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2017.

AFONSO, José Roberto R. *A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro*. Washington: Wilson Center, set. 2013. Disponível em: <<http://bit.ly/1pLGV3Q>>. Acesso em: 10 out. 2018.

AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika. Pós-constituente e impostos indiretos: deformar ou reformar? In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO Jr., Geraldo. *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora Unicamp, 2006. p. 289-330.

AFONSO, José Roberto R.; CASTRO, Kleber Pacheco de. Carga Tributaria en Brasil: Redimensionada y Repensada. *Revista de Administración Tributaria* n. 40, p. 1-16, mar. 2016. Disponível em: <<http://bit.ly/2svKvXQ>>. Acesso em: 10 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Tributação: insuficiente reformar, necessário novo sistema. *Revista Controle*, TCE-CE, v. 10, n. 2, p. 11-31, jul. 2012. Disponível em: <<http://bit.ly/2sRkg9D>>. Acesso em: 10 out. 2018.

AFONSO, José Roberto R.; CAVALCANTI, Carlos; SILVEIRA, Fabio; BIASOTO JR., Geraldo; CAPAROZ, Marcel; CUNHA, Marcelo Pereira da; LUKIC, Melina Rocha. *Exportação: a retomada do crescimento no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2018.

AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza, v. 14, n. 18, p. 229-248, 8 jul. 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.12662/2447-6641oj.v14i18.p229-248.2016>>. Acesso em: 10 out. 2018.

AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e Desigualdade*. Rio de Janeiro: Casa do Direito, 2017.

ANGELIS, Ângelo de. *O imposto sobre o valor agregado e o ICMS no estado de São Paulo – 1988 a 2013 – 25 anos*. 2016. Dissertação (Mestrado). Universidade Estadual de Campinas – Unicamp, Campinas, 2016.

ANTÓN, Álvaro Antón; ESTRADA, Iñaki Bilbao. El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad. *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, n. 26, p. 1-39, 2016.

ASLAM, Aqib; SHAH, Alpa. Taxation and the peer-to-peer economy. *Working Paper No. 17/187*, International Monetary Fund, ago. 2017.

BARRETO, Carlos Alberto. *E-Cooperación: tecnologías de la Información que permitan el intercambio de información entre entidades nacionales e internacionales*. In: 46ª. Asamblea General del CIAT, Santiago, abr. 2012.

BARBONE, Luca; BIRD, Richard M.; VAZQUEZ-CARO, Jaime. The costs of VAT: a review of the literature. *Working Paper 12-22*, International Center for Public Policy, Atlanta, abr. 2012.

BEVILACQUA, Lucas. ICMS e guerra fiscal. *Revista de Direito*, PGE-GO, Goiânia, v. 24, p. 101-118, 2009.

BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre Pascal. Dual VATs and cross-border trade: two problems, one solution? *International Tax and Public Finance*, Boston, v. 5, n. 3, p. 429-442, 1998. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1023/a:1008646613637>>. Acesso em: 10 out. 2018.

BRONDOLO, John. *International practices in promotion and enforcing record keeping and invoicing for taxation*. International Monetary Fund, out. 2008. Mimeo.

CANO, Wilson. A desindustrialização no Brasil. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 21, n. esp., p. 831-851, dez. 2012. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/s0104-06182012000400006>>.

Acesso em: 10 out. 2018.

CINTRA, Marcos. (Org.). *Tributação no Brasil e o imposto único*. São Paulo: Makron Books, 1994.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Pesquisa: os problemas da empresa exportadora brasileira*: 2008. CNI. Brasília, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/VBfA3t>>. Acesso em: 10 out. 2018.

DOMENE, Vanessa; BÔAS, Guilherme Villas. Convênio ICMS 190/2017: a regra da convalidação! *Consultor Jurídico*, 21 dez 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/zuxdrx>>. Acesso em: 10 out. 2018.

DORNELLES, Francisco; AFONSO, José Roberto R. Desenvolvimento exige um novo sistema tributário. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, Rio de Janeiro, Funcex, n. 102, p. 8-18, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://bit.ly/2tTTNwo>>. Acesso em: 10 out. 2018.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 37, n. 148, p. 5-20, out./dez. 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/k1XcgA>>. Acesso em: 10 out. 2018.

FUCK, Luciano Felício; AFONSO, José Roberto R. A tributação do futuro e a rigidez constitucional. *Consultor Jurídico*, 13 maio 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/FcyZDd>>. Acesso em: 10 out. 2018.

FIESP. *Relatório Fiesp sobre custos tributários do investimento*. São Paulo, out. 2010. Disponível em: <<http://bit.ly/2uCa8U7>>. Acesso em: 10 out. 2018.

\_\_\_\_\_. *Proposta de alteração nos mecanismos de compensações de tributos federais e estaduais do produto exportado*. dez. 2009a. Mimeo. Disponível em: <<http://bit.ly/2tsUCLL>>. Acesso em: 10 out. 2018.

\_\_\_\_\_. *Resultado da pesquisa: compensação e desoneração tributária das exportações*. nov. 2009b. Mimeo.

GRECO, Marco Aurélio. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. *Revista Direito Tributário Atual*, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, n. 25, 2011.

GUPTA, Sanjeev; KEEN, Michael; SHAH, Alpa; VERDIER, Genevieve. *Digital revolutions in public finance*. Washington: International Monetary Fund, nov. 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/QZBkds>>. Acesso em: 10 out. 2018.

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.17666/308993-113/2015>>. Acesso em: 10 out. 2018.

KIDD, Maureen; CRANDALL, William Joseph. Revenue authorities: issues and problems in evaluating their success. *Working Paper 06/240*, Washington, International Monetary Fund, out. 2006. Disponível em: <<http://bit.ly/2u3z21W>>. Acesso em: 10 out. 2018.

LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da “guerra fiscal”. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 19, n. 3, p. 557-588, dez. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/s0104-06182010000300006>>. Acesso em: 10 out. 2018.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Unanimidade de estados e Distrito Federal para a concessão de estímulos fiscais – cláusula pétrea constitucional. *Revista Judiciária do Paraná*, v. 7, n. 4, p. 65-85, nov. 2012.

MEIRELLES, D. S. O conceito de serviço. *Revista de Economia Política*, [s.l.], v. 26, n. 1, p.119-136, mar. 2006. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/s0101-31572006000100007>>. Acesso em: 10 out. 2018.

MELLO, Luiz de. The Brazilian “tax war”: the case of value-added tax competition among the States. *ECO/WorkingPaper*. Paris, OECD, n. 544. fev. 2007. Disponível em: <<http://bit.ly/NxmVzV>>. Acesso em: 10 out. 2018.

MELLO, Newton Oller de. *Nota Fiscal Eletrônica – a modernização do fisco a serviço da sociedade*. Prêmio Mário Covas 2006. 2006. Mimeo.

MIGUEZ, Santiago Díaz de Serralde. Política tributaria: ¿qué gravar, cómo gravar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario? *Documentos de Trabajo*. CIAT, Oct. 2017. Disponível em: <[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT\\_03\\_Sarralde.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT_03_Sarralde.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Cartilha da reforma tributária*. Ministério da Fazenda. Brasília. 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2PfJTRt>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, p. 677-706, dez. 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2RHvPwX>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO Jr., Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. *Texto para Discussão*, Campinas,

Instituto de Economia da Unicamp, n. 260, set. 2015. Disponível em: <<http://bit.ly/1QNVtcD>>. Acesso em: 10 out. 2018.

OLIVEIRA, Leonardo de. et al. *Carga tributária estadual comparada: diferentes medidas*. Subsecretaria de estudos econômicos. Rio de Janeiro, SEFAZ-RJ NT 2009. 1. jun. 2009. Disponível em: <<http://bit.ly/2eU0urS>>. Acesso em: 10 out. 2018.

OREIRO, José Luis; FEIJÓ, Carmem A. Desindustrialização: conceituação, causas, efeitos e o caso brasileiro. *Revista de Economia Política*, [s.l.], v. 30, n. 2, p. 219-232, jun. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/s0101-31572010000200003>>. Acesso em: 10 out. 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project*. OECD Publishing, Paris. 2018.

PAES, Nelson Leitão. *Estimando o gap tributário do ICMS para os estados brasileiros: séries históricas e comparações internacionais*. Prêmio SEFAZ RJ. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/CkZhL8>>. Acesso em: 10 out. 2018.

PEREIRA, António Pinto. *Tratados da União Europeia*. 2. ed. Porto: Vida Económica, 2014.

PINHANEZ, Monica F. *Reinventing VAT collection: industry vertical assessment, revenue increase, and public sector reliability*. Tese (Ph.D.) – Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, 2008.

PITA, Claudino. *Las nuevas tecnologías de la información y comunicación en las administraciones tributarias de America Latina*. Panamá: CIAT, fev. 2008. Mimeo.

PRADO, Sergio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. *Economia e Sociedade*, v. 8, n. 2, p. 1-40, dez. 1999. Disponível em: <<http://bit.ly/2tNMYMP>>. Acesso em: 10 out. 2018.

PRADO, Sergio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. *Aspectos da guerra fiscal no Brasil*. Brasília: Fundap/IPEA, 1998.

QUICK, Bruno. *Tratamento diferenciado e favorecido às MPES: Limites ao uso da substituição tributária e à cobrança de diferença de alíquota*. Gramado, jun. 2012. Mimeo. Disponível em: <<http://bit.ly/2uWoaPV>>. Acesso em: 10 out. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária no Brasil – 2015*. Brasília: RFB, 2016.

REZENDE, Fernando. *Fiscal federalism in the Brazilian federation*. mar. 2006. Mimeo.

\_\_\_\_\_. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*. Brasília, n. 10, jun. de 2009. Disponível em: <<http://bit.ly/2jRywOb>>. Acesso em: 10 out. 2018.

\_\_\_\_\_. ICMS, gênese, mutações, atualidade e caminhos para a recuperação. *FGV Projetos e IDP*. Rio de Janeiro, set. 2012.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Erika. (Orgs.) *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007.

RODRIGUES, Denise. O papel dos governos estaduais na indução do investimento: a experiência dos estados do Ceará, da Bahia e de Minas Gerais. *Revista BNDES*, dez. 1998. Disponível em: <<http://bit.ly/NxmG7O>>. Acesso em: 10 out. 2018.

SZELBRACIKOWSKI, D. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. *Consultor Jurídico*, 20 jan. 2017. Opinião. Disponível em: <<https://goo.gl/9o3Z5e>>. Acesso em: 10 out. 2018.

SERRA, José; AFONSO, José R. El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica. *Revista de la CEPAL*, Santiago, v. 91, p. 29-52, 2007. Disponível em: <<http://bit.ly/2tBlTu9>>. Acesso em: 10 out. 2018.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Estrategias e instrumentos para el mejoramiento de la gestión en las administraciones tributarias. *Asamblea General del CIAT*, 43<sup>a</sup>. Santo Domingo, abr. 2009. Disponível em: <<http://bit.ly/2sYzCcs>>. Acesso em: 10 out. 2018.

SONAGLIO, C. M. et al. Evidências de desindustrialização no Brasil: uma análise com dados em painel. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 14, n. 4, p. 347-372, Dec. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1413-80502010000400005>>. Acesso em: 10 out. 2018.

TANZI, Vito. Globalization and taxation: a brief historical survey. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1, p. 3-20, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. ICMS e ISS não incidem sobre serviços de valor adicionado na telefonia móvel. *Consultor Jurídico*, 24 set. 2014. Consultor tributário. Disponível em: <<https://goo.gl/N88e4u>>. Acesso em: 10 out. 2018.

VAROUFAKIS, Yanis. A tax on robots? *Project Syndicate*, Prague, Czech Republic, fev. 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/WWVpjn>>. Acesso em: 10 out. 2018.

VARSAÑO, Ricardo. Um método para as reformas. In: *O Brasil no fim do século: desafios e perspectivas para a ação de governo*. Rio de Janeiro: Ipea, 1994.

\_\_\_\_\_. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Planejamento e Políticas Públicas*, IPEA, n. 15, p. 3-18, jun. 1997. Disponível em: <<http://bit.ly/2ttasWV>>. Acesso em: 10 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Fazendo e desfazendo a Lei Kandir. *Textos para Debate*, BID, IDB-DP-304, p. 49, ago. 2013. Disponível em: <<http://bit.ly/2tXQbJ>>. Acesso em: 10 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Os IVAs dos BRICs. In: SOUZA, Maria da Conceição Sampaio de. et al. (Orgs.). *Economia pública brasileira*. Brasília: ESAF, 2010.

WORLD BANK. *Doing business 2017: equal opportunity for all (Economy Profile Brazil)*. 14. ed. World Bank Group, out. 2016. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/772351478159350803/pdf/109728-WP-DB17-PUBLIC-Brazil.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2018.

*José Roberto R. Afonso*

PROFESSOR DO CURSO DE MESTRADO DE DIREITO CONSTITUCIONAL DO INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO (IDP). DOUTOR EM ECONOMIA PELA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS (UNICAMP). MESTRE PELA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (UFRJ).

*zeroberto@joserobertoafonso.com.br*

*Melina Rocha Lukic*

DIRETORA DE CURSO NA YORK UNIVERSITY. PÓS-DOCTORADO PELA UNIVERSITY OF TORONTO. DOUTORA E MESTRE PELA UNIVERSITÉ DE LA SORBONNE NOUVELLE – PARIS 3 EM COTUTELA COM A UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC). GRADUADA EM DIREITO PELA UFSC.

*melinarochalukic@gmail.com*

*Kleber Pacheco de Castro*

ECONOMISTA. DOUTORANDO PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS DA UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (PPGCE/UERJ). CONSULTOR EM FINANÇAS PÚBLICAS. SÓCIO DA FINANCE CONSULTORIA ECONÔMICA.

*kleberpcastro@gmail.com*