

Entre a Tragédia dos Comuns e o Federalismo Recíproco: Uma Reforma Tributária Para Além dos Arranjos Neo-Institucionais?

1 INTRODUÇÃO. A identificação, ao longo desta pesquisa, dos principais desafios regulatórios da implantação de uma *policy* determinada responde pela necessidade de percepção das instituições fundamentais – constitucionais ou informais (NORTH, 1990) - que disciplinam as interações dos diversos agentes nos campos econômico, político e social (WILLIAMSON, 1986) ou que, noutros termos, consubstanciam-se em normas de exeqüibilidade de dado “contrato multilateral” entre as instâncias do governo e os vários grupos de interesse da sociedade (ESFAHANI, 1999). E o que é o sistema fiscal-orçamentário senão este contrato, na forma de um *pacto social*? Na atualidade, entre especialistas brasileiros, a tese ganha freqüentemente o formato:

todo sistema tributário é, em última instância, um pacto social, significa que, na sua implementação, os diversos segmentos da sociedade acordaram a fixação do tamanho da carga tributária (ou o tamanho do Estado) e em como reparti-la. Nesse sentido fica estabelecido um acordo que, inclusive, implica redistribuição de renda, impondo perdas e ganhos diferenciados entre os diversos grupos sociais. (VIOL, 2001. p. 388.)

O federalismo fiscal nenhures escondeu seu caráter normativo ou político, a luta da força histórica de certos argumentos com o argumento de certas forças históricas. Já Marx teria dito que, em geral, “os conflitos fiscais são a mais velha forma da luta de classes” - noção polêmica, sem dúvida, malgrado incontornável: “O volume e a composição dos gastos governamentais e da carga tributária não são determinados pelas leis de mercado mas, antes, refletem e são estruturalmente determinadas pelos conflitos sócio-econômicos entre classes e grupos.” (O’CONNOR, 1973. p. 2). Tal é o pano de fundo político do presente estudo.

O cerne analítico da teoria democrática contemporânea do *pluralismo*, debruçada sobre o engajamento político de diferentes grupos de interesses

equipotentes ou, de qualquer forma, não-hegemônicos, são precisamente os regimes *poliárquicos*, de que o federalismo brasileiro hodierno é um exemplo expressivo. Em torno deste núcleo, medram estudos pioneiros, como os que revelam que aqueles grupos promovam mesmo seus interesses via representação política (DAHL, 1971) ou que o próprio Estado se torna alvo destes interesses - teoria da captura (KRUEGER, 1974) – além dos que observam a relação entre o Governo (ou o Estado) e a sociedade mais especificamente via dinâmica tributária (STIGLER, 1971). Richard Musgrave e Alan Peacock editaram, na segunda metade do século passado, com o título de *Classics in the Theory of Public Finance*, em Nova York, um polêmico texto de Rudolf Goldscheid intitulado *A Sociological Approach to the Problem of Public Finance*, onde se lê, entre outras indiscrições, que “external protection and power, and the enrichment of some classes at the expense of others [are] the purpose of contributory systems”.

Em linhas gerais, é sabidamente no campo de interação entre os interesses privados e as instituições governamentais que são delineadas as *policy* (LOWI, 1964; SALISBURY, 1984; WILSON, 1985), enevado campo dentro do qual são exercidas influências escusas, cujas raízes menos remotas descem ao menos até os financiamentos das campanhas aos parlamentos¹, para empós florescer nas nem sempre exangues arenas de exercício do *lobby* (GODWIN, 1988; STERN, 1988). Far-se-á amiúde, à Shumpeter, “teorização implícita” do especioso fenômeno.

A reforma tributária – advertem Nakayama & Ribeiro, 2006 - é tarefa extremamente complexa, uma vez que os conflitos federativos sobrepujam os aspectos econômicos, jurídicos e administrativos da matéria. Cabe discutir o nível da carga tributária, a

¹ “Em especial, os parlamentares podem responder mais eficientemente às demandas de grupos que financiaram suas campanhas. Por exemplo, Samuels (2001a, 2001b) afirma que existe uma demanda por recursos para financiar as eleições e que grupos de interesses fornecem esses recursos já que os políticos controlam a tributação, os subsídios, as regulações bancárias, etc. Desse modo, um ponto absolutamente importante para a presente discussão repousa na origem dos recursos que são alocados nas campanhas eleitorais.” FIGUEREDO FILHO, 2005. p. 68.

progressividade e a abrangência dos impostos, a simplificação legislativa, a desoneração da produção, os direitos do contribuinte, a administração tributária entre outros aspectos relevantes.

Tendo o precedente em conta, o presente estudo examinará, inicialmente (capítulo primeiro), as relações entre os dois pólos da questão: o caráter das opções de (des)encaminhamento do debate da reforma e as bases sociais da iniquidade e ineficiência do atual sistema tributário brasileiro. Num *segundo capítulo*, os conflitos de interesse das subunidades federativas serão observados em sua face mais crítica e candente: a guerra fiscal, cuja reconstituição histórica é o *capítulo terceiro*. O *quarto capítulo* dedicar-se-á, mais detidamente, no reexame do impacto esperado de uma englobante proposta – *sub judice* - típica da *economia dos contratos*, porém mais desafiadora, de minimização dos *custos de transação* do sistema fiscal-orçamentário, combinada com a maximização de sua eficiência alocativa, qual seja, a da implantação, segundo o princípio do destino, de um autêntico imposto sobre valor agregado às mercadorias e serviços, por um lado, internamente harmonizado e, por outro, *ipso facto*, compatível com a integração sul-americana, o grau de abertura do sistema, o caráter recíproco dos interesses das subunidades da federação e o equilíbrio fiscal da Federação em si.

Dentro do contexto da atual reforma do sistema fiscal-orçamentário brasileiro, uma gama de arranjos neo-institucionais foram pensados e propostos pelo *Banco Mundial*, pelo *BID* e pelo *National Boureau for Economic Reserach* (NBER) dos EUA, direcionados a um leque de problemas que vão de um extremo ao outro do sistema, desde a qualificação/racionalização dos debates pré-contratuais, passando pela *eficiência operacional* e pela *transparência* das instituições e instâncias decisórias, até chegar à eficiência alocativa (*neutralidade* e *equidade*) dos impostos em todos os níveis federativos. As simulações estatísticas, todavia, sinalizam para o

relativamente limitado impacto de tais arranjos sobre a *eficiência alocativa* do sistema, bem como não sinalizam para qualquer mudança significativa nas opções de encaminhamento do debate ou das propostas de reforma, até então seguidas, muito embora tenham inclusive criado os indicadores que apontam para significativos impactos, pós-reforma, nomeadamente em termos de ganhos de *eficiência operacional*, de *transparência e responsabilidade/disciplina* fiscais, de tais arranjos. Do que o estudo problematizará aquelas duas deficiências, interconexas.

Viés político que permeia a pesquisa já desde o início, o novo *pacto federativo* será posto em questão no último capítulo, quando serão comparados os ganhos esperados pelos arranjos de cunho neo-institucional (mais técnico) com os esperados pela reconsideração mais explicitamente política daquele pacto na direção de uma progressiva reintegração *infra e superestrutural* das subunidades federativas.

2. CAPÍTULO PRIMEIRO: A Arte do Debate Econômico-Político

2.1 *FORÇAS & RESISTÊNCIAS HISTÓRICAS*. A necessidade de uma maior coordenação entre as políticas públicas, uma crescente preocupação com os impactos do sistema tributário sobre o sistema global de produção e circulação de bens e serviços (nomeadamente sobre o setor exportador), as ações cumulativas na direção de uma integração econômica internacional e a concorrência mundial destacam-se entre os vetores mais significativos para que uma futura reforma tributária alcance a *harmonização* dos subsistemas tributários nacionais, mal grado ainda não tenham desaparecido as bases histórico-institucionais do atual sistema fiscal-orçamentário brasileiro, preche em contrastes, nascidos, crescidos ou gestados no abismo das desigualdades inter e intra-regionais que têm caracterizado e até

estigmatizado a formação sócio-econômica brasileira², bases adversária de qualquer harmonização, às quais se somam as necessidades políticas e econômicas, cada vez mais atuais, de que as subunidades de governo das respectivas federações gozem de uma intransigível autonomia relativa, inclusive em matéria fiscal³.

A veemente necessidade de harmonização, com vistas no presente e no futuro iminente, tropica com as sobrevivências descentralistas mais incautas, contra a União, por princípio, como Leviatão bíblico-hobbesiano (Resende, 1993; VARSANO 1996). Em época de “Estado mínimo”, a tentação anacrônica é recidiva.

Não fosse esse até aqui incontornável choque de forças históricas intestinas, os acesos debates sobre a questão já teriam convergido para uma solução técnica há pelo menos uma década. Assim, em meio aos mais recentes e aplaudidos concursos de argúcia tecno-científica do país (MACEDO, 2000; GIAMBIAGI, 2003), houve já especialista que, apontando para a meta da minimização dos altos custos estratégicos da manutenção das atuais prerrogativas fiscais constitucionais dos Estados e Municípios, advertisse, como um Diógenes antiplatônico, que

é extremamente difícil reverter a significativa autonomia tributária conquistada pelos Estados após a reforma de 1966. Dessa forma, qualquer proposta neste sentido, por mais que preze por sua racionalidade técnica e siga o padrão internacional, não tem condições de ser viabilizada.” (VIOL, 2001. p. 415).

² “O Brasil tem sido marcado, desde o início da sua história republicana, pela existência de profundas desigualdades regionais no interior da Federação. O relatório IPEA/PNUD (1996) aprofundou a discussão do tema com a descoberta da existência de três “Brasis”: a) uma área constituída pelos sete estados mais ao sul do país que, juntamente com o Distrito Federal, apresenta elevado nível de desenvolvimento humano; b) uma faixa que se estende na direção noroeste, a partir de Minas Gerais, e que exhibe índice de desenvolvimento humano médio; e c) uma área que reúne os estados do Nordeste, além do Pará e do Acre, que mostra níveis reduzidos de desenvolvimento humano. Esses resultados configuram uma nítida diferenciação regional, apontando para um novo desenho do mapa das regiões brasileiras, diverso do mapa geográfico que divide o Brasil em cinco regiões.” SOUZA, 1998. p. 1.

³ “Importa mencionar que harmonização não é sinônimo de centralização. Uma evidência interessante, que acompanha o processo de globalização dos mercados e formação de blocos econômicos regionais, é o fortalecimento dos governos subnacionais e a disseminação de experiências de descentralização. Com o abandono das posições estatizantes, a revisão do Papel do Estado na economia volta-se para o fortalecimento de sua capacidade de regulação, no nível nacional e a transferência das responsabilidades públicas, no campo da provisão de serviços coletivos e sociais, para os governos locais.” REZENDE, 2003, pp. 34-35.

Não obstante, conforme a opinião menos cética de outro especialista, inversamente, “a revisão do modelo de federalismo fiscal não pode ser vista como um obstáculo ao avanço no caminho da modernização tributária. Ao contrário, ao invés de se constituir em um problema, ela é parte da solução.” (REZENDE, 2003, p. 38). Portanto, há dissenso até sobre a possibilidade do bom senso.

Que há mesmo um abismo entre o amplo (mas insuficiente) consenso atual por parte do governo e do setor privado acerca da necessidade da reforma tributária, considerada como um todo, e o (necessário) consenso estrito sobre suas particularidades, é quase unânime. Ou, como bem disseram Rémy Prud’homme & Anwar Shah (2004), sobre a questão da “centralização versus descentralização: o diabo está nos detalhes.” Com efeito:

Há um amplo consenso sobre a inadequação do sistema tributário brasileiro. Ele prejudica a competição nos mercados interno e externo, atrapalha a eficiência econômica, representa um peso adicional sobre os investimentos, induz à evasão fiscal e submete os contribuintes a uma legislação complexa. Apesar disso fracassaram todas as tentativas de reforma nos últimos quinze anos. (REZENDE & AFONSO, 2003. p. 345).

Sem sombra de dúvida, dada a multiplicidade de questões do maior interesse,

a reforma tributária tem se tornado um assunto econômico e politicamente complexo e, por isso, tem sido consistentemente adiada. Apesar disso, parece crescer a cada dia um inconformismo generalizado com a falta de resolução desse impasse, já que a reforma tem sido apontada como questão prioritária para a economia nacional. Contudo, é preciso destacar que, em meio a esse longo e conflituoso debate, poucos têm buscado uma compreensão mais técnica e isenta acerca do tema. (VIOL, 2001, p. 384.)

A questão da redundância dos debates em torno de matérias econômico-políticas, não sendo nova e, ao que parece, ainda não tendo sido ela própria suficientemente discutida entre nós, tampouco é recente na literatura, do que a próxima seção fará uma breve revisão, por assim dizer, da crítica à *crítica interessada*.

2.2. TENDÊNCIAS IMPLÍCITAS. Nas sumárias palavras de Paul Krugman:

O papel do economista que se preocupa com política pode vir a ser desalentador: podem-se passar anos delineando elaboradas teorias ou cuidadosamente confrontando idéias com as evidências para depois descobrir que os políticos se voltam repetidamente para idéias que pensava terem sido desacreditadas décadas ou até séculos atrás, ou que eles fazem declarações em claro desacordo com os fatos. A vontade de desistir é tentadora - ou se recolher à torre de marfim ou começar a fazer o jogo do empresário de políticas. (KRUGMAN, 1997. p. 334-335).

Certa vez, um J. Galbraith assinalara que, em especial nestas matérias,

os interesses investidos na disputa de jeito nenhum são exclusivamente intelectuais. Derivam também de uma apreciação inteligente de problemas relacionados com dólares e centavos. Num assunto como política agrária – de maneira alguma um caso extremo – há centenas de pessoas influentes e articuladas cuja existência depende da duração de uma divergência de opinião. [...]. Mas a existência de interesses na controvérsia é uma das razões por que a polêmica tem vida e dinâmica que não se confundem com as questões em jogo. Esta é uma das razões por que, na discussão econômica, a difamação se prolonga. (GALBRAITH, 1959. p. 42-43).

Também Joan Robinson tomara parte ativa na análise do fenômeno:

Cada uma recusa-se a entender os outros, por medo de, ao compreender, ser compelido a fazer alguma concessão. Cada um persiste em seus erros, pois mesmo quando é convencido, contra sua vontade, continua com a mesma opinião. Cada um recusa-se a considerar suas premissas, com o receio de sentir-se obrigado a admitir que elas não correspondem à realidade. Cada um vê apenas a evidência incompleta a seu favor. As controvérsias, em Economia, persistem, não porque os economistas sejam necessariamente menos inteligentes ou mais mal humorados do que o restante da humanidade, mas porque os assuntos discutidos levantam sentimentos fortes. Um mau argumento, que pareça favorecer uma política desejada, é obstinada e apaixonadamente mantido contra um argumento melhor que pareça contrariá-la. [...]. Todos esses conflitos são levantados até mesmo por uma simples questão de política de obras públicas. Imaginem-se quantos mais não surgirão em questões implicando reduções da desigualdade das rendas. (ROBINSON, 1960. p. 162-165.)⁴

É, todavia, apenas lógico que o entendimento das armas seja permanentemente estorvado pela competição que tem como ‘mola mestra’ a *arma do entendimento*. Por outro lado, o próprio caráter necessariamente *auto-reprodutivo* ou *conservativo* da sociedades explica sempre alguma parte das resistências às mudanças. Já V. Hugo, em 1866, advertira aos temerários reformadores do que seja

⁴ “As disputas acadêmicas entre os economistas podem parecer ao leigo tão ociosas e remotas como a polêmica sobre quantos anjos podem ficar de pé na ponta de um alfinete. Mas as disputas acadêmicas sobre os Xs e os Ys são, na realidade, os aspectos superficiais desses conflitos profundos (e se não fossem assim todas as controvérsias já estariam solucionadas há muito tempo). As polêmicas e as questões políticas desenvolvem-se conjuntamente.” *Ibidem*.

que “as novidades têm contra si, o ódio de todos; o menor erro compromete-as.” Se isso é verdade à ciência e à técnica, não será menos verídico à economia e a política. “É natural que nas ciências sociais - nas quais inevitavelmente existe ampla faixa onde se racionalizam interesses ligados à estrutura social existente - as iniciativas renovadoras encontrem maiores resistências.” (FURTADO, 1957. p. 163). Nas palavras de F. Perroux: "No campo econômico é fácil comentar um frase célebre sobre nossa época em que é mais difícil desintegrar um preconceito do que um átomo." (PERROUX, 1967. p. 19).

Na mesma linha de raciocínio, intervira ainda Paul Sweezy:

a resistência ao abandono dos velhos paradigmas é muito mais complexa e provavelmente muito mais tenaz nas ciências sociais do que nas ciências naturais. [...] o fato das revoluções nas ciências sociais andarem sempre ligadas de uma forma ou de outra às revoluções políticas e sociais constitui uma consequência disso. (SWEEZY, 1979. p. 14).

Já A. Smith registrara no *A Riqueza das Nações* a natureza eminentemente política da multiplicidade das concepções ou teorias econômico-políticas, sugerindo explicitamente que os

planos diferentes talvez tenham sido de início introduzidos pelos interesses particulares e preconceitos de classes específicos de pessoas - sem nenhuma consideração ou previsão das suas consequências para o bem estar da sociedade -, não obstante isso, deram origem a concepções ou teorias [...] muito diferentes entre si. (SMITH, 1996. p. 60).

Palavras finais, todavia, contra a tese da irracionalidade reacionária imune:

Ao colocar a ignorância e as manifestações de irracionalidade e atraso, seja em países adiantados ou subdesenvolvidos, como prova da impossibilidade de uma ordem social mais racional, o pensamento [...] de nossos dias negou-se e voltou às condições que, em sua juventude, combateu: agnosticismo e o obscurantismo. Troca, assim, as grandes metas da atividade intelectual - a procura da verdade e o esclarecimento desta, a orientação e o apoio ao homem na sua luta por uma sociedade melhor - pelas funções desprezíveis de racionalizar o irracional, inventando argumentos em defesa da insanidade, servindo como fonte de uma ideologia interessada e reconhecendo como *necessidade* humana autêntica os simples interesses daqueles cuja única preocupação é preservar o *status quo*. (BARAN, 1985. p. 32-33).

2.3. O CONTRATO REVISITADO. Pressupostos da *Nova Economia Institucional* (NEI) como o da *racionalidade limitada* dos agentes, correlativos à assimetria de informação derivada, por assim dizer, das diferentes capacidades cognitivas e de processamento das informações necessárias à maximização de suas funções objetivo, bem como pressupostos que prevêem comportamentos cooperativos, oportunistas, não-maximizadores, segundo as respectivas *motivações dos agentes*, pressupostos estes de que a NEI parte, combinados com a pressuposição da chamada *incompletude dos contratos* (lembrando sempre que uma Constituição é, para a NEI, ela mesma, uma espécie de contrato), não raro incautos quanto às contingências futuras e, portanto, sujeitos a ações auto-interessadas adversas (ineficientes) por parte dos agentes, relaxando uma e outra hipóteses do *núcleo duro* (*hard core*) da *teoria neoclássica*, abriram novas perspectivas analíticas à teoria econômico-política e ao estudo das instituições, consubstanciadas em linhas de pesquisa que se entrelaçam já numa rede, epistemológica, que se sagrou chamar da *Economia dos Contratos*.

Para a NEI, já quando duas partes concordam, formalmente ou não, em adotar certas condutas (não necessariamente otimizadoras) em troca de benefícios mútuos, trata-se já então do estabelecimento de um *contrato* - que é sua unidade de análise fundamental. Enfim, o estudo e a proposição de *arranjos institucionais* que coíbam ou majorem o custo dos comportamentos pré e pós-contratuais ineficientes, são a própria razão de ser da NEI.

Um pacto firmado, formalmente ou não, sem a devida previsão das suas conseqüências deve ser revisto, na medida do possível, como qualquer contrato. As exigências pré-contratuais, em termos de consciência do que o contrato significa, do

que poderá implicar, portanto, são óbvias, porém, impossíveis de serem satisfeitas, dada a imprevisibilidade das circunstâncias futuras.

Os riscos são máximos, naturalmente, quando o pacto ou contrato é firmado sem o conhecimento prévio ou a devida reflexão sobre suas cláusulas. O pacto ou contrato que oferece as maiores resistências para ser revisto e reelaborado é, naturalmente, a Carta Magna da nação, entrincheirada em suas “cláusulas pétreas”. Lá está lavrado o Código Tributário, pelo que muitos advogam que ao menos parte dele seja dali transposto e convertido em Leis Complementares, muito menos irretocáveis e, conseqüentemente, muito menos arriscadas (Cf. VIOL, 2001). O argumento é defensável, mas recai num espinhoso problema: da qualidade dos debates legislativos de impacto menos duradouro, em face da dos de impacto duradouro, já tão bem descritos:

Em geral, no plano político, o debate realiza-se de forma apaixonada e envolto em certos “mitos” que foram se propagando ao longo dos anos. Nem sempre os diversos grupos de interesse que estão agindo em prol da reforma têm o correto conhecimento da matéria tributária e, portanto, muitas vezes são propensos a decidir questões complexas sem o devido apoio econômico e estatístico que o assunto exige. Quanto à população em geral, a desinformação é ainda maior, sendo quase impossíveis o acompanhamento da tramitação do assunto, a análise das propostas envolvidas e a própria visão mais clara e geral do curso da reforma. [...]. De fato, a complexidade do tema tem sido ressaltada por acadêmicos, funcionários públicos e empresários em geral, que se sentem “perdidos” em meio a tantas propostas distintas, terminologias específicas, interesses políticos divergentes ou, por assim dizer, ao incessante “vaivém” da matéria. (VIOL, 2001, p. 384).

A reconsideração histórica da última assembléia constituinte é o necessário complemento da reflexão precedente, e a ponte para a sessão seguinte. O texto é de R. Varsano (1996), cuja interconsistência historiológica exige leia-se-o na íntegra:

O sistema tributário criado pela constituição de 1988 – ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes – foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. É bem verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político. (VARSANO, 1996, p. 12).

Após a descrição do *modus operandi* da Assembléia Constituinte, na sequência imediata do trecho acima⁵, fez seguir o compreensivo comentário:

Tal processo, sem dúvida, era profundamente democrático, pois permitia intensa participação de todos os constituintes e até mesmo a participação direta da população, através das chamadas emendas populares. Permitia também total liberdade de concepção, o que não havia ocorrido em processos constitucionais anteriores que, por se basearem em textos previamente preparados por especialistas, tendiam a limitar a discussão aos tópicos ali expostos e já eivados pelos vieses dos autores. Conseguiu-se mediante esse procedimento promover o debate mais amplo de que se tem notícia na história do Brasil. Mas o processo, ímpar e não testado, tinha riscos altos. A dificuldade de coordenar um processo dessa envergadura e o prazo muito curto preestabelecido para ele – e tardiamente prorrogado diversas vezes – acabaram por vitimar o projeto de Estado que, ao final, foi impresso na Constituição promulgada em 5 de outubro de 1988. A Assembléia Nacional Constituinte, a despeito da amplitude do debate que promoveu, ao fracionar a discussão do papel do Estado por quase todas as comissões – enquanto em uma delas se desenhava, isoladamente, o sistema tributário -, criou um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do Estado implicitamente definido em diversas comissões. Este, por sua vez, não se fundamentou em uma previsão realista da disponibilidade de recursos para o financiamento de suas ações. A situação de desequilíbrio que já existia, ao invés de ser eliminada, consolidou-se. O caráter eminentemente político do processo de reforma e a deficiência de informação a respeito das condições mais recentes das finanças públicas impediram que a recuperação da carga tributária fosse listadas entre os objetivos da reforma. A reação natural a 20 anos de concentração de poder político alcançou o fortalecimento da Federação à condição de seu principal objetivo. Tal objetivo exigia, no que diz respeito às finanças públicas, o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios, a desconcentração dos recursos tributários disponíveis e a transferência de encargos da União para aquelas unidades. (*Ibidem*. p. 13.)

Tal *Pacto Constituinte* foi, assim, a matriz de uma série de comportamentos nada otimizados, tanto da União - que se viu instada a improvisar novas (e péssimas) fontes de receita – como dos Estados e Municípios, autonomistas em luta. Curioso é que a própria Comissão de Reforma Tributária da Assembléia Constituinte de 1988 era já “favorável à criação de um único IVA estadual de base ampla e regido pelo princípio do destino.” (VIOL, 2001, p. 398). Conforme Rezende (1993):

⁵ O insuprimível trecho é o seguinte: “Esse foi o tipo de processo privilegiado pelo Regimento Interno da Assembléia Nacional Constituinte, elaborado logo após a sua instalação, no início de 1987. Definidos os temas a serem tratados na Constituição, repartiu-se a tarefa entre 24 subcomissões que iniciaram a preparação dos textos relativos a seus respectivos temas praticamente a partir do nada. As subcomissões eram, três a três, subordinadas a oito comissões que atuaram de forma independente e não-coordenada. Os textos resultantes dos trabalhos das oito comissões convergiram para a Comissão de Sistematização, cuja atribuição era, em princípio, apenas integrar as diversas partes, eliminando duplicidades e conflitos, preparando assim o projeto de Constituição a ser encaminhado à votação em plenário. A previsão era de um processo rápido que desse ao país uma nova Constituição ainda em 1987.” *Ibidem*. p. 13.

malgrado apresentado em sua inteireza, de início, “o IVA foi sendo sucessivamente amputado.”

2.4 DO ARGUMENTO INTERNO AO EXTERNO. Exara-se, oficialmente, que vigoram no Brasil 27 territórios fiscais distintos, sendo que a legislação do ICMS (talvez o imposto mais importante do país) varia muito de Estado para Estado e é distinta para dentro e para fora deles. Além desta desuniformidade legal, a legislação daquele imposto ainda apresenta freqüentes e mesmo erráticas modificações no tempo, tornando-se um verdadeiro instrumento discricionário de políticas estaduais, acirrando o *federalismo competitivo*, fomentando distorções sócio-econômicas e ineficiências, além de estimular diversos comportamentos oportunistas dos agentes, a exemplo das “migrações de notas fiscais”⁶ e dos “passeios de mercadorias”⁷.

Uma gama não-coordenada de projetos políticos individuais das milhares de subunidades federativas, no geral de curto prazo, têm implicado em um sem número de dificuldades técnicas e sócio-econômicas de médio e longo prazos para o país e, em verdade - enquanto *processo auto-contraditório* que é - para as próprias subunidades federativas. O impasse será discutido no próximo capítulo.

⁶ “Em lugar de vender diretamente – explicara Celso Lafer em *O Desafio da Reforma Tributária* -, dentro do Estado, com uma alíquota de, por exemplo, 18%, o contribuinte envia a mercadoria para a filial em um Estado vizinho, com alíquota de 12% ou de 7% e de lá remete-a ao comprador em seu Estado, com a mesma alíquota. Do ponto de vista da carga tributária final não haverá diferença porque o comprador terá um crédito menor. Entretanto, do ponto de vista financeiro, haverá um ganho derivado do fato de a mercadoria em estoque ter uma carga tributária menor. O segundo problema pode existir - e existe - se um contribuinte recebe mercadorias de outro Estado com a alíquota de 12% e as revende, todas ou a maior parte, para clientes noutros Estados, com uma alíquota de 7%. Esse contribuinte terá saldos credores crescentes e os saldos credores têm sido de difícil realização.”

⁷ Historia ainda Lafer: “Outro problema grave do regime do ICMS tem a ver com a existência de duas alíquotas distintas sobre operações interestaduais e com o diferencial de alíquotas incidentes sobre essas operações e aquelas realizadas dentro de um mesmo Estado. Sobre as operações originadas nas regiões Sul e Sudeste com destino às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste recai uma alíquota de 7%. Sobre todas as demais, 12%. A instituição dessas duas alíquotas visou a contrabalançar os efeitos da adoção do princípio da origem da cobrança do imposto, reduzindo a concentração da receita do então ICM nos Estados industrializados. Os propósitos foram bons, as conseqüências nem tanto. Não bastasse o incentivo à elisão fiscal, por meio do famoso ‘passeio de notas fiscais’, a existência de alíquotas distintas no comércio interno e no interestadual estimula decisões que não respondem a critérios de eficiência microeconômica, mas a um prêmio tributário ‘*ad hoc*’.” *Ibidem*.

As problemáticas relativas à tributação da renda, entre outras relevantes à equidade do sistema, darão lugar aqui à discussão da sua *neutralidade* ou *eficiência*, focando atenções à *tributação indireta*. A razão é clara: questões relativas ao *crédito de imposto*, ao *suplemento e dedução de imposto*, à *participação na arrecadação do imposto* e afins, aparentemente abandonando os objetivos redistributivos, apelam mais fortemente à racionalidade do sistema. Começar por tratar do equânime, ante a ineficiência e a guerra fiscais, revelar-se-ia menos praxeológico que o caminho inverso, aqui seguido, da crítica racional à ética. Ademais, não por falta de espírito arrivista a questão eminentemente federativa da necessidade de que as subunidades gozem de certa autonomia parece ter ficado como que em segundo plano, ao menos para um crescente número de observadores, senão já pelas numerosas razões de caráter interno⁸, pela necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos nacionais em face da globalização e iminente integração regional⁹.

É necessário discutir logo o assunto.

⁸ Mesmo observando o tema da perspectiva da eficiência do sistema de preços, i.e., do mercado, valerá mencionar muitas vezes aqui, dentro do contexto da liberdade fiscal relativa das subunidades federativas, a prática recorrente da “concessão indiscriminada de benefícios a alguns setores e a conseqüente concorrência fora dos parâmetros de mercado” VIOL, 2001. p. 389. Entre outros, sobretudo “neste caso, as condições de concorrência estariam afetadas em função das distorções causadas pela diversidade da carga tributária que se incorpora ao preço dos produtos comercializados.” GRILLO, 2005.

⁹ “A ampliação do grau de abertura, [...], da economia brasileira e, particularmente, a participação do país em um pequeno mercado comum impõe a necessidade e a urgência de que se harmonize a tributação dos fluxos de comércio e de renda com a dos nossos parceiros. A precondição para que se possa cumprir satisfatoriamente esta etapa da evolução do nosso sistema tributário é a harmonização da tributação das unidades subnacionais. Tal objetivo exige que se imponham limitações ao poder para tributar de que desfrutam atualmente estados e municípios. Mais uma vez estamos diante do problema [...], felizmente por motivos econômicos e não políticos.” LAFER, *op. cit.* “Vivêssemos em um mundo de transformações mais lentas e menor interdependência entre as economias nacionais, talvez o tempo para processar internamente a reforma tributária fosse mais dilatado. A realidade, porém, não é esta. A assincronia entre o tempo interno e o tempo externo tem hoje custos elevados. Não está sob nosso estrito controle, por exemplo, o tempo diplomático das negociações internacionais na área do comércio de bens e serviços. Este se acelera, à medida que se intensificam, entre outros, processos voltados à realização de mais uma nova rodada de negociações multilaterais no âmbito da Organização Mundial do Comércio. A demora na reforma tributária tanto magnifica as ameaças de eventuais novas reduções tarifárias quanto apequena as oportunidades de maior acesso a mercados externos que se podem vislumbrar no horizonte de um futuro não muito distante.” *Ibidem*.

Vale insistir em que a Argentina, o Paraguai e o Uruguai se têm servido de incentivos fiscais com relativa moderação, demais freqüentemente subordinados a avaliação e decreto do Poder Executivo, até porque, “com exceção do Brasil, os demais Estados signatários do Tratado de Assunção possuem apenas um imposto relevante sobre o consumo.” (FERNANDEZ, 1995. p. 186-187). Passasse-se em revista o arsenal de mecanismos legais/fiscais de que os estados e municípios brasileiros ainda dispõe (ver *anexo 1 -B*), não haveria réplica possível a, e.g., Ricardo Basaldúa, quando sinaliza, aqui,

la existencia de diferentes ámbitos económicos, en cada uno de los cuales la mercadería oriunda del exterior es discriminada de diversas formas, a veces frontalmente y en muchos casos valiéndose de medios muy ingeniosos y sutiles para disimular el tratamiento diferencial.

Tal queixa tem peso de denúncia de infração do artigo sétimo do Tratado de Assunção, no qual está plasmado o incontroverso *princípio da não-discriminação*¹⁰. As barreiras à entrada, o protecionismo, a discriminação recíproca são, então, presumíveis.

O maior perigo, porém, parece vir das nações mais desenvolvidas, que já têm seus impostos sobre o consumo estrategicamente estruturados em torno de um *imposto sobre valor agregado (IVA)*, tornando-as mais competitivas do que já eram. Não se trata deste ou daquele caso isolado: mais de 130 nações já têm seus IVAs federais, e algumas desde 1968¹¹. É o sistema de tributação sobre o consumo adotado por não menos que nove entre as dez maiores economias do mundo, única

¹⁰ Conforme assinalou GRILLO (2005), “o *princípio da não-discriminação* serve como guia para a implementação de todo o processo harmonizante. Sua existência, [...], é latente e responsável, em boa medida, pelo combate às tendências protecionistas dos Estados Membros.” Os termos do Artigo são bastante claros: “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames, os produtos originários do território de um Estado-Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.”

¹¹ Eis, em ordem cronológica, os IVAs federais implantados ao redor do mundo: Dinamarca, 1967; França e Alemanha, 1968; Holanda e Suécia, 1969; Luxemburgo e Noruega, 1970; Bélgica, 1971; Irlanda, 1972; Itália e Áustria, 1973; Reino Unido, 1973; Finlândia, 1976; Turquia, 1985; Nova Zelândia, Espanha e Portugal, 1986; Grécia, 1987; Islândia e Japão, 1989; Canadá 1991. Cf. CNOSSON, 1993. Cf. EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL, 2006.

exceção feita aos EUA, caso competitivo à parte. Os mais diversos tipos de IVAs representam, há algumas décadas, uma nítida tendência histórica internacional¹².

Os benefícios sócio-econômicos internos mais palmares da implantação de um imposto uniforme sobre os valores agregados à cadeia de valor de um bem ou serviço, segundo o princípio do destino, e os estímulos competitivos ao comércio exterior de que é capaz, serão aqui examinados no *capítulo quarto*. A controvérsia sobre a implantação deste imposto é, todavia, muito grande, não se pretendendo historiá-la ou exauri-la aqui, ou alhures. A arte do debate econômico-político não consistirá nunca em pretender esgotar um tema, apondo-lhe a “última palavra”, diletante pretensão. Ademais, não há qualquer risco evolutivo nesta prudente opção: “Afinal, o conhecimento progride muito mais pela confrontação polêmica de pontos de vista parciais que pela tentativa farisaica de captar todas as dimensões numa pseudo-síntese”. (ROUANET, 1987. p. 111).

Permanece, porém, a questão da parcialidade dos discursos, a do caráter necessariamente implícito desta parcialidade, com raras exceções. É característico do federalismo democrático hajam oposições dialéticas entre a União e as subunidades federativas, bem como entre estas; que tais contradições ganhem a forma de argumentos, teses, propostas, projetos de reforma. O que não parece combinar com qualquer democracia viável é esta crescente soma de argumentos,

¹² “Em princípio, no antigo Egito, 3.300 anos a.C., qualquer mercadoria em trânsito entre o lugar de produção e o local de consumo estava sujeita a uma imposição fiscal. Os gregos e os romanos estipularam forma de tributação sobre os negócios realizados, sendo que os impostos incidentes sobre as transferências e sobre as vendas de mercadoria serviam como recurso financeiro destinado à proteção do comércio. [...]. Em derradeira análise, em meados do Século XX, havia a preocupação dos Estados em substituir o imposto sobre o volume de vendas (*chiffre d'affaires*) por um imposto sobre o valor acrescido (*la valeur ajoutée*, ou *valore aggiunto*, ou *value added*), como objetivo de tributação da circulação econômica de bens, tanto em relação a mercadorias como a serviços.” NAKAYAMA, 2003.

não convergentes a um mesmo projeto; essa soma de qualidades cada vez mais respeitáveis dos projetos em paralelo, não aprovados¹³.

Onde está a unidade na diversidade? A unidade dos contrários, das partes e do todo? Que lá está a *Federação* – o que é um truísmo¹⁴. E é, com efeito, apenas com a harmonização tributária da nação que o conceito de *federalismo fiscal* tem sentido próprio, de resto não é sequer federalismo¹⁵, senão *irrecíproco*, tendencialmente *assimétrico*: eis o busílis do debate, as *competências e as transferências*. Nem sempre é grato ou mesmo útil discuti-lo.

O conceito de “federalismo assimétrico” (*asymmetrical federalism*), e.g., refere-se a situações historicamente observadas não apenas em uma série de federações, mas em estados unitários (parcialmente descentralizados), caracterizada quando dada região de um país passa a gozar de uma distinta forma de autonomia, muitas vezes adquirindo, inclusive, um *status* constitucional próprio em relação às demais regiões do país¹⁶. O conceito de *federalismo assimétrico* felizmente ainda não pode ser aplicado de forma direta à nação brasileira, por mais que não se possa dizê-la inteiramente livre de tendências separatistas internas e externas, sendo um conceito todavia sugestivo, sobretudo no contexto da *guerra*

¹³ Só entre os anos de 1993-94, “cerca de 60 propostas de reforma tributária tramitaram no Congresso Nacional (Secretaria da Receita Federal), apresentadas por deputados e renomados economistas como Delfim Neto, José Serra, Roberto Campos e Francisco Dornelles. Além destes, parlamentares de peso como Luis Carlos Hauly, Benito Gama, Pedro Simon, Victor Faccioni, Luiz Eduardo, Roberto Freire, Flávio Rocha e Luiz Roberto Ponte possuíam propostas compreensivas de reforma constitucional. A senadora Eva Blay — suplente do então senador e ministro da Fazenda Fernando Henrique Cardoso — apresentou o projeto, elaborado pelo economista Edmar Bacha, de reforma tributária do governo.” AZEVEDO & MELO, 1997.

¹⁴ Não se trata de um tema “nacional”, absolutamente: “This diversity between the French and the British colonies, was protected through the maintenance of a certain degree of autonomy within their spheres of jurisdiction. For interests which all colonies shared, however, they would unite and collaborate. The explicit objective of the Canadian federation was the ‘reconciliation of diversity with unity.’ ” Cf. MARSAN, s.d. p. 7.

¹⁵ Advirta-se, porém: “Given the appropriate structural mechanisms, we will see that federalism is a viable option to unify diversity. Unity in diversity can be achieved so long as the federal system is fluid and adapting to changing demands and socio-cultural contexts.” *Ibidem*. p. 1.

¹⁶ Conceitos correlativos também tentam apreender realidades análogas, como os de “*federacies*” (que implica já em dado grau de defensividade, até mesmo internacionalmente acordada), “*partial federalization*”, “*asymmetrical decentralisation*” e “*cantonisation*”.

fiscal, face à qual não há negar vige no país, se não já um *federalismo assimétrico*, um *irrecíproco* (*irreciprocal federalism*) tendente àquele, até porque

a busca de ganhos individuais, inclusive mediante a melhoria das relações econômicas externas, às custas de um maior intercâmbio com outras regiões do país, pode ser considerada à primeira vista, mais lucrativa do ponto de vista de cada estado em particular da federação. A probabilidade de uma desintegração econômica nacional junto com o aprofundamento da integração internacional não deve, portanto, ser descartada. (REZENDE & AFONSO, 2003. p. 348).

Não fora uma só nação que, entrando pela defesa do princípio da autonomia relativa, saíra pelo ataque do princípio federativo, vertendo suas irreciprocidades em assimetrias, a autonomia relativa das subunidades em absoluta, nações cindidas¹⁷. O egoísmo dos estados, dos municípios, nada teriam a ver com o *projeto federativo*. Se este é eminentemente constitucional, aquele é anti-nacional. Eis o dilema, antigo.

Para Fernando Rezende, e.g., não se trata tanto da dificuldade técnica de optar entre as propostas de reforma tributária alternativas quanto da dificuldade política “de rever a opção até agora adotada no encaminhamento de propostas de reforma tributária” (REZENDE, 2003. p. 26). Não se trata de uma particular indecisão entre as propostas, mais ou menos ineficientes quanto a realocação de recursos, mas de resistências à própria realocação, conforme Jorge de Abreu sumarizara:

A primeira dificuldade é a fixação a uma alocação histórica de recursos, mesmo que injusta e distorcida. Qualquer modificação tendente a melhorar a eficiência e a distribuição de receitas pode ser vista como injusta, por alterar um direito já estabelecido em relação a um volume de recursos. Em função disso, geralmente, o processo é adiado, e a intensidade das alterações é diminuída. (ABREU, 2004. p. 971).

¹⁷ Eis a lista das principais ocorrências, em diferentes graus, de *federalismo assimétrico* do século XX, na seguinte forma: *país, início - término eventual*: Sweden Norway 1815-1905; Poland Danzig 1919 – 1939; Finland Aland Islands 1920 –; United Kingdom Northern Ireland (1) 1921–1972; Lithuania Memel 1924 – 1939; Italy South Tyrol, Friuli-Venezia Giulia, Valle d'Aosta 1948; Yugoslavia/Serbia Kosovo and Voivodina 19XX-1989; Ethiopia Eritrea 1952-1962; Tanzania Zanzibar 1964 –; Sudan Southern Sudan 1972–1983; Iraq Kurdistan 1972-75??; United Kingdom Northern Ireland (2) January-May 1974; Denmark Greenland 1978 –; Spain Basque Country, Catalonia, Galicia 1978 –; Canada Sechart 1986 –; Nicaragua The Atlantic Coast/Miskito 1987 – France Corsica 1991 –; Ukraine Crimea 1991 –; Russia Various regions 1991- ; Moldova Gagauzia 1995 –; Finland Sami 1995 –; Philippines Mindanao 1996 –; United Kingdom Northern Ireland (3), Scotland, Wales 1998 –; Canada Nunavut 1999 –; Canada Nisga'a 2000 –; Indonesia West Papua, Aceh 2001/2 –; Papua New Guinea Bougainville 2002 –; Sudan South (2) 2004/5-. Cf. McGARRY, março de 2005.

Todavia, como não existe imposto perfeitamente neutro, não há reforma sem realocação, do que parece se inferir o *trade-off* entre a perda de certos “direitos” e a não-redundância, o mais longo alcance e consequência dos debates. Com efeito:

Até agora, o debate sobre a reforma tributária evitou tocar na ferida. O regime constitucional de repartição das receitas foi posto de lado e visto como um tabu, cujo enfrentamento poderia fazer com que essa reforma não fosse viabilizada. A experiência demonstrou que esta estratégia está equivocada¹⁸. A revisão do sistema de impostos, que envolve a questão da atribuição de competências para instituir e administrar tributos na Federação, determina, juntamente com o sistema de partilhas e transferências, o perfil da repartição de receitas. A alteração isolada de uma de suas faces não é capaz de corrigir as distorções apontadas, podendo, ao contrário, torná-las ainda mais graves. Além disso, ela limita as possibilidades de fazer uma reformulação mais abrangente do próprio sistema tributário, uma vez que fica mais difícil conciliar os distintos interesses envolvidos e encontrar um novo ponto de equilíbrio entre competências e transferências¹⁹.

3. CAPÍTULO SEGUNDO: Teoria da Guerra Fiscal

3.1. UMA GUERRA DE *SHORT RUN*. A atual Guerra Fiscal entre as subunidades federativas com base na concessão de incentivos, subsídios, empréstimos subsidiados, para atrair investimentos, proteger setores ou mesmo para tão só acumular capital político, tendo surgido mais nitidamente nos anos 1960, acirrou-se no Brasil a partir de 1997, com o mais sistemático recurso a estratégias orçamentárias baseadas fundamentalmente em isenções fiscais parciais ou mesmo totais do ICMS, por parte dos Estados, e do ISS, por parte dos municípios, para não falar das outras modalidades espúrias de benefícios que se estendem desde as negociatas com o Imposto Predial e Territorial Urbano às das próprias terras municipais.²⁰

¹⁸ Esta tese é central para F. Rezende, nela reincidindo alhures: “O receio de enfrentar o desafio da construção de um novo modelo de federalismo fiscal revelou-se contraproducente. Tendo sido tratado como um tabu, cujo enfrentamento levaria a consequências imprevisíveis, a opção por não mexer no regime de partilhas e transferências de receitas estabelecidas na Constituição acabou por revelar-se equivocada.” Cf. REZENDE, 2003, p. 26.

¹⁹ Cf. *Ibidem*. p. 31-32.

²⁰ O ano de 1998 não trouxe compensações em termos de diminuição dos incentivos de tributos pelo Governo Federal, que apenas limitou-os, através da lei 9.532 de dezembro de 1997, seja no âmbito do imposto de renda (30% entre 1998 e 2003; 20% entre 2004 e 2008 e 10% entre 2009 e 2013), seja nos âmbitos regionais e setoriais, além de outros impostos menos importantes. Cf. CANO, 2004.

Desde 1997, a título ilustrativo, mencione-se, no que toca tão só as isenções do ICMS estadual, foram beneficiados do leite do Rio Grande do Sul, ao baiano; das farinhas de trigo pernambucana e cearense, à paranaense; das maçãs de São Paulo ao filé de merluza do Rio Grande do Sul. A lista poderia ser estendida *ad nauseam*, até situações de vulto, bastante conhecidas para haver mister repisá-las aqui, como a dos benefícios concedidos às empresas automotivas pelos governos da Bahia, do Rio Grande do Sul, de Minas Gerais, do Rio de Janeiro e do Paraná (ver *anexo 1-B*).

O fato é que os incentivos tributários desta natureza e de outras²¹ distorceram o fluxo e a localização espacial dos investimentos tão sensivelmente que, por um lado, a) dos parlamentos às academias discussões econômico-políticas sobre algumas das questões mais profundas e pacíficas do federalismo se refundiram explosivas enquanto, do lado da *praxis*, b) eram já adotadas medidas orçamentárias excepcionais de salvaguarda, defensivas mesmo, em face das instâncias federativas rivais, como o decreto 44.596/99 paulista, que autorizou a Secretaria da Fazenda acionar mecanismos extraordinários de cobrança do ICMS que tornassem inócuos os saldos do mesmo imposto das empresas radicadas em São Paulo quando adquirissem, de outros estados, insumos ou mercadorias tributariamente beneficiadas. Minas Gerais e o Rio Grande do Sul sinalizaram com instrumentos análogos. O Governo do Estado de São Paulo arrastaria pela primeira vez até o Supremo Tribunal Federal a disputa em torno dos estratagemas fiscais, neste caso,

²¹ “Os estados da região Nordeste são os que apresentam a maior diversificação nas isenções fiscais e nos instrumentos de crédito, podendo-se destacar o financiamento de capital fixo e de giro, financiamento com crédito subsidiado para pagamento de impostos, complementação de linhas de crédito obtidas fora do estado, subscrição de ações em empreendimentos novos e formação de ativo circulante. É também na região Nordeste que os limites para financiamento são os mais elevados do país. No caso de Alagoas, é possível financiar 100% do ICMS a ser recolhido pela empresa beneficiária nos dois primeiros anos de funcionamento. Em outros estados da região, o limite de crédito varia conforme o tipo de empreendimento. Nos estados da Bahia e Paraíba, há incentivos especiais para investimentos localizados fora das regiões metropolitanas. O estado da Bahia dispõe, ainda, de um interessante incentivo fiscal e creditício para estimular o desenvolvimento de atividades de turismo, uma das vocações econômicas locais.” PIANCASTELLI & PEROBELLI, 1996. p. 30.

da Bahia e do Paraná. E lembre-se sempre que, já diante da LC n° 24/75, a guerra fiscal seguiu sendo não só ilegítima, mas ilegal²².

Antes de tecer qualquer consideração histórica e antes de apontar quaisquer efeitos sócio-econômicos perversos ou irracionais da querela, é necessário compreendê-la em sua essência, *contraditória*: que mesmo os efeitos orçamentários benéficos, no *short run*, para este ou aquele ente federativo, derivados desta guerra, no *middle* e no *long run* resultam contrários ao propósito fundamental de, atraindo novos investimentos, obterem um aumento da receita fiscal. A *tax war* é, em suma, financeiramente insustentável. Observe-se os principais *móviles* e *aporias* do processo.

3.2 OS MÓBILES & AS APORIAS. Em primeiro lugar, em se tratando justo desta guerra de incentivos fiscais, etc., “os benefícios concedidos buscam compensar a escassez relativa de vantagens competitivas” (PICANSTELLI & PEROBELLI, 1996; DEBACO & NETO, 1999), e.g., deficiências infra-estruturais (acesso a matérias-primas e aos insumos, qualidade do sistema de comunicação, transporte e logística, externalidades diversas, etc.) ou superestruturais (relativamente baixa produtividade da mão de obra, precariedade dos sistemas de saúde e assistência social, etc.). Em segundo lugar, é sabido ainda que estas deficiências são tipicamente corrigíveis no médio ou no longo prazos.²³ Em terceiro lugar, sendo que os entes federativos que

²² “A guerra fiscal se trava à revelia da LC no 24/75. Veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os estados e o Distrito Federal. A lei determina que a aprovação da concessão de um benefício dependa de decisão unânime dos estados representados e prevê penalidades em caso de inobservância de seus dispositivos. Bastaria o cumprimento dessa lei — nem mesmo o reforço contido nos artigos vetados da LC no 87/96 seria necessário — para que as guerras fiscais acabassem. O fato é que a guerra fiscal continua, embora a lei exista há mais de vinte anos. A lei é inobservada e ninguém toma a iniciativa de exigir a imposição das sanções previstas, a despeito da expressão *guerra fiscal* ser sempre utilizada com conotação negativa, como malefício. O desrespeito à lei pelos próprios governantes é certamente uma perda para a nação.” VARSANO, junho de 1997. p. 6.

²³ Com efeito, não raro estas “vantagens competitivas são adquiridas a partir de infra-estrutura e habilidades que devem ser construídas no longo prazo. A construção de estradas ou a implantação

não concederem incentivos saem prejudicados em face de outros que o fizerem, eles passam a também oferecê-los, ou seja: “Se o governo não conceder isenções num montante que venha contrabalançar as concedidas pelo outro, estará perdendo a chance de implantar novas empresas em seu estado.”²⁴ Resultou da *cadeia de usos ativos e reativos* deste recurso que, naturalmente, houve e ainda “há uma tendência para que todos utilizem-no.”²⁵ Nesta obviedade está o dilema; pois

a arrecadação tributária torna-se maior que o nível que seria sem subsídios apenas se os demais estados não se disponham a oferecer incentivos também. Uma vez que os outros estados reagem, o governo possuirá uma arrecadação menor com a renúncia do que sem a disputa. Verifica-se que o nível ótimo de incentivos²⁶ que determinará em qual estado a empresa se localizará é função das vantagens competitivas de cada estado. A guerra não tende a neutralizar as vantagens competitivas de cada estado. O valor da vantagem competitiva continua a determinar a alocação do mesmo modo que determinaria sem a renúncia. Analisando a questão a partir da abordagem da teoria dos jogos concluímos que tal política traz prejuízos para os cofres públicos. A reação de um estado aos incentivos oferecidos por outro estado faz com que a renúncia aumente, para evitar a perda de investimentos. Na ausência de tal reação, teríamos alíquotas e arrecadações superiores por parte dos estados envolvidos²⁷. Os incentivos ratificam as vantagens competitivas já existentes por parte dos estados, e pode-se concluir que insistir na instalação de indústrias para as quais a região não possui aptidão [sócio-econômica] é um erro que será pago pelos contribuintes. A guerra fiscal pode então ser entendida como típico comportamento de *rent seeking*²⁸, onde a disputa por novas rendas dissipa o valor da renda que se pretende obter. (DEBACO & NETO, 1999. p. 1586.)

Nas palavras de Rezende & Afonso que, aliás, não partem da teoria dos

jogos, mas da análise histórica da guerra fiscal, chegando às mesmas conclusões:

de cursos profissionalizantes, por exemplo, levam tempo para serem concluídas. O grau de instrução da mão de obra precisa de pelo menos uma geração para ser alterado significativamente.” DEBACO & NETO, 1999. p. 1594.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Nível em que o montante da renúncia fiscal maximiza a arrecadação tributária.

²⁷ Porém, conforme comentado, “tem-se que não é crível para nenhum estado ficar de fora da disputa fiscal. Se o estado se abster de conceder incentivos, o outro estado irá oportunisticamente oferecer incentivos. Os estados passam a auferir uma arrecadação menor do que aufeririam caso não entrassem na disputa.” *Ibidem*.

²⁸ “Depois dos trabalhos fundantes de Tullock (1967), Krueger (1974) e Posner (1975), muitas pesquisas começaram a discutir mais sistematicamente o fenômeno de *rent seeking*. Este conceito é geralmente relacionado à atividade de grupos de interesse que competem para obter benefícios (renda) das decisões governamentais. Assim, os grupos de interesse podem ora competir ora trabalhar conjuntamente para extrair a maior quantidade possível de benefícios da atividade governamental. Um bom exemplo para pensar o comportamento orientado por rendas (*rents*) é o da distribuição de subsídios. [...]. Uma respeitada contribuição dentro da literatura sobre captura do Estado foi feita por Ann Krueger em 1974 com a publicação do artigo *The Political Economy of Rent Seeking Society*. [...]. Da mesma forma, Appelbaum (1987) afirma que os próprios reguladores (políticos) podem se engajar em práticas maximizadoras e oportunistas. Em suma: a idéia de que a ação de *rent seeking* produz externalidades negativas para a sociedade é amplamente difundida dentro da literatura especializada.” FIGUEREDO FILHO, 2005. pp. 64-65.

Uma vez iniciada, a guerra fiscal tende a crescer, na medida em que os investidores circulam em busca de concessões ainda melhores enquanto competidores em outros estados exigem vantagens iguais para sustentar um campo de jogo nivelado. Aumentam os conflitos na Federação à medida que as ameaças de mudança de localização tendem a igualar as condições em todos os lugares. No fim, os benefícios fiscais podem sair pela culatra. Com todos engajados na guerra, os benefícios tendem a se igualar, perdendo assim sua eficácia como instrumentos para atrair investimentos. A essa altura, as decisões sobre investimento voltam ao básico: boa infra-estrutura e boas condições sociais. (REZENDE & AFONSO, 2004. p. 339-340)²⁹.

R. Varsano desnuda-o em um ensaio clarividente no qual assinala que, embora tivessem sempre existido “boas razões para a conotação negativa dada à expressão *guerra fiscal*”, “do ponto de vista de um governo estadual, há claros incentivos econômicos, além dos políticos, para que a guerra continue”, pois “dado estado pode obter ganhos participando da guerra. Mas, a dinâmica da guerra fiscal é perversa³⁰. Com o seu aprofundamento todos perdem. Quanto às empresas, há as que ganham, mas há também as que perdem com a guerra fiscal.” (VARSANO, R. 1997. pp. 1-6).

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétreia que impede sua abolição — perde. (*Ibidem*. p. 6.)

Uma última consideração essencial à própria *lógica interna* da guerra fiscal, corolário das precedentes, é, em primeiro lugar, sua natureza eminentemente iníqua, que, nomeadamente em detrimento do contribuinte mais carente de bens e serviços

²⁹ DEBACO & NETO (1999) concluem igualmente que são as mencionadas vantagens competitivas que, naturalmente, no médio e no longo prazos, “são os determinantes da escolha das empresas, apesar da guerra fiscal. Portanto, a guerra fiscal não cumpre seu objetivo de atrair investimentos e ainda reduz a receita adicional arrecadada pelos governos.”

³⁰ “Sem contar com instrumentos suficientes, a competição na Federação concentrou-se em duas direções principais. Uma procurou benefícios fiscais e financeiros para atrair investimentos. A outra deu destaque ao apoio político para ter acesso às fontes federais de financiamento. No fim, esse tipo de competição pode levar a um jogo de soma negativa. A fim de atrair investimentos, estados e municípios privaram-se de futuras receitas orçamentárias que reduzem sua capacidade de responder às atuais necessidades e às futuras que resultarão de um aumento da urbanização. Ao reduzir seus recursos no futuro, tornam-se mais dependentes do acesso a recursos federais, perdendo autonomia em relação a políticas que criam um ambiente favorável aos negócios. Desse modo, benefícios de curto prazo podem se transformar em custos significativos no médio e longo prazo, adicionando mais instabilidade nas relações federais.” VARSANO, 1996. p. 374.

públicos, “os estados perdem em arrecadação sem criar nenhum benefício adicional a não ser para o empresário oportunista.” (DEBACO & NETO, 1999, p. 1592). Nas sumárias palavras de Rezende & Afonso: na atualidade, uma tal “competição provoca distorções econômicas e injustiça social.” (REZENDE & AFONSO, 2004. p. 340). Como escondê-lo? “Com sua capacidade de arrecadar impostos prejudicada [...] eles [os Estados] se tornam mais dependentes dos recursos federais para financiar até mesmo seus gastos sociais básicos.” (*Ibidem*). É olhar para a variação do IDH destes Estados “guerreiros” na última década, e ver que seus “serviços públicos se deterioraram em detrimento dos pobres, que dependem deles para suprir suas necessidades básicas.” (*Ibidem*).

Em segundo lugar, e por fim, considere-se ainda que a guerra fiscal, por definição, compensatoriamente deflagrada pelos estados com menores *vantagens competitivas* contra os estados “avançados”, por assim dizer, resulta inóqua e mesmo prejudicial, no médio e longo prazos, *para os próprios estados “atrasados”*³¹.

Se **A** consegue atrair empresas e, com isso, obter vantagens para sua população, o estado **B**, que dispõe de idênticos instrumentos, pode agir da mesma maneira. Começa a guerra fiscal, a qual reduz ainda mais a disponibilidade de recursos públicos; ainda assim, é vantajosa. Mas, **C**, **D** e **Z** também dispõem dos instrumentos. A guerra fiscal se espraia e aprofunda. Com o passar do tempo, as renúncias fiscais se avolumam, e os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infra-estrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. As batalhas da guerra fiscal passam a ser vencidas somente pelos de maior poder financeiro, que são também os que têm acesso mais fácil a crédito. Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo, que depende de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infraestrutura oferecida. Evidentemente, a guerra

³¹ “Por exemplo, o estado de Pernambuco enfrenta uma grave situação financeira e tem sido deslocado para baixo em termos de participação relativa na arrecadação total do ICMS. Contudo, [...], a Assembléia Legislativa do Estado aprovou lei que amplia os incentivos fiscais via ICMS. A nova lei concede às empresas o financiamento de 60% do total do ICMS devido, por 24 meses durante dez anos. Nos casos de investimentos em pólos industriais, esse financiamento é de 75% do ICMS devido. A parcela financiada será corrigida pela TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) e a empresa poderá ter um desconto de 75% sobre esse valor. De outro lado, o estado do Paraná, que dispõe de uma economia sólida, com ampla base agrícola e acelerado crescimento industrial, passou a dar menos ênfase à atração de investimentos via concessões fiscais.” PIANCASTELLI & PEROBELLI, 1996. p. 25.

fiscal é inimiga tanto da política de desenvolvimento regional quanto da desconcentração industrial. (VARSANO, 1997. p. 12).

Em uma palavra: “Como os incentivos reduzem a capacidade financeira dos estados menos desenvolvidos, para melhorar essas condições eles estão fadados a perder a guerra.” (REZENDE & AFONSO, 2004. p. 340). Foi todavia a descompassada relação histórica entre os *ciclos econômicos* e os *ciclos políticos* que determinaram, mesmo dentro da perspectiva da subsequente derrota do Estado, o engajamento nesta guerra; não a imprevidência³².

Se a guerra fiscal é mesmo uma armadilha econômica e um alçapão político de médio/longo prazo para os estados “menos competitivos”, a sua isca, os benefícios imediatos, não raro, quando muito, são ganhos políticos/eleitorais dos ilustres estrategos da guerra³³.

É, certamente, aceitável, em face da dinâmica do desenvolvimento, que se incluam entre os objetivos da política industrial a desconcentração da produção e o desenvolvimento regional e que se utilizem recursos públicos com essa finalidade. Tais objetivos, no entanto, são necessariamente nacionais e, por isso, devem ser perseguidos sob a coordenação do governo central. Quando, por meio da guerra fiscal, estados tentam assumir esse encargo, o resultado tende a ser desastroso. Primeiro, os vencedores das guerras fiscais são, em geral, os estados de maior capacidade financeira, que vêm a ser os mais desenvolvidos, com maiores mercados e melhor infra-estrutura. Segundo, ao renunciar à arrecadação, o estado está abrindo mão ou da provisão de serviços (educação, saúde, a própria infra-estrutura, etc.) que são insumos do processo produtivo, ou do equilíbrio fiscal, gerando instabilidade macroeconômica. (VARSANO, 1997, p. 14).

³² “Nenhum governador é desinformado e, entre eles, é raríssimo um caso de miopia econômica. Todos sabem que, no limite, o desfecho da guerra fiscal do ICMS será o relatado [...]. Mas sabem também que, enquanto o limite não for atingido, há ganhos a serem obtidos fazendo a guerra fiscal.” VARSANO, 1997. p. 12.

³³ “Ao conceder subsídios fiscais, o governo está interessado em atrair investimentos, porém não pelo investimento em si mas sim pelas conseqüências deste. Ao atrair novos investimentos os governantes podem ter em mente objetivos mais ou menos nobres como aumentar a arrecadação, a renda e o emprego ou simplesmente aumentar seu prestígio eleitoral ou outros tipos de benefícios pessoais.” DEBACO & NETO, 1999. “O governador de um estado, como homem público que é, está certamente empenhado em atender aos interesses maiores da nação. Mas, até mesmo por dever de ofício, coloca os de seu estado acima daqueles e, no caso de conflito de interesses, certamente defenderá os de sua unidade, tendo como bandeira a autonomia dos entes federados. Ademais, preocupa-se também — ninguém é de ferro — com sua carreira política. Se a concessão de incentivos, ao menos na sua visão, traz benefícios para seu estado e, além disso, gera bons dividendos para seu projeto político pessoal, junta-se o útil ao agradável. Ele fatalmente os concederá, a despeito dos interesses nacionais”. VARSANO, 1997. p. 12.

Uma formalização matemática da guerra fiscal, com todas as determinantes comportamentais e conseqüências retroativas acima expostas, não sendo estritamente necessária ao desenvolvimento do raciocínio ora em curso, todavia representando uma digressão metodologicamente útil³⁴, pode ser encontrada no *anexo 2*.

3.3. A TRAGÉDIA DOS COMUNS & O FEDERALISMO RECÍPROCO. Após este conjunto inicial de considerações de caráter analítico da natureza insana da *tax war*, cabe em arremate a consideração *praxeológica* do que é viável ou benfazejo.

Por “tragédia dos comuns” entende-se, genericamente, o dilema social no qual ações individuais podem levar a conseqüências coletivamente irracionais (HARDIN, 1968; HECKATHORN, 1996). Mais especificamente, trata-se de uma reflexão sobre os conflitos de interesse em torno da riqueza comum, caso dos bens públicos *par excellence*. Ciência da ação eficaz, teoria geral da atividade acertada ou exitosa, a *praxeologia* é, para além de todo pragmatismo, uma ciência política³⁵.

³⁴ “A adoção de métodos mais exatos no estudo da Economia está dando às pessoas a preocupação de estabelecerem nitidamente as premissas sobre as quais raciocinam. Esse crescente cuidado é em parte devido à aplicação por muitos autores da linguagem matemática e de hábitos matemáticos de pensamento. Cabe perguntar-se se muito se tem ganho pelo uso de complexas fórmulas matemáticas. Mas a aplicação de hábitos matemáticos de raciocínio tem prestado um grande serviço, pois tem induzido as pessoas a não tentarem resolver um problema antes de defini-lo exatamente e não prosseguir em seu estudo antes de haver determinado previamente aquilo que se considera admissível.” MARSHALL, 1982. p. 92. Alhures, Marshall todavia assevera: “Um bom teorema matemático relativo a hipóteses econômicas era altamente improvável de ser boa Economia; e eu prossegui, cada vez mais, segundo as regras: 1) Use a matemática como linguagem estenográfica, antes do que como um instrumento de investigação; 2) empregue-a até que se obtenham resultados; 3) traduza para o inglês; 4) esteja ilustre com exemplos que tenham importância na vida real; 5) queime a matemática; 6) se não teve êxito em 4, queime 3. Isso tenho feito com freqüência.” A. Marshall, *Carta a L. Bowley de 27 de fevereiro de 1906*. Apud: STRAUCH, Abril, 1982. p. XXIV. “A formalização do raciocínio matemático em Economia Política é, todavia, necessária por dois motivos. Em primeiro lugar, para assegurar a correção da inferência. Em Economia Política, é difícil evitar os erros, se não se recorrer à axiomatização e à formalização da inferência. Em segundo lugar, porque, no campo das relações entre grandezas, a inferência não-formalizada só é possível em limites bastante estreitos. [...]. É por esta razão que a parte dedutiva da Economia política, isto é, a Economia Teórica, deve utilizar as Matemáticas de maneira formalizada. É claro que é inútil axiomatizar e formalizar (e por conseguinte recorrer às matemáticas formalizadas), quando as suposições do modelo teórico não são complicadas e a marcha de raciocínio é simples. Ater-se, nessa altura, à axiomatização e à formalização seria um pedantismo inútil, em esforço inutilmente absorvente; a linguagem ordinária não-formalizada é suficiente.” LANGE, 1967. p. 131.

³⁵ A *praxeologia* teve seu primeiro tratado sistemático com Tadeus Kotarbinski (Tratado do Bom Trabalho), que já havia desenvolvido a teoria em outros estudos; a primeira dissertação publicada sobre o tema, todavia, é devida ao eminente matemático Eugênio Slucki. Talvez tenha sido mesmo o sociólogo francês Espinas quem, escrevendo sobre o alvorecer da tecnologia, usou pela primeira vez

Os dilemas e mesmo os paradoxos gerados pelo processo não-cooperativo de tomada de decisões foram singularmente examinados por Garrett Hardin num célebre artigo, originalmente publicado sob o título de *The Tragedy of Commons*, na revista *Science*, já em 1968. Partindo da inopinada conclusão de J. B. Weisner y H. F. York (1964) - quando da análise que empreenderam da corrida nuclear - de que um tal “dilema não tem solução técnica. Se as grandes potências continuam buscando soluções exclusivamente na área da ciência e da tecnologia, o resultado será piorar a situação”³⁶, G. Hardin decide concentrar-se no “importante conjunto de problemas humanos que podem ser denominados ‘problemas sem solução técnica’”, isto é, àqueles diametralmente opostos aos que, aparentemente, seguem “demandando poucas ou quase nulas mudanças em relação aos valores humanos ou às idéias de moralidade”, como os problemas de *equilíbrio de mercado*.

Aliás, caberia discutir antes o chamado “mecanismo automático” do sistema de formação dos preços de equilíbrio, para opô-lo tão frontalmente aos sistemas “sem solução técnica”. Pois já se advertiu muito contra a hipótese da eficiência “inerente” à “mão invisível”³⁷:

Difícilmente, o procedimento mais aconselhado para a defesa dos interesses de cada indivíduo é o melhor procedimento para atender, de forma calculada, os interesses da sociedade como um todo, e se o nosso sistema econômico parece às vezes fantástico, ou mesmo louco - como quando os produtos alimentícios são destruídos enquanto há pessoas que passam fome - devemos lembrar-nos de que não é de surpreender que a interação de decisões livres dos indivíduos resulte com freqüência em conseqüências irracionais, desastrosas e chocantes. (ROBINSON, 1960. p. 12)³⁸.

o termo *praxeologia*. Uma excelente introdução epistemológica ao assunto é LANGE, 1966.

³⁶ WIESNER & YORK, 1964.

³⁷ “Ademais (e esse é um ponto que em geral não se salienta), não se presume que os preços de equilíbrio sejam tais que todos os personagens da história consigam ganhar a vida. Partimos de um conjunto arbitrário de condições, de uma quantidade arbitrária de fatores de produção de cada tipo e de um número arbitrário de proprietários de fatores. Os preços que vigoram em situação de equilíbrio, num dado momento, podem ser tais que alguns dos indivíduos em questão se encontrem em vias de morrer de fome.” ROBINSON, 1976. p. 296. Ou, nos termos de G. Myrdal: “Não posso resistir à tentação de repetir a citação da Bíblia: ‘a quem tem será dado e terá abundância, mas de quem não tem será tomado mesmo o que tem’. Que há uma tendência inerente no livre jogo das forças de mercado a criar desigualdades [...], são as duas leis mais importantes do subdesenvolvimento e do desenvolvimento econômico no regime do *laissez-faire*.” MYRDAL, 1968. p. 63.

³⁸ “Acontece seguidamente que o que é bom, útil para o indivíduo está em oposição absoluta com certas circunstâncias que são favoráveis à espécie. Sem dúvida o indivíduo não pode existir sem a

Do ponto de vista *praxeológico*, é elementar que o processo da *escolha pública* não está menos sujeito que o da escolha privada a embrenhar-se em *jogos de ganhos desiguais* de conseqüências moralmente desastrosas, em *jogos de soma zero* que não servem a ninguém, ou menos sujeito a emaranhar-se nos temerários *jogos de soma negativa* que agravam todos os agentes (não necessariamente na mesma intensidade) então prisioneiros de uma ou outra espécie de paradoxo comportamental típico dos jogos não-cooperativos, até se verem presas de uma autêntica *tragédia dos comuns*.

E não há solução estritamente técnica não contraditória para estes dilemas seja de equilíbrio de preços, seja de equilíbrio entre *competências e transferências*: a solução mais racional foi, é, e parece sempre será uma decisão econômico-política, cuja eficiência não pode ser estimada senão com a adoção de algum *critério recíproco*. Seja o constitucional, seja o federativo ou o nacional, que vá além da maximização das funções objetivo individuais de cada agente isoladamente considerado, alheio ao resto.

Os conflitos advêm, por um lado, da incompatibilidade lógica dos objetivos propostos quando considerados conjuntamente; isto é, se cada objetivo fosse expresso por meio de uma equação matemática, o sistema de equações resultante não teria solução única. Por exemplo, não há como realizar a transição da origem para o destino no ICMS (Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços) sem incorrer em perdas individuais para alguns estados, o que altera a partilha horizontal de receitas. De modo a compensar essas perdas, seria necessário, então, buscar recursos da União, o que levaria à modificação da partilha vertical. Assim, contrariamente ao que pretendiam algumas propostas de reforma, o objetivo de obtenção do princípio do destino é incompatível com as premissas de manutenção do nível de carga tributária global e da partilha horizontal e vertical de recursos. A partir da impossibilidade técnica, surgem conflitos a serem administrados, ou melhor, negociados politicamente: ou os estados produtores admitem alguma perda de receitas, ou a União admite um maior repasse de recursos aos governos subnacionais, ou os contribuintes admitem um aumento da carga tributária. (VIOL, 2001, p. 383.)

espécie, e vice-versa; consequentemente, se destruímos a espécie, destruímos o indivíduo, e vice-versa; isso porém não é suficiente para identificar o bem do indivíduo e o da espécie: o indivíduo pode viver e ser feliz buscando o mal de todos os outros indivíduos que compõe a espécie." PARRETO, 1987. p. 42-43.

A busca da harmonização e ajuste das decisões públicas em matéria tributária passa, necessariamente, pelo rompimento do *processo circular* de *causação cumulativa* da guerra fiscal, *i.e.*, principia pelo armistício fiscal da Nação: “Obviamente, um programa de ajuste fiscal requer, entre muitas outras medidas, que o governo central adote uma posição frontalmente contrária à guerra fiscal entre estados, buscando coibi-la por todos os meios que estiverem ao seu alcance.” (VARSANO, 1997. p. 14). Daí ao segundo momento, que já não seguirá significando senão uma *cooperação* entre *competidores* (*coopetition*³⁹), que encaminhará a Federação, tendencialmente, ao próximo estágio, este sim superior, de *coordenação* de suas ações enfim pautadas pelo *princípio do ganho mútuo*; vivendo, *es decir*, à brasileira, num futuro não necessariamente longínquo, as exemplares experiências de relações federativas hoje vividas, *e.g.*, no Canadá, entre Ottawa e as Províncias (que se apóiam sistematicamente, de forma a tornarem mais eficazes suas políticas) – um estágio de desenvolvimento econômico-político que Richard Zuker (1999) conceituou, a rigor, de *Federalismo Recíproco*⁴⁰.

³⁹ “Termo em inglês constituído das palavras *cooperation* (cooperação) e *competition* (concorrência), isto é, uma contradição em termos, na medida em que se trata de uma cooperação entre competidores. Este conceito é aplicado nos casos em que empresas competidoras, mas desejosas de criar um novo mercado ou de reduzir riscos que envolvem investimentos vultosos em inovações, cooperam entre si, até que o resultado seja alcançado [...]. Por exemplo, as empresas Sun, IBM, Apple e Netscape entraram num processo de cooperação para sustentar o novo programa de computadores Java, a fim de enfraquecer a Microsoft.” SANDRONI, 2005. p. 191.

⁴⁰ “In an insightful article, Richard Zuker (1999) attempts to capture this win-win possibility with the concept of reciprocal federalism. The name is particularly apt since it recognizes, at base, that in many areas the provinces need Ottawa to act in certain ways in order that provincial policies become more effective. Similarly, Ottawa needs some help from the provinces in various areas in order that federal policies be more effective. No matter what label one places on such arrangements, it is obvious that there exist ample opportunities for mutual gain arising from some or all of co-determination, harmonization, coordination or even just from enhanced information sharing.” COURCHENE, 2002. p. 20. É certo que o atual sistema canadense aprendeu, sobretudo, com sua própria história: “The ideal vision of Canadian federalism was expressed in *Re the Initiative and Referendum Act* where the court stated that the scheme of the *Constitution Act*, 1867 was: ...not to weld the Provinces into one, nor to subordinate Provincial Governments to a central authority, but to establish a central government in which these Provinces should be represented, entrusted with exclusive authority only in affairs in which they had a common interest. Subject to this each Province was to retain its independence and autonomy and to be directly under the Crown as its head.” MARSAN, s.d, p. 7.

Este tema será rediscutido no último capítulo deste ensaio, após historiada a *tax war*, para que esta seja percebida ao menos em sua perspectiva mais ampla, secular, e após examinados os principais desafios e expectativas não apenas da atual reforma tributária como um todo, mas do que haja nela de especificamente dirimente dos mais dos conflitos federativo-fiscais.

4. CAPÍTULO TERCEIRO: A TAX WAR EM PERSPECTIVA HISTÓRICA

4.1 *NÃO HÁ GUERRA SEM PRECEDENTES*. A reconstituição histórico-analítica da Guerra Fiscal pode ser enfeixada em torno de ao menos dois grupos inter-relacionados de movimentos políticos, quais sejam: i) o que se refere às relações conflituosas entre as subunidades federativas e ii) o que se refere às relações destas com o Poder Central. Em outras palavras, tratar-se-ia de recompor analiticamente os fluxos e inflexões históricas de ajustamentos fiscais/orçamentários *verticais e horizontais* da Federação.

O ponto nevrálgico dos desdobramentos do último meio século parece ser mesmo a reforma tributária de 1967⁴¹, cujas principais características descentralistas, foram reforçadas na carta de 1988⁴². É recidivo centrar atenções aí:

a discussão da necessidade de se reformar o sistema tributário brasileiro surgiu a partir da constatação de que a Constituição de 1988 alterou o equilíbrio entre as despesas dos entes

⁴¹ “A mais radical das reformas tributárias realizadas no Brasil foi, certamente, a da década de 60. Note-se em primeiro lugar que, [...], em 1947, o próprio Presidente da República da época já a considerava inadiável. Segundo, ela seguiu-se a uma revolução, sendo facilitada pelo ambiente autoritário. Terceiro, a própria Comissão de reforma pretendia ‘entregar ao Ministro de um só vez, como um todo orgânico [...] os anteprojetos de leis tributárias, regulamentos e regimentos, e de reestruturação administrativa do Ministério’, ou seja, considerar a reforma ‘como um bloco’. [...]. Note-se também que o Código Tributário Nacional, promulgado em 1966, tem como origem o anteprojeto de lei elaborado pela Comissão Especial do Código tributário Nacional, constituída por iniciativa do Ministro da Fazenda, em 1953, que foi enviado ao Congresso Nacional em 1954 e que, depois de aprovado em três comissões, ficou ali hibernando.” VARSANO, 1996. pp. 20-21.

⁴² “A Reforma de 1988 reduziu parcialmente a competência tributária federal e ampliou ao máximo as transferências intergovernamentais instituídas 25 anos atrás, sem alterar, contudo, a fisionomia do sistema fiscal. [...]. Em 1988, os limites e a natureza da descentralização tributária foram traçados pelos que se beneficiaram do sistema CRIADO em 1967, que, em decorrência da confortável maioria de que dispunham no Congresso, lograram não só alcançar seus objetivos como também ampliar de forma expressiva os ganhos obtidos anteriormente.” REZENDE, 2001. p. 335.

federativos, favorecendo estados e municípios em detrimento da união.” (PAES & SIQUEIRA, 2004. p. 287).

Mas, ao menos setenta anos de “uma feroz resistência a um governo central forte e algumas importantes tentativas de secessão” (REZENDE & OLIVEIRA, 2004. p. 302) precederam a decisão de adotar o regime federativo no Brasil com a Constituição de 1891⁴³. Com efeito, as antigas províncias da Bahia, de Pernambuco e do Pará já não tencionam reconhecer a autoridade central do Império pós-independência. Os líderes do movimento liberal não esconderam seu agudo descontentamento com a imposição da constituição de 1824, que reforçava o poder do Centro sobre as Províncias, após a dissolução da Assembléia Constitucional.

Já em 1834, um monarquismo federalista foi tentado, sem sucesso, não obstante as modificações sofridas pela constituição. O Pará com a Cabanada, o Maranhão com a Balaiada e a Bahia com a Sabinada, impuseram sucessivos revezes às tropas federais, socavando o regime. Eclodiu a decenal Guerra dos Farrapos no Rio Grande do Sul, paladina de um federalismo descentralizado das províncias. A própria proclamação da República foi, de certa forma, uma vitória dos federalistas, que ainda lograram que a Constituição de 1891 acolhesse amplamente os desideratos do descentralismo liberal. Nem todos se sentiram contemplados com tais conquistas liberal-republicanas, ao revés. Assim, ao menos desde Antônio Conselheiro, que afrontara o fisco e desafiara o *status quo* republicano-liberal travando a Guerra de Canudos, até a Revolta da Chibata, entre uma miríade de distúrbios que despontaram de forma mais ou menos mal compreendida durante a Primeira República, os Federalistas mudaram sensivelmente o tom dos seus discursos.

⁴³ Ainda que tal adoção não tenha portanto sido, como F. Rezende e F. Oliveira fazem questão de frisar, uma mera imitação do modelo norte-americano, não há dúvida de que os “idealizadores da Constituição de 1891 teriam sido grandemente influenciados pela Constituição dos Estados Unidos da América, tendo adotado na íntegra algumas características.” MAHAR, 1976. p. 242.

F. Peixoto responde pelos primeiros movimentos de repressão central às tentativas de continuidade ou radicalização do processo de descentralização na aurora da República, como foram os casos da Revolta da Marinha e da Revolução Federalista, ferozmente reprimidas pelas tropas do Exército, embora tenha este também contabilizado pesadas perdas materiais e sofrido, só nesta última, mais de dez mil baixas. Apenas principiava o que veio a se estabelecer como um *movimento histórico-pendular* dos períodos de maior aos de menor centralização administrativo-fiscal da República, ainda não concluído - oscilando os autores em considerar os dias correntes mais tendentes à descentralização ou não, todos concordes com o caráter francamente anti-centralista da *Constituição* atual.

A consideração deste movimento histórico-pendular é, naturalmente, fundamental ao debate, embora aqui não haja espaço senão para sua historiografia esquemática, que sugira a essência política da disputa, objeto das próximas seções.

4.2 UM MOVIMENTO HISTÓRICO-PENDULAR ⁴⁴

4.2.1 *Da Primeira República ao Golpe de 64.* A primeira fase da República Federal foi caracterizada pelo que Denis J. Mahar (1970; 1976) chamou de “federalismo dual”, onde o governo federal, que inicialmente centralizou e praticamente monopolizou as funções públicas, relegou boa parte delas aos Estados, com os quais, aliás, mantinha uma “parca cooperação.” Foi *in fact* uma época de *transição*

⁴⁴ O esforço de síntese histórica ora encetado tomou por recorrente referência o quadro analítico composto por Fernando Rezende e José Roberto Afonso (2004) com base nas pesquisas históricas de Serra & Afonso (1999), Afonso (1994, 1995, 1996), Varsano (1996), Oliveira (1995), Rodriguez (1995), Silva & Costa (1995), Camargo (1993), além de Goldsmith (1986) mais especificamente no que tange a história econômica do Brasil e Fausto (1995) acerca da história geral brasileira, baseando-se ainda nas pesquisas de Camargo (1993), Carvalho (1993) e Love (1993), no que se refere mais especificamente à questão da centralização-descentralização. Intitulado *O Movimento Pendular dos Ciclos de Centralização e Descentralização na Federação Brasileira*, aquele quadro-síntese alcançou dividir a história da República Federativa Brasileira em seis períodos alternados, desde a última década do século XIX até os dias de hoje, segundo fossem prevaletentes, no cenário administrativo-fiscal, as forças descentralizadas das subunidades da federação ou, inversamente, as forças centralizadoras da União.

de modelos, na qual os “Estados (principalmente São Paulo) iniciaram programas de importantes obras públicas, subsídios à migração e mesmo políticas de estabilização do café, aumentando suas importâncias fiscais.” (MAHAR, 1976. p. 242).

Os quarenta e um primeiros anos republicanos (1889-1930) foram, portanto, ainda caracterizados por um relativamente alto grau de descentralização, pela relativa fraqueza do governo federal face a estados que, além de serem responsáveis pela oferta da maior parte dos bens públicos, ainda gozavam do direito de tributar e regular as transações internas e externas. O Governo Federal, que dispndia 2/3 dos fundos públicos totais em 1907, passou a gastar apenas 1/2 em torno de 1930 (MAHAR, 1976, p. 242). Todavia, foi no seio deste mesmo primeiro período, passando pela Revolta dos Tenentes de 1922, que fora ganhando corpo o refluxo centralista que culminou na ascensão de Vargas em 30. A regulamentação das transações externas e internas voltaram, então, ao Governo Federal, que instituiu tributos nacionais. Só em 1945, com a queda de Getúlio, um novo período de típica descentralização relativa seria vivido no país.

A Constituição de 1946 revelou-se uma dramática e frustrada tentativa de solução da crise fiscal dos municípios, que cresceram vertiginosamente em número, sem contrapartidas orçamentárias constitucionais e mais: as próprias transferências que deveriam ser feitas pelos Estados, segundo os dispositivos constitucionais vigentes (em particular o Art. 20º), simplesmente não eram observadas⁴⁵. Cercados pelas deficiências na concepção e na implantação do projeto de 1946 e acossados por uma acelerada inflação que corroía os magros fundos transferidos, o número de municípios seguiu crescendo nas duas décadas que se seguiram, até a véspera do

⁴⁵ A situação não se altera muito sensivelmente até 1965, quando 18 Estados da federação ainda não haviam pago qualquer das quotas estabelecidas.

Golpe Militar, nos anos 1960-1963, breve lapso de tempo no qual, vale lembrar, a quantidade de municípios aumentou em 48,33%⁴⁶. Paroxismo descentralista.

O crescimento relativo do "setor" Estados e Municípios pode ser verificado não apenas quanto a expansão de suas funções mas também, com relação à superioridade da produtividade de suas fontes tributárias e à capacidade de obtenção de crédito (causando um incremento nas receitas e nas despesas com juros e amortizações). [...]. Dispêndios desnecessários e mal administrados são parcialmente responsáveis pela situação. Porém, um sério problema também surgira no lado das receitas orçamentárias. Apesar de uma branda reforma efetuada em 1962, o Governo Federal foi forçado a se apoiar numa estrutura de receitas, a um só tempo, antiquada e inelástica. O Imposto federal sobre a Renda, uma fonte de receitas potencialmente elástica em relação à renda, era pouco produtivo devido às generosas isenções, aos baixos descontos na fonte e à má administração. Em consequência, o Governo Federal fora obrigado a fazer uso mais intenso do Imposto sobre o Consumo - um tributo regressivo. Entretanto, a elevação das alíquotas desse imposto tendeu a provocar distorções na produção e nas decisões de consumo privado, além de implicar num pesado "excesso tributário" sobre a economia. Assim, por volta de 1964 era patente a necessidade de promover um novo equilíbrio das receitas e responsabilidades federais. (MAHAR, 1976. p. 265-267.)

4.2.2 *Da Reforma de 1966 à Constituição de 1988.* O golpe militar de 1964 ensejou o que os analistas da FGV chamaram de uma eliminação dos "obstáculos institucionais e políticos" da reforma. Assim, a Emenda Constitucional nº 18, de dezembro de 1964, que já delineava a reforma que o sistema fiscal do país sofreria, fora incluída sucessiva e quase inalteradamente nas Cartas Magnas de 67 e 69.

O objetivo fundamental do sistema tributário então implantado foi claro: "privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e a acumulação privada – e portanto os detentores da riqueza - a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade." (VARSANO, 1996, p. 9). Constituiu, porém, um avanço sistêmico "ousado". Os *impostos cumulativos* deram lugar a um IVA que, até então, só a França tinha.

Entre outras medidas, com o Ato Complementar nº 40/68 (redirecionando à União parte dos Fundos de Participação) e a criação do Fundo Especial (cuja distribuição e uso eram decididas pelo Poder Central), o descentralismo foi revertido.

⁴⁶ "Essa proliferação de governos locais fora provavelmente encorajada pelo método pouco racional de repartição dos tributos sobre a renda e o consumo (em que cada Município recebia uma participação igual), que, por certo, contribuiu para reduzir a grandeza da quota de cada Município." MAHAR, 1976. p. 267.

Não obstante a reforma tenha reforçado o poder tributário do Governo Federal, no sentido do aumento das atribuições e da carga tributária a ele devido, instituíram um importante mecanismo de partilha da receita compensatório às entidades subnacionais que dispunham de uma pequena base tributária, além de concederem aos Estados o poder de aplicar - em substituição ao imposto sobre transações até então existente - um imposto sobre o valor agregado de base ampla.

M. H. Simonsen, numa análise retrospectiva, sintetizaria a reforma:

A EC 18 de 1966, incorporada pelas constituições de 1967-1968 e elaborada com outro grau de conhecimento de política tributária (*em relação ao sistema de 1964*), substituiu o IVC pelo ICM, incidente sobre o valor adicionado. Mas só prescreveu alíquota zero (de fato isenção) sobre as exportações de manufaturados. Assim, os Estados indiretamente continuavam a tributar os residentes em outras Unidades da Federação. Essa possibilidade de transferir tributos via ICM interestadual acabou gerando as guerras de isenções entre Estados para atrair indústrias para o seu território, o mesmo problema que já havia surgido sobre a égide do imposto de Vendas e Consignações da Constituição de 1964. [...]. Todos esses conflitos, de fato, espelhavam um sistema tributário desafinado com o princípio federativo. (SIMONSEN, 1993, pp. 569-574).

Andréa Viol conclui, na mesma linha de argumento, que aquele

modelo de tributação do consumo, que parecia se iniciar como uma experiência inovadora e economicamente correta, acabou por tornar-se um “nó cego” quanto ao pacto federativo, à autonomia estadual, à competição tributária interna e, especialmente, à transparência e simplicidade do sistema tributário para o cidadão. (2001, p. 394.)

4.2.3. *Da Nova República à Deflagração da Guerra Fiscal.* A redemocratização representou uma oscilação pendular de grande amplitude no sentido da descentralização. Os estados passaram a ter o privilégio de tributar petróleo, telecomunicações e energia elétrica, entre outros, ampliando sua base tributária. A concessão do *status* de “membro da federação” aos municípios ratificou o poder dos governos locais. A elevação das receitas federais compartilhadas com os Estados e Municípios foi diretamente de encontro aos seus interesses (REZENDE e AFONSO, 2003). Exarou-se já aqui (seções 2.3 e 4.1) que tal inflexão, até 1988, implicou ganhos para os entes subnacionais, em detrimento da União, representando já um

erro de cálculo das fontes orçamentárias federais face suas despesas, quintessência da influência “anticentralista” dos grupos constituintes “regionalista” e “municipalista”. “Apenas poucos anos após a promulgação da Constituição de 1988 já se detectou, novamente, a necessidade de reforma tributária no País, o que prova a ineficácia da Carta Magna para corrigir as ineficiências estruturais do sistema tributário nacional.” (VIOL, 2001, p. 399). Ao desequilíbrio fiscal da União se seguiu um reajuste vertical:

Para enfrentar o desequilíbrio financeiro pós-1988, o governo federal passou a privilegiar a criação e o fortalecimento das contribuições cumulativas (PIS, Cofins, e CPMF), em detrimento de tributos de melhor qualidade, como o IPI e o IR, principalmente porque estes últimos são partilhados com os estados e os municípios, enquanto os primeiros não o são. (PAES & SIQUEIRA, 2004, p. 287.)

A ineficiência do sistema elevar-se-á, a partir daí, progressivamente, a patamares inauditos, ainda que diversas melhorias amplas tenham sido propostas e diversas melhorias pontuais tenham sido feitas. Vive-se um impasse político típico. Remendos são feitos, ora emendas, ora ajustes, aqui e ali, sem reformar o sistema.

A constatação é clara: desde a reforma tributária realizada nos anos 1960 o Brasil não conseguiu implementar nenhuma proposta consistente para realizar a reforma tributária do consumo, apesar de o diagnóstico dos problemas já estar mais do que realizado e ser, em grande parte, consensual entre as diversas facções envolvidas. De fato, pode-se dizer que várias tentativas fracassaram, como a própria Constituição de 1988, a Comissão executiva para Reforma Fiscal (governo Collor) e a atual discussão que vem ocorrendo, desde 1995, entre a Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados e o Poder Executivo⁴⁷. Todas essas experiências têm partido de diagnóstico semelhante e propostas

⁴⁷ “A Lei Complementar no 87/96, de 13 de setembro de 1996, ao regulamentar o ICMS — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação —, além de preencher uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição de 1988, introduziu importantes alterações nas características econômicas do tributo. Primeiro, aproximou-o do conceito teórico de imposto sobre o valor adicionado (IVA), ao estabelecer que todos os insumos produtivos gerarão crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente. Segundo, assemelhou o ICMS, que era um IVA tipo produto bruto, a um IVA tipo consumo, ao permitir que os contribuintes se creditem do imposto pago sobre bens que incorporarem a seus ativos permanentes. E, terceiro, adotou enfim o princípio de destino no comércio exterior, ao desonerar as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados — que ainda eram tributadas — e assegurar o aproveitamento dos créditos de imposto que o exportador vier a acumular. O projeto de lei que deu origem à LC no 87/96 pretendia também reforçar os dispositivos legais já existentes que buscam coibir a guerra fiscal entre estados. No entanto, em virtude da resistência oferecida por alguns governadores em abrir mão da utilização de incentivos vinculados ao ICMS como instrumentos de suas políticas industriais, foi necessário, para assegurar a aprovação dos aprimoramentos que o projeto de lei continha, um acordo político entre o Senado Federal e o presidente da República, segundo o qual o Senado aprovaria o projeto sem alterações, e

abrangentes, buscando eliminar as distorções do sistema tributário brasileiro. No entanto, ao longo do processo de discussão, as soluções factíveis vão enfrentando resistências de ordem técnica e política que acabam por inviabilizar a adoção de qualquer proposta. No fim, o que resta são soluções pontuais, desconectadas de uma política efetiva de longo prazo, o que acaba por distorcer ainda mais o modelo existente. (VIOL, 2001, p. 425-426).

O distorcido modelo tornou-se, para além de instável, estocástico. Amostras de contorcionismo fiscal não faltaram da Federação à si mesma: eclodira a guerra. A dinâmica da *tax war* foi aqui analisada no campo da tributação sobre o consumo, muito embora não tenha estado limitada à esfera dos impostos indiretos, claro está. Todavia, a importância relativa deste impostos, político-economicamente falando, é crescente (BULLINGER & OLIVEIRA, 2004), quando cobrados ou não, aliás, especialmente neste caso.

Essa “guerra de incentivos fiscais” entre os estados adquiriu tal dimensão nos últimos anos, que se tornou motivo de preocupação do governo federal, que procurou eliminá-la com a proposta de modificação do ICMS estadual apresentada ao Congresso Federal em 1995, seguida de propostas posteriores em 1999 (CANO, 2003, p. 228).

5. CAPÍTULO QUARTO: A MAXIMINIMIZAÇÃO DO IVA

5.1 SIMPLICIDADE X SIMPLISMO. O IVA incorporaria tributos como o próprio *Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)*, o *Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)* e mesmo o *Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)*, além do *PIS/Pasep* e da *Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)*, sem perda da receita final. Simulações realizadas com os dois modelos atualmente discutidos - IVA compartilhado e IVA centralizado - alcançam os mesmos resultados, mostrando-se capazes de gerar os recursos fiscais hoje alcançados pelas fontes a serem substituídas⁴⁸.

o presidente vetaria os dispositivos que tratavam da concessão de incentivos no âmbito do ICMS. Tal acordo não criou um vácuo na legislação a esse respeito, posto que, em decorrência de os vetos terem retirado integralmente da nova lei os dispositivos que regulamentariam a matéria, permanece em vigor a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.” VARSANO, 1997, p. 5.

⁴⁸ O relator da *Comissão Especial da Reforma Tributária* esclarece um ponto controvertido ao apresentar o resultado da simulações que deixam claro que um IVA de alíquota modal de 24%

A simplificação fiscal pretendida com a agregação destes tributos no IVA - que prevê alíquotas uniformes por mercadoria ou serviço em todos os entes da federação (restritas a um máximo de cinco) - representará, por um lado, a eliminação estratégica de uma série de custos de transação, administração, monitoramento e fiscalização associados à maior multiplicidade das fontes de Receita dos entes federativos, tornando a estrutura tributária da União e dos Estados mais eficiente e, para os setores produtivos, menos onerosa.

Todavia, anverso à hipótese do imposto único, é próprio do IVA coexistir, *e.g.*, com um *Imposto Sobre Vendas a Varejo* (IVV) e ao menos um *Imposto Seletivo* (*excise tax*). Conservando-se a *Proposta Parente* de 1997, o IVV ficará sendo de competência estadual quando incidente sobre mercadorias e de competência municipal quando incidente sobre serviços⁴⁹. Assim, conforme lembrara F. Resende, a desejável simplicidade do futuro sistema fiscal-orçamentário brasileiro é estranha à tese simplista e pretensamente revolucionária do imposto único⁵⁰. Ademais, conforme F. Rezende (2001): “Simplificar não significa, necessariamente, reduzir ao

propiciará um resultado financeiro equivalente ao dos tributos substituídos, refutando especulações de que fosse de 30 e até de 50%. Houve mesmo quem proclamasse, eloquentemente, que “já não restam dúvidas de que um novo imposto sobre o valor agregado no Brasil, que substituísse todos os impostos e contribuições hoje incidentes sobre o consumo, seria bastante alta para padrões internacionais.” VIOL, 2001.

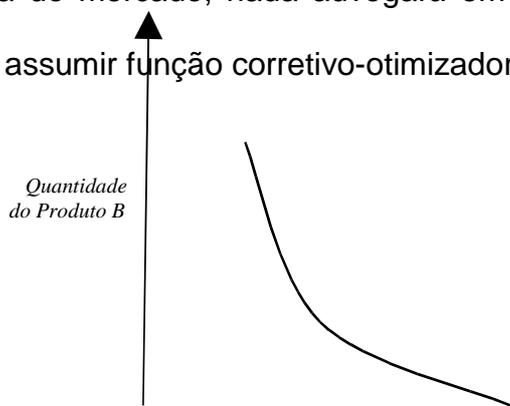
⁴⁹ Está é, inclusive, “uma forma de se manter autonomia tributária, concedendo a cada nível de governo uma base na qual ele já possui experiência de administração.” VIOL, 2001, p. 415. A concomitante adoção de um imposto seletivo, longe de ser uma excentricidade, “na verdade, é o padrão internacional para complementar o IVA na tributação de bens especiais (bebidas, cigarros, telecomunicações, combustíveis, por exemplo). Há razões concretas para se adotar um imposto do tipo *excise*, envolvendo a importância de sua base tributável, sua pequena elasticidade-preço, a possibilidade de se tributar em fase única (substituição tributária) e a necessidade de aplicação de alíquota mais elevada nos casos de bens meritórios ou supérfluos (como a bebida e o cigarro, por exemplo).” *Ibidem*.

⁵⁰ “A despeito da grande campanha publicitária – com farta distribuição de adesivos e botões, cobertura da imprensa, inclusive com veiculação de publicidade em horário nobre da televisão, e até uma candidatura à presidência da república, que permitiu a divulgação do imposto único nos programas eleitorais gratuitos do rádio e da televisão – lançada pelos revolucionários com o apoio financeiro de uma parcela do empresariado nacional, pode-se afirmar, com razoável grau de segurança, que a tese da reforma nos moldes tradicionais prevaleceu sobre a da revolução nos debates realizados nos últimos anos e será o caminho escolhido.” VARSANO, 1996. p. 23.

mínimo o número de impostos existentes (quicá a um só). Um só imposto geral pode ser muito mais complexo do que um número variado de impostos específicos”.

3.2. NEUTRALIDADE E EFICIÊNCIA. As inúmeras *distorções de preços relativos*, isto é, a *não-neutralidade* típica dos *impostos* ou *contributos cumulativos* por substituir, com o advento do IVA, perderiam sua base fiscal, reduzindo a ineficiência alocativa do sistema como um todo.

Em termos microeconômicos, pode-se dizer que uma solução eficiente em termos de alocação de recursos está representada pelo ponto em que a taxa marginal de substituição no consumo iguala a mesma taxa no que diz respeito às possibilidades de produção, dada qualquer escala de preferências. Daí que, mantida esta escala, um *imposto seletivo* ou *cumulativo* (porque se tornam parciais), na prática, impliquem em uma realocação menos eficiente que a obtida pelos *impostos gerais e proporcionais*, por exemplo, sobre o consumo ou a renda, porque apenas estes são neutros (isto é, não alteram os preços relativos, apenas os absolutos), proporcionando níveis de maior bem-estar comparativamente às primeiras opções, a saber. Advirta-se, porém que “a superioridade dos impostos gerais, depende também de aceitar a hipótese de que as soluções *ex ante* são as que decorrem do funcionamento de um mercado em condições de competição perfeita.” (REZENDE, 2001). Não é necessário admoestar a ninguém sobre o caráter abstrato da hipótese, da qual se parte, todavia, necessariamente, até para se poder julgar o grau de imperfeição concorrencial de dado ambiente econômico concreto. Constatada a ineficiência alocativa do mercado, nada advogará em favor dos impostos neutros, dado à *parcialidade* assumir função corretivo-otimizadora. Ilustre-se-o graficamente:



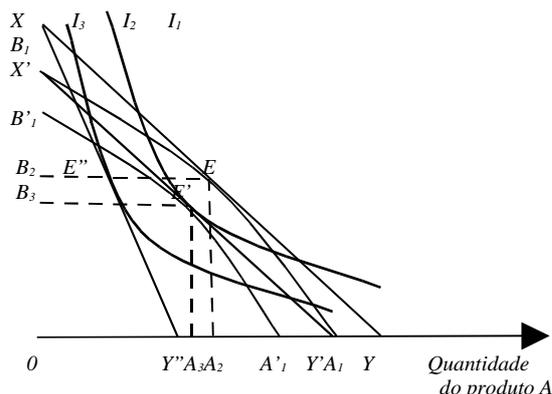


Gráfico 1: Efeitos da Tributação Sobre as Decisões de Produção

Dados os recursos disponíveis, as curvas de possibilidade de produção de A e B estão acima representadas pelas linhas A_1B_1 e $A'_1B'_1$. As preferências individuais em termos de consumo para diferentes níveis de bem-estar estão representadas pelas curvas de indiferença I_1 , I_2 e I_3 . O ponto E representa a condição inicial de eficiência alocativa ou de igualdade das taxas marginais de substituição entre consumo e produção. A reta XY representa a relação inicial de preço entre os produtos A e B , cujas quantidades produzidas e consumidas são, respectivamente, OA_2 e OB_2 .

Um imposto neutro qualquer provocaria um deslocamento da reta XY para $X'Y'$, paralelas entre si dado que a relação inicial de preço não foi alterada ou, noutras palavras, dado que os preços relativos não se modificaram. A nova posição de equilíbrio seria E' e o novo nível de bem-estar - dada a redução do consumo e da produção em função da elevação geral de preços - cairia para I_2 , interceptando outra curva de possibilidades de produção, qual seja $A'_1B'_1$.

Um imposto parcial qualquer, por sua vez, provocaria um deslocamento da reta XY para uma do tipo XY'' , retas de coeficientes angulares distintos, representando uma nítida modificação da relação inicial de preços dos produtos,

modificação que implicará em um novo ponto de equilíbrio E'' , correspondente ao novo nível de bem-estar I_3 , inferior ao anteriores I_2 e I_1 .

Além de provocar tal *distorção de preços relativos* e subsequente *ineficiência alocativa*, a cumulatividade de um imposto torna ainda mais complexos e imprevisíveis os movimentos de reajuste do mercado.

Conforme sinalizara a *Secretaria de Política Econômica*:

Na presença de tributação cumulativa, torna-se mais difícil assegurar eficiência e equidade também no consumo final, uma vez que o processo de repasse dos tributos para o preço dos bens finais é extremamente complexo para ser previsto. Mesmo partindo-se de alíquotas nominais uniformes e relativamente modestas (como a COFINS, de 3%), o impacto de um tributo cumulativo sobre os preços dos bens finais (consumidos pelas famílias, pelo Governo ou exportados) pode ser bastante elevado e diferenciado nos diversos setores, dependendo do número de etapas produtivas existentes. Dessa forma, fica difícil estimar uma compensação adequada para os exportadores ou uma tributação apropriada de importações, de forma a eliminar o impacto negativo de um imposto cumulativo sobre a competitividade dos produtos nacionais. Assim, um tributo sobre o faturamento tende a provocar fortes distorções na estrutura produtiva e a penalizar setores que a sociedade desejaria desonerar, como é o caso das exportações. (MF-SPE, 2004. pp. 58-59).

Com efeito, a implantação do IVA, por *não ser cumulativo*, prevê um significativo incremento de competitividade dos produtos nacionais no mercado externo não apenas em função da queda dos preços (abaixo ilustrada), mas da melhoria de *qualidade*, dado que a não-cumulatividade desincentiva a *verticalização* das empresas que ora *internalizam*, por razões fundamentalmente fiscais, etapas de processos de produção nas quais não têm produtividade equivalente às de sua genuína vocação econômica, estimulando assim uma maior especialização, com conseqüentes ganhos de eficiência e produtividade associados ao desdobramento do mercado inter-empresarial de insumos, componentes e serviços⁵¹. Poder-se-ia

⁵¹ Fernando Rezende é taxativo: “a eliminação dos entraves tributários ao alcance de padrões satisfatórios de competitividade, no início do século XXI, é uma questão absolutamente prioritária. Não há espaço para falsas soluções milagrosas, no campo de reforma fiscal. O IVA é a única proposta que preenche os requisitos necessários ao atendimento das exigências de competitividade da economia brasileira neste século.” (2001).

demonstrar ainda que este reordenamento representaria ainda uma externalidade positiva em termos de redução da informalidade.

Lance-se mão de um esquema algébrico simples, para melhor visualização dos efeitos nocivos de um *imposto cumulativo*.

Suponha-se uma economia sem impostos.

$$(C_{p_1} + \Pi_{\alpha_1}) + (C_{p_2} + \Pi_{\alpha_2}) + \dots + (C_{p_n} + \Pi_{\alpha_n}) = \sum_{k=1}^n (C_{p_k} + \Pi_{\alpha_k})$$

Sendo C_{p_1} o *custo de produção* do primeiro agente e Π_{α_1} o *valor adicionado* da primeira etapa do *processo global de produção e circulação* dos bens, os índices subscritos aos parênteses indicam os sucessivos agentes pelos quais um produto terá que passar, desde a extração da matéria-prima - representado por $(C_{p_1} + \Pi_{\alpha_1})$ - até o consumidor final, representado pelo somatório à direita da equação⁵². Naturalmente, esse é, ao mesmo tempo, um modelo básico de formação de preços ao consumidor (k) pelo varejista (n), a este pelo atacadista ($n-1$) e assim retroativamente até a origem do processo.

Inserindo no modelo um imposto sobre o preço, do tipo *cumulativo*, a alíquota insidirá sobre cada etapa do processo global num esquema semelhante ao de juros compostos, de forma que, para simplificar a notação, se o preço de entrega do produto ao segundo agente for representado por $a_1 \cdot t$, sendo t a alíquota percentual do tributo pago pelo primeiro agente e sendo a_1 a soma $C_{p_1} + \Pi_{\alpha_1}$, o segundo agente repassará o produto ao próximo elo da *cadeia de valor* pelo preço $[(a_1 \cdot t) + \Pi_{\alpha_2}]t$, e assim sucessivamente, de forma que o agente n repassará o produto ao consumidor final pelo preço $\{[a_{(n-1)}]t + \Pi_{\alpha_n}\}t$. Percebe-se então que o *imposto cumulativo*, incidido

⁵² Explícite-se que se admite, nesta formulação, que, por exemplo, $(C_{p_1} + \Pi_{\alpha_1}) = C_{p_2}$ ou, generalizadamente, que $C_{p_n} = C_{p(n-1)} + \Pi_{\alpha(n-1)}$.

tanto sobre o preço de custo quanto sobre o valor adicionado, embute-se no primeiro e incide sobre si próprio tantas vezes quantos forem os elos da cadeia.

O IVA, pelo contrário, recai exclusivamente sobre as parcelas Π_{α} , por definição, de forma que o segundo agente da *cadeia de valor* comprará o produto por $C_{p1} + \Pi_{\alpha1}(1+t)$, o terceiro por $C_{p2} + \Pi_{\alpha2}(1+t)$ e assim sucessivamente⁵³, não ocorrendo, portanto, reincidência tributária sobre o mesmo *fato gerador*⁵⁴.

3.3 HARMONIZAÇÃO COMPETITIVA. Em síntese, para alguns analistas, e.g. os da *Confederação Nacional da Indústria (CNI)*, a *Comissão Especial de Reforma Tributária* propôs modificações tão importantes no texto constitucional que, por si só, justificariam sua aprovação, destacando a *federalização da legislação do ICMS* - que tomará o lugar dos 27 regulamentos estaduais hoje vigentes, tornando mais simples e transparentes as operações interestaduais – destacando ainda o estímulo ao investimento produtivo representado pela garantia do aproveitamento do crédito das aquisições de bens destinados ao ativo permanente, modificações ao cabo das quais o sistema tributário nacional se aproxima dos de diversas nações concorrentes. Alguns passos estratégicos já foram dados nesta direção, a saber.

A criação do ICMS, com a ampliação da base do antigo ICM, foi um primeiro passo no caminho da adoção do IVA, que pode ser agora retomado com renovado vigor. [...]. Trata-se agora de consolidar esses ganhos⁵⁵. A adoção do IVA ampliará a base sobre a qual incide o

⁵³ Explícite-se também que, neste caso, por exemplo, $C_{p1} + \Pi_{\alpha1}(1+t) = C_{p2}$ ou ainda, generalizada-mente, vale que $C_{pn} = C_{p(n-1)} + \Pi_{\alpha(n-1)}(1+t)$.

⁵⁴ Neste caso, o consumidor final pagará apenas $C_{p(n-1)} + \Pi_{\alpha n}(1+t)$. Advirta-se aqui que esta é uma formulação teórico-abstrata; uma simulação concreta exigiria considerar os diversos modelos de IVA.

⁵⁵ Não só isso: “A sistemática de tributação das operações interestaduais vigente para o ICMS é patogênica no que diz respeito às exportações (e em alguns outros casos). Considere-se uma empresa localizada no estado **A**, cuja produção é total e diretamente exportada. Devido à isenção das exportações, as saídas de mercadorias realizadas pela empresa não geram débitos de ICMS. Mas as aquisições de insumos geram créditos, os quais, na falta de débitos que os compensem, precisam ser ressarcidos à empresa exportadora para assegurar a isenção do valor total das exportações. Se as aquisições são feitas de outras empresas do estado **A**, o ressarcimento corresponde exatamente ao que o estado arrecadou anteriormente dos produtores de insumos. Se, no entanto, os insumos são adquiridos do estado **B**, cabe a ele a arrecadação do imposto incidente sobre os insumos, e ao estado **A** a concessão do crédito de imposto correspondente. A exportação, além de não gerar receita, cria um ônus para os cofres estaduais. Em contrapartida, se a exportação, ao invés de direta,

imposto estadual, com vantagens imediatas para a atividade produtiva e para o fisco. Não são apenas vantagens imediatas que merecem ser consideradas. A simplificação do sistema e o incentivo que a mudança concederá aos investimentos e à exportação são pré-requisitos importantes para uma retomada de um processo auto-sustentado de crescimento, sem o qual o desequilíbrio fiscal da União, de Estados e municípios não poderá ser solucionado. (RESENDE, 2001).

Nos termos da Lei nº 10.833/2003 (proveniente da Medida Provisória nº 135/2003), a COFINS já sofrera uma reforma considerada um importante passo na direção da criação do IVA, pois a fez, sobretudo, perder seu *caráter cumulativo*, além de tornar dedutíveis da base de cálculo do tributo os gastos com insumos, materiais, energia elétrica, despesas financeiras e depreciação, favorecendo ainda o setor de serviços para empresas (inclusive os de ponta, como os de softwares gerenciais e financeiros) tornando dedutíveis, também nestes casos, o valor pago em termos de COFINS. Os números oficiais indicam que, já com este parcial cumprimento da reforma, as indústrias hoje pagam menos COFINS com uma alíquota de 7,6% do que quando a alíquota (cumulativa) era de 3%.

6 CAPÍTULO QUINTO: RUMO AO FEDERALISMO RECÍPROCO?

6.1 Desafios Institucionais. As instâncias decisórias dos poderes Executivo e Legislativo, do Judiciário e do Tribunal de Contas de cada instância federativa, no bojo das instituições da sociedade civil, constituem a superestrutura regulatória básica em meio à qual um sem número de contratos se firmam, tácitos ou cartoriais, através dos quais são deflagrados múltiplos processos que respondem pela trajetória, pelo ritmo e pelo alcance da reforma tributária ora em curso.

é feita por uma firma situada no estado **C**, o estado **B** arrecada o imposto correspondente ao valor dos insumos, o estado **A** coleta o referente ao valor adicionado pelo produtor, e o estado **C** paga toda a conta relativa ao imposto anteriormente incidente. Nesse caso, é um excelente negócio para o estado **A** atrair para seu território a empresa produtora do bem exportado. Este pode abrir mão de apenas parte de sua receita e, além das vantagens econômicas, ainda arrecadar alguma coisa. A sistemática de tributação das operações interestaduais estimula a concessão do incentivo.” VARSANO, 1997. p. 14.

Em linhas gerais, os obstáculos institucionais freqüentemente apontados pela crítica especializada, como a chamada *tragédia dos comuns*, a *assimetria de informação*, a *insuficiente coordenação* das ações, os problemas conjunturais de *incentivo*⁵⁶, problemas estruturais na ordem e no ciclo dos votos decisórios, entre outros, ensejam proposições também genéricas de novos arranjos institucionais na direção de uma melhor *disciplina fiscal agregada*, de uma escurpulsosa redefinição de *prioridades*, bem como apontando para ganhos de *eficiência técnica e operacional* das instâncias fiscais em geral.

Autores como Alesina (1996/1999), Hommes (1996), Stein (1996), Esfahani (2000), Campos e Pradhan (1996) foram pioneiros na criação de um *framework* teórico e metodológico para identificar, classificar e documentar as práticas institucionais, realizando pesquisas empíricas com depuração estatística que resultaram na elaboração, por exemplo, de *índices de transparência e hierarquização* do processo orçamentário, em contraposição ao seu caráter eventualmente *colegiado e obscuro*.

Esta atitude teórico-propositiva de novos arranjos institucionais que possam minorar os problemas de disciplina fiscal e de eficiência técnica, operacional e alocativa, dentro de uma perspectiva sistêmica centrada no IVA, pode ser melhor compreendida em três dimensões, a saber.

Em primeiro lugar, considerem-se os arranjos institucionais que dizem respeito ao *disciplinamento fiscal*, não apenas entendido enquanto identidade de receitas e despesas, mas enquanto busca coordenada dos entes federativos de um ambiente macroeconômico “saudável e sustentável”, (BARROSO, 2004), “coerente

⁵⁶ Para uma análise teórica, histórica e estimativa da economia que é possível obter de um mecanismo matematicamente elaborado de incentivos à eliminação do chamado “comportamento incremental” dos órgãos de elaboração e execução orçamentária, ver PROTÁSIO & BUGARIN (2001).

com os investimentos e o crescimento econômico, conjugado com a eficiência intertemporal nas decisões orçamentárias.” (*Ibidem*). A harmonização da legislação tributária, a centralização relativa das operações, a maior imposição ao cumprimento das metas fiscais-orçamentárias, entre outras, contam-se entre tais arranjos.

A segunda categoria de arranjos está ligada à eficiência alocativa (neutralidade e equidade fiscais) dos impostos em todos os níveis federativos, sobretudo no sistema fiscal da União, que goza de maior independência, sendo sua a maior responsabilidade: de arrecadar e repassar recursos, orientar e monitorar as demais instâncias fiscais da Federação. A mais escrupulosa hierarquização das prioridades fiscais-orçamentárias dentro do binômio reestruturação das fontes de arrecadação e dos destinos de dispêndio é, por exemplo, sublinhada por Edgard Campos (1996) e Sanjay Pradham (1996) como a principal e mais difícil tarefa de uma reforma, dado que a obtenção das informações sobre as preferências da sociedade civil em relação a estrutura do sistema receita/gastos públicos envolvem um alto custo de transação, além de que os órgãos e agências que têm as melhores informações sobre como alocar recursos são descentralizados e não participam intensamente da condução de novos arranjos institucionais (BARROSO, 2004). Devido a isso, estes autores propuseram um pacote de medidas de *responsabilidade e transparência*, como a predominância do Ministro do Planejamento, o planejamento macroeconômico e incentivos à liberdade de imprensa e à publicidade das operações de governo em todos os níveis.

A terceira dimensão diz respeito à eficiência técnica e operacional, portanto, a arranjos que garantam que as demandas fiscais da sociedade serão postas em prática ao menor custo transacional possível. Sobre as virtudes, neste sentido, da criação de um IVA, já se disse o bastante. A disponibilização e discussão oficiais de

análises de custo-benefício dos projetos tributários passíveis de serem executados pelo Congresso Nacional, a elaboração de um *ranking* de projetos através de seus *indicadores positivos x indícios negativos* são medidas auxiliares desta linhagem.

A. Alesina, R. Hausmann, R. Hommes e E. Stein, num esforço conjunto entre o BID e o *National Boureau for Economic Reserach* (NBER) dos EUA, fizeram uma pesquisa de campo com especialistas fiscais-orçamentários e economistas dos escritórios locais do BID, e construíram um índice (variável entre 0 e 100) de avaliação dos graus de transparência e responsabilidade fiscais para o Brasil, antes e após algumas das reformas acima propostas e chegaram aos seguintes resultados: o índice médio para o período de 1980-1992 foi de 51, 74. No início do novo milênio, este índice subiu levemente para 58,31. Com os novos arranjos, segundo o exercício estatístico feito, este índice passará a 77,49. Anote-se-o.

Campos e Pradham, num esforço do *Departamento de Políticas Públicas do Banco Mundial* de apreender e aperfeiçoar a alocação fiscal moldada pelas instituições que as incentivam, chegaram a resultados estatísticos tríplices para antes e após as micro-reformas por eles sugeridas, indicando uma melhoria pós-reforma de 48% na questão das prioridades fiscal-orçamentárias, de 40% na disciplina fiscal agregada e de 13% no item eficiência técnica operacional. Coteje-se.

H. Esfahani (1999/2000) refinou a metodologia desses autores, focando nos arranjos que facilitariam a coordenação e o fluxo de informações entre as instâncias decisórias fiscais-orçamentárias, com o fito de escapar da chamada *tragédia dos comuns*. Aplicada ao caso do Brasil atual, foi possível traçar um quadro de índices dos arranjos institucionais que abrange 5 períodos, sendo um deles pós-reforma:

Arranjo Institucional	1964-84	1984-94	1995-2000	2001-2002	Pós
------------------------------	----------------	----------------	------------------	------------------	------------

<i>Disciplina Fiscal</i>	0,12	0,14	0,22	0,23	0,46
<i>Eficiência Alocativa</i>	0,09	0,08	0,13	0,15	0,27
<i>Eficiência Operacional</i>	0,40	0,35	0,50	0,43	0,43

O contraste entre a melhoria esperada em termos de *eficiência operacional* e *disciplina fiscal*, bem como a insatisfatória melhoria em termos de *eficiência alocativa*, (não atingindo sequer o índice 0,3), é patente neste último exercício. Os dois exercícios anteriores apontam para uma comparativamente elevada melhoria em termos de disciplina, transparência e responsabilidade fiscais, contra um baixo indicador de melhoria técnica-operacional. A expectativa de melhoria das *priorizações* também sinaliza para o poder e a eficácia relativa de tais arranjos neo-institucionais, sem, todavia, depor indícios claros de que possam ser úteis em face dos seus principais inimigos: as resistências dos agentes federativos em estado de “guerra”, particularmente em se considerando mais amiúde a organização política do país, que ainda conta com um sistema partidário excessivamente fragmentado, instando o Governo a fazer coalizões a-políticas, pela governabilidade, nem sempre estáveis, sequer insuspeitas⁵⁷. Não se infere, todavia, do argumento precedente, que este ou aqueles arranjos, tecnicamente concebidos, encerrem despropósitos, medidas vãs. É, porém, que não se deve, embora sempre se possa, voltar

à velha prática de resolver problemas tributários mediante alterações [...] pontuais. Como exemplo, pose-se citar a Lei Complementar 47/96, conhecida como Lei Kandir, que tratou justamente de questões relativas ao ICMS, tributo que é o “coração” de qualquer proposta de reforma sobre o consumo e, por conseguinte, da própria PEC que estava sendo analisada. Mais uma vez é preciso ressaltar que o problema da utilização de medidas pontuais não é o fato de elas serem ruins em si mesmas. Pelo contrário, não há dúvidas de que a Lei Kandir, por exemplo, teve o objetivo claro de trazer mais eficiência ao sistema tributário na medida em que desonerou as exportações brasileiras de um tributo indireto, dentre outras alterações

⁵⁷ As sucessivas crises de paralisia decisória do Congresso Nacional (CN) estão ainda associadas à ausência de uma maioria organizada (MELO, 1995, 1997a, 1997b), conforme o atestam uma série de recentes estudos sobre distribuição das cadeiras do CN entre os diferentes partidos (NICOLAU, 1993, 1996; MAINWARING, 1999; AMES, 2003), que apontam ainda a baixa institucionalização dos partidos como elemento comprometedor da governabilidade já ameaçada, segundo outras análises, pelas características perniciosas do próprio sistema eleitoral (DINIZ, 1995, 1996; REIS, 1994, 1995).

similares. No entanto, a teoria econômica adverte que, na impossibilidade de se ter o *first-best*, nem sempre medidas de *second-best* podem assegurar que a economia está se movendo para um ponto de maior eficiência. E parece ser isso o que vem acontecendo com a política tributária nacional há tempos, devido ao acúmulo dessas medidas de *second* e *third-best*, que não contemplam uma visão integrada do problema a ser resolvido. De fato, conforme colocaram Atkinson e Stiglitz (1980, p. 382.), “reformas que parecem levar a determinada direção podem, se analisadas minuciosamente, acabar reduzindo o bem-estar. A intuição pode ser traiçoeira nesses casos”. [...]. Ou seja, medidas isoladas, por mais bem intencionadas que sejam, podem acabar comprometendo a obtenção de uma verdadeira solução global. (VIOL, 2001, pp. 401-402.)

Tudo parece depender mais do *escopo* da reforma fiscal que de seus *móviles*.

As medidas parciais propostas, agradando a uns para desgosto de outros, reajustando uma face das distorções relativas para amplificar as demais, seria mister integrá-las numa proposta interconsistente de reforma que enfrente o problema estrutural do sistema como um todo integrado. Daí o relativo esvaziamento dos debates dos “arranjos”. As críticas esclarecidas a respeito da tendência são claras. Em uma palavra: “Não é que cada medida, por si só, seja um foco de distorção, mas o que ocorre é que, no conjunto, o acúmulo de alterações isoladas, não integradas, provavelmente tem levado o sistema tributário a um ponto mais ineficiente.” (VIOL, 2001, p. 400).

Os remendos que foram sendo introduzidos no sistema, na ausência de um acordo sobre o novo modelo de federalismo fiscal, [...], geraram resultados deletérios para o crescimento econômico, a distribuição de renda, o equilíbrio federativo e a oferta de políticas sociais. [...]. Com isso, e sem enfrentar a questão, o modelo não somente se transforma em antípoda do crescimento como pode, inclusive, barrar as pretensões da reforma de viabilizar outros objetivos. Desse ponto de vista, a estratégia de conduzir reforma tributária sem enfrentar o desafio de remoção dos obstáculos que existem nos caminhos de equilíbrio federativo e de um processo concertado e consistente de descentralização, revela-se equivocada, por duas importantes razões: a) em primeiro lugar, porque não cria as condições para que sejam articuladas ações públicas em áreas prioritárias para o desenvolvimento do país; b) em segundo, porque ao priorizar mudanças no sistema voltadas para outros objetivos – extinção/redução da cumulatividade, visando reduzir o “custo Brasil”, reordenamento do ICMS, por exemplo – modifica figuras tributárias que afetam a repartição de receitas inter e intra-esferas da Federação, cujo status exige, para ser preservado, de acordo com o compromisso de neutralidade distributiva, que seja montado um complexo, flexível e dinâmico sistema de compensação, sem nenhuma garantia de que serão obtidos resultados satisfatórios, e que poderá transformar-se, pelas incertezas que apresenta, em fator de resistência às mudanças propostas. (REZENDE & OLIVEIRA, 2003, pp. 15-16).

“A solução ideal – o IVA centralizado – somente seria factível, portanto com os Estados recebendo transferências federais; propostas que é indiscutível por quebrar a autonomia estadual e sem nenhuma chance de ser aprovada.” (VIOL, 2001, p. 410). Ela ainda acrescenta: “Mesmo em relação ao ISS, [...], a dificuldade de extingui-los é imensa pelos mesmos motivos de autonomia fiscal” (*ibidem*). Isso, naturalmente: não estava ali, em linha de conta consistente, qualquer hipótese *coopetitiva* do *ganho mútuo* de médio e longo prazo, que dirá de um *reciprocal federalism* do mais alto nível, temas promissores nos debates nacionais, dado que,

nessa perspectiva, a revisão do modelo de federalismo fiscal, considerando em sentido amplo, envolvendo a revisão de competências, partilha de impostos e atribuição de responsabilidades aos entes federados, ao invés de se constituir em obstáculo para a modernização do sistema, como parecem indicar as estratégias que têm sido adotadas para sua reforma, constitui parte de sua solução. (REZENDE & OLIVEIRA, 2003, pp. 15-16).

Os dois últimos modelos rivais de implantação do IVA são 1) o de um IVA totalmente federal, operacionalmente mais simples, centralizando toda a operação nas mãos da União (175/1995), e 2) o modelo de duas alíquotas ou de ICMS compartilhado, gerado na Comissão Especial, segundo o qual os Estados conservam uma relativa autonomia tributária sobre operações internas (1999), podendo alterar a alíquota em até 20%⁵⁸. A experiência brasileira (e sobretudo a internacional⁵⁹) parece indicar que a uniformidade das alíquotas sobre produtos e

⁵⁸ “Vale observar que a opção por variados patamares de alíquota no IVA não é padrão internacional, que trabalha com a interação de IVA a poucos níveis de alíquota e um *excise tax* para tributar bens que merecem uma carga tributária diferenciada. Foi apontado que isso, por um lado, continuaria perpetuando a multiplicidade de alíquotas e a falta de transparência do sistema atual. Por outro, a livre alteração de alíquotas pelos governos estaduais poderia continuar dando margem à guerra fiscal.” VIOL, 2001, p. 414.

⁵⁹ Conforme o relatório intitulado *A Experiência Brasileira na Tributação das Micro e Pequenas Empresas* - publicado pela *Secretaria da Receita Federal* em sua home-page em 30 de junho de 2006 – “diferentemente do padrão internacional, nem os atuais IPI e ICMS têm base ampla, possuindo inúmeras isenções, reduções de base de cálculo, diferimento de pagamento, etc., concedidos, autonomamente, por cada Estado ou Município. As alíquotas, por sua vez, - admite o relatório - variam amplamente, sendo que um mesmo produto pode ter alíquotas distintas, dependendo do local de produção ou de destinação do produto.” Com efeito, mesmo países do Mercosul como Argentina, Uruguai e Paraguai já adotam sistemas tributários com impostos incidentes sobre o consumo, segundo a técnica do valor agregado, uniformizados por seus governos centrais”. Cf. FERNANDES, 1999 e FIGUEIRAS, 1996.

serviços em todos os entes federativos, combinada com a centralização da operação é de longe a opção mais eficiente do ponto de vista das estratégias nacionais de crescimento e desenvolvimento em uma economia aberta competitiva e sulamericanamente integrada⁶⁰. E se o argumento incondicionalmente descentralista ainda reboia alto nos debates, é patente sua fragilidade e, daí, sua indefensabilidade⁶¹. Há questões de maior vulto em cena: há uma nação no mundo.

O atual sistema tributário brasileiro tem demonstrado que tem estrutura obsoleta, prejudica a competitividade, é complexo e induz à sonegação e não é propício à harmonização com outros sistemas tributários. Com o ingresso no Mercosul, o Brasil deverá adequar-se às exigências estabelecidas no Tratado de Assunção e seus Protocolos. [...]. Um dos aspectos mais relevantes do processo de integração entre os países do Mercosul, diz respeito à eliminação de diferenças legislativas que possam dificultar ou obstaculizar o seu desenvolvimento. No âmbito tributário significa a busca de coordenação que facilite o desenvolvimento comercial, excluindo a guerra fiscal (NAKAYAMA & RIBEIRO, 2006).

Nas lapidares palavras de Celso Lafer:

Tudo isso leva à conclusão de ser fundamental uniformizar a tributação desse imposto em todo o território nacional. Uniformizar internamente para tornar nosso sistema tributário compatível com os de nossos principais parceiros comerciais. No rumo da norma tributária uniforme está a criação de um novo imposto sobre valor agregado, partilhado entre a União e os Estados, com legislação básica e normas complementares federais. Estaria, assim,

⁶⁰ "Todo e qualquer processo de integração econômica requer um certo grau de harmonização tributária, cuja intensidade se vincula ao grau de integração objetivado. Supõe-se que cada Estado membro deverá cumprir o compromisso de proceder à harmonização de sua legislação tributária relativamente aos demais Estados participantes. A legislação tributária doméstica de cada Estado-membro deve, obrigatória e paulatinamente, adequar-se aos princípios, aos ditames e aos procedimentos previstos no tratado de integração econômica ao qual este mesmo Estado esteja vinculado." GRILLO, 2005. p. 918.

⁶¹ "A defesa mais geral deste modelo é a suposição de que a provisão de bens públicos é sempre mais eficiente quando realizada pelo nível de governo mais próximo do cidadão. [...]. As sociedades locais seriam o fórum adequado para estabelecer prioridades na utilização dos recursos. [...]. Isso leva a três recomendações padrão deste enfoque: descentralização de encargos, autonomia orçamentária e competência tributária ampliada para governos locais. Numa situação limite ideal, se todos os serviços forem supridos localmente e os recursos para o seu financiamento forem gerados localmente, teríamos, em princípio, o mais completo conjunto de incentivos à eficiência. A sociedade local decide o que gasta e tem uma clara percepção do ônus envolvido em financiar estes gastos. Quando descemos para a realidade, contudo, a relevância dessas suposições cai por terra. [...]. Nesse caso, rompe-se a conexão virtuosa daquela situação ideal. Desaparecem os incentivos/restrições que induziriam a eficiência do orçamento local. Ele gasta, predominantemente, recursos 'externos', de cuja extração a sociedade local não recebe o ônus. O caso brasileiro mostra que os governos locais tendem a se organizar para pressionar pela ampliação permanente de transferências. Em muitos casos, a exploração das bases tributárias locais é negligenciada, concentrando-se os recursos políticos e o esforço no que muitos chamam de cultura de captação de transferências'. Além desta questão de fundo, este modelo tem fragilidades e deficiências em conhecidas. A primeira e mais discutida refere-se à sua forte dependência da eficiência dos sistemas político-decisórios locais, [...], mas que fora de qualquer dúvida envolve problemas essenciais. Em segundo lugar, o modelo não é favorável à implementação das políticas de escopo nacional, que mesmo os seus adeptos mais fervorosos admitem serem necessárias." PRADO, 2003, pp. 191-292.

pavimentado o caminho para a adoção do princípio de destino e de uma só alíquota nas transferências interestaduais. (Op. cit.)

Nada novo, o internacionalmente referendado *princípio da reciprocidade*⁶², presume-se, invadirá o debate do *federalismo competitivo* no Brasil, subvertendo-o, politizando-o, racionalizando-o, patenteando a todos os atores que, não importando o intérprete do argumento, “uma competição justa não exclui a necessidade de cooperação.” (REZENDE & AFONSO, 2004, p. 349).

Encontrar o ponto de equilíbrio entre competição e cooperação e entre autonomia dos entes subnacionais e exigências da harmonização, reponta, [...], como principal desafio a ser enfrentado para que o sistema tributário brasileiro transforme o seu papel de antípoda do crescimento e de fator de desequilíbrio da federação em instrumento de desenvolvimento e de solidariedade. (BULLINGER & OLIVEIRA, 2004, p. 16).

7 CONCLUSÃO

As atuais estratégias de encaminhamento dos debates sobre a reforma do atual sistema fiscal-orçamentário brasileiro apontam para a necessidade de uma maior coordenação das ações reformadoras, dada a sistemática procrastinação da aprovação das propostas de reforma da última década. Aparentemente, àquela coordenação faltam as bases histórico-institucionais necessárias, nomeadamente, um novo pacto federativo efetivo que, reciprocamente, deve ser o fruto daquele trabalho coordenado. Tal é o dilema da reforma fiscal, mas não é um dédalo sem saída.

Não há negar os perniciosos e mesmo perversos efeitos, para a grande maioria dos agentes, do *federalismo competitivo* em geral e da *guerra fiscal* em si. São fenômenos geradores de ineficiências econômicas sem número, distorções sem

⁶² “O professor Celso Albuquerque de Mello sustenta que o princípio da reciprocidade ‘não é novo e é encontrado em tratados que datam dos séculos XII e XIII. Ele tem dominado a vida jurídica internacional, sendo aplicados tanto no caso do respeito às normas internacionais, como no caso de violação. A ‘reciprocidade é a medida de igualdade’, que é ‘obtida por reação’, ou seja, ela ‘é a igualdade dinâmica’ (E. Decaux). A sua finalidade é atingir um equilíbrio. A fim de que ele funcione é necessário como pressuposto aceitar o ‘outro’ como sujeito de direito. Ela está ‘na fronteira do fato e do direito’ e possui uma natureza ‘política, jurídica e lógica’ (E. Decaux).” MELO, 2005, pp. 46-47.

termo, injustiças sem nome. Análises teóricas, históricas, praxeológicas, atestam-no. Uma das propostas mais contundentes no sentido do armistício federativo é a implantação de um imposto sobre valor agregado, sobre bens e serviços, nacionalmente harmonizado, segundo o princípio do destino.

A proposta não é inovadora, pelo contrário: Junto com a França, o Brasil é um pioneiro implantador do IVA, já nos anos 60, porém, nem o antigo ICM nem o atual ICMS têm perfil moderno, eficiente, harmônico e simples. Tendência histórica mundial, o moderno IVA já vigora nos países membros do Mercosul, com os quais o Brasil assinara um Tratado que prevê, dentre outras medidas de integração, a harmonização fiscal, segundo o princípio da *não-discriminação* ou da *reciprocidade*. A renitência da política do incentivo, arbitrariamente concedido pelas unidades subnacionais segundo interesses exclusivos, é incompatível com a integração sul-americana e com o próprio princípio federativo. Tal incentivo é ilegítimo, e é ilegal. O crime é cometido não apenas contra os produtos e serviços importados, nem somente contra o contribuinte, o produtor e o comprador nacionais, mas contra a competitividade externa dos bens e serviços nacionais, onerados pelo atual sistema.

O consenso sobre a necessidade de reformar o sistema é tão amplo e antigo quanto as divergências face as propostas elaboradas até então. A raiz da inseqüência dos debates revelou-se a raiz da ineficiência do sistema: a sistemática violação do princípio federativo. A implantação do moderno IVA exige, para além de quaisquer rearranjos neo-institucionais, uma profunda reconsideração política interna do princípio da reciprocidade nos âmbitos nacional e internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ABRUCIO, F. L. **Descentralização/Pacto Federativo**. *Cadernos ENAP*, vol. 1, nº 3, pp. 17-33.
2. _____ **Os Barões da Federação**. *Lua Nova*, vol. 33, pp.165-183.
3. ABREU, Jorge. **A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Européia: Mecanismos de Ajuste de Fronteira**. Brasília: ESAF, 2004.
4. AMES, B. **Os Entraves da Democracia do Brasil**. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2003.

5. ARAÚJO, A; HORTA, M & CONSIDERA, C. **Transferências de Impostos aos Estados e Municípios**. Rio de Janeiro: IPEA, 1973.
6. AZEVEDO, S. & MELO, M. **A Política Da Reforma Tributária: Federalismo e Mudança Constitucional**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol.12 n. 35. São Paulo: Feb, 1997.
7. BALTHAZAR, U. (org.) **Reforma Tributária & Mercosul**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
8. BARAN, P. **A Economia Política do Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Zahar, 1985.
9. BARROSO, R. **O Processo Decisório do Orçamento do Governo Federal na Visão da Nova Economia Institucional**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2004.
10. BASALDUA, R. **A Respeito do Direito da Integração**. Apud.: GRILLO, F. **Avaliação e Perspectivas da Harmonização Tributária Sobre o Consumo e a Renda no Âmbito do Mercosul**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2005. p. 911.
11. BULLINGER, Anne-Béatrice & OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Federalismo e Integração Econômica Regional: Desafios Para o Mercosul**. In. REZENDE, F. & OLIVEIRA, F. (Org.). **Federalismo e Integração Econômica Regional: Desafios Para o Mercosul**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004.
12. CAMPOS, J. Edgard. **Budgetary Institutions and Expenditures Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance**. Policy Research Working Paper n. 1646. Washington, D. C.: The World Bank, 1996.
13. CANO, Hugo. **A Situação Atual da Tributação nos Países Membros do Mercosul**. In. REZENDE, Fernando & OLIVEIRA, Fabrício (Org.). **Federalismo e Integração Econômica Regional: Desafios Para o Mercosul**. Rio de Janeiro: Konrad A. Stiftung, 2004. pp. 207-301.
14. CINTRA, Marcos. **Reforma Sem Forma** São Paulo: Folha de São Paulo, 25 de agosto de 2003.
15. CINTRA, Marcos. **O Brasil e os Modelos Europeu e Americano de Tributação**. São Paulo: Folha de São Paulo, 08 de março de 2004.
16. CNOSSEN, S. **Issues in Adopting and Designing a Value Added Tax**. In SANDFORD, C. (Org.). **Key Issues in Tax Reform**. Fiscal Publications, Bath (UK), 1993.
17. DAHL, Robert. **Poliarquia: Participação e Oposição**. São Paulo: ED-USP, 1971.
18. DEBACO, Eduardo & NETO, Paulo. **O Impacto da Renúncia Fiscal Sobre a Arrecadação dos Governos que Lutam por investimentos Privados**. Belém: ANPEC, 1999. pp. 1585-1594.
19. DINIZ, E. **Governabilidade, Democracia e Reforma do Estado : Os Desafios da Construção de Uma Nova Ordem no Brasil nos anos 90**. Dados, 30, 3, 1995.
20. _____ **Governabilidade, 'Governance' e Reforma do Estado: Considerações Sobre o Novo Paradigma**. Brasília: ENAP, mimeo, 1996.
21. ESFAHANI, H. S. **Budget Institutions and Fiscal Sustainability in Brazil** – manuscript, Latin América and the Caribbean Region Department, The World Bank, 1999.
22. ESFAHANI, H. Cf. **Institutions, Budgetary Procedures and Fiscal Performance in MENA Countries: Analytical and Methodological Framework**. Urbana-Champaign: University of Illinois, Department of Economics, 2000.
23. EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL. **Vat Rates Applied In The Member States of The European Community**. Situation at 1st February 2006. Brussels – Belgium. DOC/1803/2006. Cf. http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/info_doc.htm
24. FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.
25. FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no Contexto Latino-Americano**. São Paulo: Atlas, 1996.
26. FIGUEREDO FILHO, Dalson Britto. **Regulação Eleitoral e Financiamento de Campanha: Uma Breve Revisão Teórica**. Revista Três Pontos: Revista do Centro Acadêmico de Ciências Sociais da UFMG. Ano 2, n. 2. (set 2005/ fev 2006). Belo Horizonte: O Lutador, 2005.
27. FIORI, J. L. **O Federalismo Diante do Desafio da Globalização**. In.: AFFONSO, R. e SILVA, P. (Orgs.). **A Federação em Perspectiva: Ensaios Selecionados**. São Paulo: Fundap, pp. 19-38.
28. FURTADO, C. **A Análise Marginalista e a Teoria do Subdesenvolvimento**. In. **Contribuições à Análise do Desenvolvimento Econômico**. Rio de Janeiro: Livraria Agir, 1957.
29. GALBRAITH, K. **A Economia e a Arte da Controvérsia**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1959.
30. GIAMBIAGI, Fábio. **Brasil: Instituições e Desenvolvimento**. *Valor Econômico*, janeiro de 2003.

31. GODWIN, K. **On Billion Dollars of Influence: The Direct Marketing of Politics**. C. House, 1988.
32. GRILLO, F. **Avaliação e Perspectivas da Harmonização Tributária Sobre o Consumo e a Renda no Âmbito do Mercosul**. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 2005.
33. HARDIN, G. **Tragedy of the Commons**. Science 162:1243-48. 1968.
34. HECKATHORN, D. **The Dinamic and Dilemmas of Colletive Action**. American Sociological Review, 61(April):250-277. 1996.
35. HINRICHES, H. **Teoria Geral da Mudança na Estrutura Tributária Durante o Desenvolvimento Econômico**. Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal. Rio de Janeiro, 1972.
36. KRUEGER, Ann. **The Political Economy of Public Policy**. Boston: Little, Brown, 1974.
37. KRUGMAN, P. **Vendendo Prosperidade - Sensatez e Insensatez Econômica na Era do Conformismo**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
38. LANGE, O. **Moderna Economia Política**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1967.
39. LOWI, Theodore. **American Business, Public Policy, Case Studies and Political Theory**. World Politics, 16:677-715.
40. MACEDO, Roberto. **Barnabés Sem Paletó Mofado**. *O Estado de São Paulo*: 21/ 12/ 2000.
41. MAHAR, D. J. **Fiscal Federalism in Brasil**. University of Florida: june, 1970.
42. _____. **The Failures of Revenue Sharing in Brazil and Recente Developements**. In: Bulletin For International Fiscal Documentation, XXV, no. 3, 1971.
43. _____. **Federalismo Fiscal no Brasil: A Experiência Histórica**. In: REZENDE, F. et. al. **Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1976.
44. MAINSWARING, S. **Sistemas Partidários em Novas Democracias: O Caso do Brasil**. Rio de Janeiro, Mercado Aberto/FGV, 1999.
45. MARSHALL, A. **Princípios de Economia**. São Paulo: Abril Cultural, 1982.
46. MARSAN, N. **Uniting Diversity: A Comparative Analysis of the Federal Systems of the Former Yugoslavia and Canada as Multi-ethnic States**. Ottawa: Ottawa University, s.d. (mimeo).
47. McGARRY, John. **Socio-Cultural Identities and Asymmetric Federalism**. Canadá: Queen's University, março de 2005.
48. MELLO, C. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
49. MELO, G. **Creditamento de IVA às Empresas Brasileiras: Análise Histórica e Cultural do Imposto Europeu Frente aos Equivalentes Brasileiros**. Dissertação de Conclusão de Curso. IDP. Brasília, 2005.
50. MELLO, M. **Ingovernabilidade: Desagregando o Argumento**. In: VALLADARES (org). **Governabilidade e Pobreza**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995.
51. _____. **Reformando a Reforma: Idéias, Interesses e Instituições da Seguridade Social no Brasil**. *São Paulo em Perspectiva*, 11, 1, 1997a.
52. _____. **O Jogo das Regras: A Política da Reforma Constitucional, 1993-1996**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, 35, 1997b.
53. MINISTÉRIO DA FAZENDA – Secretaria de Política Econômica. **Reformas Micro-econômicas e Crescimento de Longo Prazo**. Brasília, 2004.
54. MYRDAL, G. **Teoria Econômica e Regiões Subdesenvolvidas**. Rio de Janeiro: Saga, 1968.
55. NAKAYAMA, Juliana Kiyosen, **Reforma Tributária: Mercosul & União Européia**. Curitiba: Editora Juruá, 2003. pp. 65-66.
56. _____ & RIBEIRO, M. F. **O Imposto Sobre O Valor Agregado (IVA) No Mercosul & Os Direitos Fundamentais**. In *Tributario.NET* [Arquivo da Internet] Disponível em: http://www.tributario.NET/ler_texto.asp. 30 de junho de 2006.
57. NICOLAU J. **Sistema Eleitoral e Reforma Política**. Rio de Janeiro: Foglio, 1993.
58. _____. **Multipartidarismo e Democracia: Um Estudo Sobre o Sistema Partidário Brasileiro (1985-94)**. Rio de Janeiro: FGV, 1993.
59. _____. **A História do Voto no Brasil**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2002.
60. NORTH, Douglas. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.
61. O'CONNOR, James. **The Fiscal Crisis of The State**. New York: Martin's Press, 1973.
62. PARRETO, V. **Manual de Economia Política**. São Paulo: Nova Cultural, 1987.

63. PERROUX, F. **A Economia do Século XX**. Lisboa: Herder, 1967.
64. PICANSTELLI, Marcelo & PEROBELLI, Fernando. **ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal**. Textos para Discussão. Brasília: IPEA. n. 402, fev. 1996.
65. PORSSE, Alexandre Alves, HADDAD, Eduardo Amaral e RIBEIRO, Eduardo Pontual. **Competição Tributária Regional, Externalidades Fiscais e Federalismo no Brasil: uma abordagem de equilíbrio geral computável**. Brasília: ESAF, 2005.
66. PRADHAN, S. **Evaluating Public Spending : a Framework for Public Expenditure Reviews**. World Bank Discussion Papers n. 323, 1996.
67. PRADO, S. **Partilha de Recursos e Desigualdade nas Federações: Um Enfoque Metodológico**. In. REZENDE & OLIVEIRA (Org.). **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil: Desafios da Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.
68. PROTASIO, Carla & BUGARIN, Maurício. **Incentivos na Execução Orçamentária: Um Modelo para Redução Voluntária de Gastos**. V Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2001.
69. REZENDE, F. **A Metamorfose do Estado**. São Paulo: Edições Abag, 1993.
70. _____. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 2001.
71. _____. **Modernização Tributária e Federalismo Fiscal**. In. Rezende, F & OLIVEIRA, F. **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil: Desafios da Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.
72. _____ & OLIVEIRA, F. (Org.) **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil: Desafios da Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.
73. _____& OLIVEIRA, F. (Org.). **Federalismo e Integração Econômica Regional: Desafios Para o Mercossull**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2004.
74. REIS, F. **Notas Sobre a Reforma do Estado**. Revista do Serviço Público, ano 45, 118, 3, 1994.
75. _____. **Governabilidade, Instituições e Partidos**. Novos Estudos Cebrap, 41. 1995.
76. ROBINSON, J. **Introdução à Teoria Geral do Emprego**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1960.
77. _____. **Ensaio Sobre o Crescimento Econômico**. São Paulo: Abril, 1976.
78. SALISBURY, Robert. **Interest Representation: The Dominance of Institutions**. American Political Science Review, 78:64-76.
79. STRAUCH, O. **Introdução aos Princípios de Economia de Marshall**. São Paulo: Abril, 1982.
80. ROUANET, S. **Benjamin, o Falso Irracionalista**. In. ROUANET, S. **As Razões do Iluminismo**. São Paulo: Companhia das Letras, 1987.
81. SAMUELS, D. **Incubements and Challengers on a level Playing Field: Assessing the impacto of Campaign Finance in Brazil**. *The Journal of Politics*, 63, 2 :569-84. 2001a.
82. _____. **Does Money Matter? Campaign Contributions Buy? Deciphering Causal Effects on Money and Votes**. *Southern Economic Journal*, 57: 606-20. 2001b.
83. SANDRONI, P. **Dicionário de Economia do Século XXI**. Rio de Janeiro: Record, 2005.
84. SILVA, Carlos Roberto Lavalle da. **Harmonização Tributária no Mercosul In.: Mercosul - Perspectivas da Integração**. Rio de Janeiro: FGV, 1996.
85. SIMONSEN, M. **O Princípio Federativo no Brasil**. Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos. Relatório da CERF, vol II.
86. SMITH, A. **Riqueza das Nações - Investigação Sobre a sua Natureza e Suas Causas**. São Paulo: Nova Cultura, 1996.
87. SOUZA, Celina. **Constitutional Engineering in Brazil: The Politics of Federalism and Decentralization**. Houndmills e London/New York: Macmillan/St. Martin's Press, 1997.
88. SOUZA, Celina. **Intermediação de Interesses Regionais no Brasil: O Impacto do Federalismo e da Descentralização**. Mimeo, 1998.
89. STERN, Philip. **The Best Congress Money Can Buy**. New York: Pantheon Books, 1971.
90. STIGLER, George. **The Theory of Economic Regulation**. The Bell Journal of Economics and Management Science, nº 2, v. 1, pp.3-21. 1971.
91. SWEEZY, P. **Para uma Crítica da Economia Política**. São Paulo: Global, 1979
92. VARSANO, R. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.
93. _____. **A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde**. Brasília: IPEA, 1997.

94. VIEIRA, J. **Imposto Sobre Produtos Industrializados: Atualidade, Teoria e Prática. Justiça Tributária: Direitos do Fisco e Garantias dos Contribuintes nos Atos da Administração e no Processo Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1998.
95. VIOL, Andréa Lemgruber. **O Processo de Reforma Tributária no Brasil: Mitos e Verdades.** V Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2001.
96. WIESNER, J. B. & York, H. F. *Scientific American*. 211 (4), 27, 1964.
97. WILSON, James. **Bureaucracy: What Government Agencies do And Why They do It.** New York: Basic Books, 1985.
98. WILLIAMSON, Oliver E. **The Economics of Governance: Framework and Implications.** In: LANGLOIS, R. N. (Ed.) **Economics as a Process: Essays in the New Institutional Economics.** Cambridge University Press, 1986. p. 171-202.
99. ZUKER, R. **Reciprocal Federalism: Beyond the Spending Power.** Ottawa: The Caldeon Institute, 1995. (mimeo).

Anexo 1: Arsenal Utilizado na Guerra Fiscal Interestadual

A - ICMS: Tipos de Benefícios Fiscais e Incentivos Financeiros Modalidades de Benefícios Fiscais Estados

- 1- Isenção para micro e pequenas empresas: MG; RJ; SP; CE; PB; PE; AC; RR.
- 2- Restituição total ou parcial do ICMS: AM; RR
- 3- Isenção total do ICMS: PI; AP
- 4- Prazos diferenciados ou suspensão para pagamentos (diferencial de alíquotas): ES; PR; SE; AC;
- 5- Redução do ICMS para exportação: PA; RR
- 6- Isenção setorial: BA; PE
- 7- Concessão de crédito presumido: PB; RR
- 8- Alíquota diferenciada para aquisição de ativo fixo: RJ; MS ; AL; PB; SE;
- 9- Diferimento para insumos e produtos típicos agrícolas: BA; PA
- 10- Isenção para instalação de indústrias novas: RJ; MS; PI;
- 11- Redução da alíquota básica de 17% para 7%, diferença transformada em crédito presumido MS.

Fonte: COTEPE/Ministério da Fazenda; elaboração da Coordenação Geral de Finanças Públicas/IPEA.

B - ICMS: Concessões de Incentivos por Área Modalidades de Investimento Estados

- 1 -Investimento em capital fixo: ES; MG; SP; GO; MS ; SC; AL; BA; CE; MA; PE; SE; RO; RR; TO
- 2 -Investimento em capital de giro MG; AL; BA; RN; AM.
- 3 -Investimento capital de giro + capital fixo MG; RJ; SP; DF; MT; PR; BA; PB; PE; AM; AP; PA

- 4 -Investimento global (obras civis + cap. fixo + cap. giro): RS; AC; PI
- 5 -Investimento cap. fixo + cap. de giro + part. Acionária do estado: AL
- 6 -Investimento em cap. fixo + cap. de giro + projetos de pesquisa: MG
- 7 -Financiamento para taxa de franquia: SP
- 8 -Financiamento desenvolvimento científico e tecnológico, recursos humanos, modernização da gestão empresarial: SP

Fonte: COTEPE/Ministério da Fazenda; elaboração da Coordenação Geral de Finanças Públicas/IPEA.

Anexo 2: Formalizações Alternativas da *Tax War*

1. *INICIALMENTE*, examine-se um modelo algébrico, nos termos da teoria dos jogos, assentado em noções diferenciais, apresentado no *XXVII Encontro Nacional de Economia* (1999) pelos professores Eduardo Dabaco & Paulo Neto, CAEN/UFC, concebido para dois Estados, generalizável para n agentes.

Pressupondo que cada estado queira maximizar sua arrecadação e, portanto, pondo à parte o caso no qual uma das partes (ou ambas) vise um *uneconomic goal*, e.g., a acumulação de capital político, num jogo de *tax war*, a *função objetivo* dos Estados envolve a determinação da *renúncia ótima* que maximize sua arrecadação. O *montante da renúncia* ($\bar{\delta}_i$) está, portanto, entre zero e o *imposto total exigível* (t_i), isto é: $(0 \leq \bar{\delta}_i \leq t_i)$. O *volume de investimentos* no Estado 1 (k_1) ensaia ser função de $\bar{\delta}_i$, pondo à parte as outras formas de incentivo: subsídios, empréstimos, entre outras, de forma que $f(\bar{\delta}_i) \approx k_1$. Provar a inconsistência intertemporal desta hipótese, num contexto de *tax war*, é o objeto deste anexo.

2. A BASE DE ARRECADAÇÃO oriunda dos novos investimentos pode ser expressa pela função $Y_{ni}(\lambda_i, \beta_i, \beta_j)$, onde λ_i representa o conjunto das *vantagens competitivas* do Estado i (redução de custos que uma firma teria caso se instalasse no Estado i) e β_i é a alíquota efetivamente cobrada por este Estado, de forma que $\beta_i = t_i - \bar{\delta}_i$.

Assumindo que as firmas já existentes continuam pagando a alíquota anterior à concessão do incentivo, a *função objetivo* do Estado i pode ser expressa por:

$$W_i = t_i Y_{ei} + Y_{ni}(\lambda_i, \beta_i, \beta_j) + T_i$$

na qual Y_{ei} é a parcela da renda (W) dependente dos investimentos pré-existent e T_i é a *arrecadação autônoma* do governo (independente da renda).

3. *ANALISE-SE* a situação na qual apenas um Estado decide otimizar sua renúncia (incentivo que maximize a arrecadação), excluindo, de início, a hipótese da *tax war*. Neste caso, se β_1 é otimizada, $\beta_2 = t_2$, porque no segundo Estado $\delta = 0$. As arrecadações variam com as rentabilidades (Ψ_1 e Ψ_2) dos respectivos investimentos (k_1 e k_2) feitos nos Estados 1 e 2: $Y_{n1} = k_1[\lambda_1 - c_1\beta_1 + c_2t_2]$ e $Y_{n2} = k_2[\lambda_2 + c_1\beta_1 - c_2t_2]$, onde c_1 e c_2 são as sensibilidades dos investimentos aos impostos.

$$\max_{\beta_1} W_1 = t_1 Y_{e1} + \beta_1 k_1 [\lambda_1 - c_1 \beta_1 + c_2 t_2] + T_1$$

Tal é o problema do Estado 1: maximizar a arrecadação, otimizando β_1 .

$$\beta_1^m = \frac{\lambda_1 + c_2 t_2}{2c_1}$$

Esta é a *alíquota efetiva* ótima, pela qual infere-se: δ_1 atrai k_2 . Inserindo β_1^m na *função objetivo* do Estado 1 tem-se:

$$W_1^{m1} = t_1 Y_{e1} + \frac{k_1}{c_1} \left[\frac{\lambda_1 + c_2 t_2}{2} \right]^2 + T_1$$

Já a arrecadação do Estado 2, porque $\beta_2 = t_2$, restringe-se a:

$$W_2^{m1} = t_2 Y_{e2} + t_2 k_2 \left[\lambda_2 + \frac{\lambda_1 + c_2 t_2}{2} \right] + T_2$$

Do que deduz-se o diferencial de rentabilidade médio entre os Estados, qual seja: $\Psi_1 - \Psi_2 = 2c_2 t_2 + \lambda_1 - \lambda_2$. Caso $\lambda_2 < 2c_2 t_2 + \lambda_1$ então k será mais rentável no Estado 1; porém, caso $\lambda_2 > 2c_2 t_2 + \lambda_1$, a ineficácia de δ_1 é completa.

4. A *GUERRA FISCAL* será descrita segundo a hipótese de que ambos os Estados reajam às isenções rivais, supondo sempre que o rival não reaja às suas.

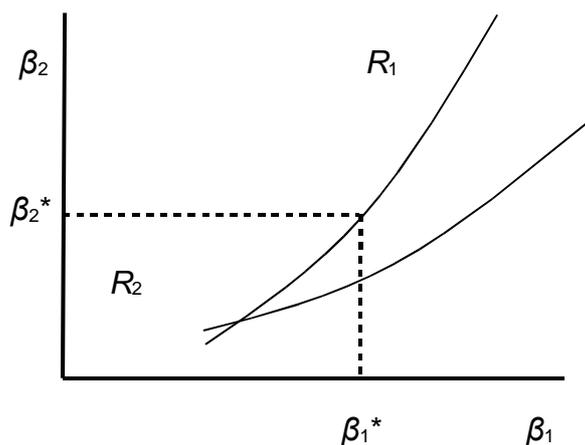
Maximizando W_1 em relação a β_1 surge a *função de reação* do Estado 1:

$$Y_{ni} + \beta_1 \frac{\partial Y_{ni}}{\partial \beta_1} = g(\bullet) = 0$$

A inclinação da *curva de reação* do Estado 1 a β_2 pode ser determinada, pelo teorema da função implícita (notando como g_1 a derivada da função de reação do Estado 1 em relação a β_1 e fazendo o mesmo com o Estado 2), conforme segue:

$$\frac{\partial \beta_1}{\partial \beta_2} = -\frac{g_2}{g_1} = -\frac{2\frac{\partial Y_{n1}}{\partial \beta_2} + \beta_1 \frac{\partial^2 Y_{n1}}{\partial \beta_1 \partial \beta_2}}{2\frac{\partial Y_{n1}}{\partial \beta_1} + \beta_1 \frac{\partial^2 Y_{n1}}{\partial \beta_1^2}} > 0$$

As *curvas de reação* dos Estados 1 e 2 graficamente representadas:



Patenteia-se que ambos os Estados reagem ao δ rival elevando seu próprio δ , até que $R_1 = R_2$ e a disputa atinja um ponto de equilíbrio.

Reescrita, a *função de reação* do Estado 1 como a elasticidade-renda de β_1 é:

$$\varepsilon_{yN, \beta_1}(\lambda_i, \beta_i, \beta_j) = -1$$

Substituindo as condições $Y_{n1} = k_1[\lambda_1 - c_1\beta_1 + c_2t_2]$ e $Y_{n2} = k_2[\lambda_2 + c_1\beta_1 - c_2t_2]$ nesta nova *função de reação*, tem-se as duas novas *alíquotas efetivas ótimas*:

$$\beta_1 = \frac{c_2\beta_2 + \lambda_1}{2c_1} \quad \beta_2 = \frac{c_1\beta_1 + \lambda_2}{2c_2}$$

Substituindo β_1 em β_2 e vice-versa obtêm-se as alíquotas ótimas de equilíbrio:

$$\beta^*_{1} = \frac{1}{c_1} \left[\frac{2}{3} \lambda_1 + \frac{1}{3} \lambda_2 \right] \quad \beta^*_{2} = \frac{1}{c_2} \left[\frac{2}{3} \lambda_2 + \frac{1}{3} \lambda_1 \right]$$

Em última análise, portanto, as *alíquotas efetivas* de imposto são funções das *vantagens competitivas* dos Estados. Sendo a nova diferença de rentabilidade dos Estados $\Psi_1 - \Psi_2 = 5/3(\lambda_1 - \lambda_2)$, infere-se que δ não tem efeito sobre k . O Estado com maior λ continua sendo o destino preferencial de k , embora todos renunciem, devido à guerra, necessariamente, parcela (ou totalidade) de seu t .

5. A *ARRECADAÇÃO FINAL* pode ser representada na forma de um jogo normal. É vantajoso para um Estado ter $\delta > 0$ se o rival tem $\delta = 0$, isto é: $W_1^N > W_1^{m1}$ e $W_2^N > W_2^{m2}$, bem como é tendencial todos tenham $\delta > 0$ se um deles tem $\delta > 0$, pois o Estado arrecada mais concedendo incentivos do que quando o rival concede e ele não, isto é: $W_1^* > W_1^{m2}$ e $W_2^* > W_2^{m1}$, ambas as noções dadas por definição da concavidade da função objetivo. Observe-se o *pay-off* do Estado 1 aparecerá sempre em primeiro lugar, separado do *pay-off* do Estado 2 por uma vírgula.

		Estado 2	
		$\delta = 0$	$\delta > 0$
Estado 1	$\delta = 0$	W_1^N, W_2^N	W_1^{m2}, W_2^{m2}
	$\delta > 0$	W_1^{m1}, W_2^{m1}	W_1^*, W_2^*

6. *MENCIONE-SE* a premiada formalização de Porsse, Haddad e Ribeiro, (2005). Dividindo o país em “um modelo inter-regional de equilíbrio geral computável” de

“jogos não cooperativos de competição tributária regional”, concluem que “o processo de competição tributária regional pode não implicar, necessariamente, em perdas de bem-estar”, dadas “as externalidades fiscais” - um vetor contratendencial. Esta análise de equilíbrio não contradiz a precedente, a reafirma e complementa.