

Autora: Aline Fonseca Franco – SINAFRESP/SP

**A CRISE DO FEDERALISMO BRASILEIRO – GUERRA FISCAL DO
ICMS: IMPLICAÇÕES E QUESTÕES ATUAIS**

2015

**A CRISE DO FEDERALISMO BRASILEIRO – GUERRA FISCAL DO
ICMS: IMPLICAÇÕES E QUESTÕES ATUAIS**

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Monografia apresentada à Fenafisco para
participação em Concurso de Monografias
do Fenafisco 2015.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX – XX
2015

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

A CRISE DO FEDERALISMO BRASILEIRO – GUERRA FISCAL DO ICMS: IMPLICAÇÕES E QUESTÕES ATUAIS

Monografia apresentada à Fenafisco para participação em Concurso de Monografias do Fenafisco 2015.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX – XX 2015

BANCA EXAMINADORA

Prof. _____

Prof. _____

Prof. _____

RESUMO

A crise do federalismo brasileiro – Guerra fiscal do ICMS: implicações e questões atuais

O presente trabalho buscou trazer os aspectos envolvidos sobre a crise vivenciada pelo Federalismo Brasileiro face à guerra fiscal entre os entes subnacionais. Abordou-se aspectos históricos, conceitos, elementos constitutivos, bem como a função do federalismo na construção do princípio democrático. Enfatizou-se sobre os critérios de garantia da tríplice autonomia dos entes federados e sua importância na preservação do pacto federativo. Face à grande desigualdade existente entre os entes federados e a concentração de receitas pela União, além da distribuição de responsabilidades aos demais entes federados, estes se vêm na necessidade de busca de investimentos privados e, para tanto, utilizam de mecanismos para angariar investimentos para seus territórios na busca de desenvolvimento regional e local. Nesse cenário se instala a guerra fiscal, verificada pela concessão de benefícios/incentivos, na maioria tributários, ao alvedrio das normas constitucionais e legais, gerando efeitos perversos à federação. A guerra fiscal, conforme demonstrado, apresenta efeitos no âmbito jurídico, político, social e econômico, sendo mais acirrada no âmbito do ICMS, gerando graves impactos em operações interestaduais e glosa de créditos pelo Estado destinatário. Apresentou-se os efeitos da guerra fiscal no curto e longo prazo, bem como no ambiente local, regional e nacional. Foram trazidas questões atuais sobre o tema guerra fiscal, dentre eles a proposta de súmula vinculante e julgados do STF, apresentando ao final propostas no sentido de resgatar o pacto federativo.

Palavras-chave: Princípio Federativo. Guerra Fiscal. ICMS. Benefícios Fiscais. Convênios Interestaduais.

ABSTRACT

The crisis of the Brazilian federalism – ICMS fiscal war: implications and current issues

The present work aims to bring aspects ABOUT crisis experienced by the Brazilian Federalism FRONT fiscal war between subnational units. Was approached historical aspects, concepts, components, and the function of federalism in the construction of the democratic principle. It was emphasized about the criteria of the triple guarantee autonomy of federate entities and their importance in preserving the federal pact. Because of the large existing between federate entities and the concentration of income inequality by the Union, in addition to distributing responsibilities to other federal entities, these have come in need to seek private investment and, therefore, use of mechanisms to attract investment to their territories in search of regional and local development. In this scenario is installed fiscal war, verified by the granting of benefits / incentives, tax in most without support of the constitutional and legal norms, generating perverse effects to the federation. The fiscal war as demonstrated has effects on the legal, political, social and economic context, being stronger under the ICMS, causing severe impacts on interstate operations and cut credit by the receiving state. Showed the effects of fiscal war in the short and long terms, as well as local, regional and national environment. Current questions on the topic fiscal war, including the proposal of binding precedent and the Supreme Court decisions, presenting the end proposals to rescue the federative pact.

Keywords: Federal principle. Fiscal war. ICMS. Fiscal benefits. Interstate covenants.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	FEDERAÇÃO E SEUS ELEMENTOS.....	9
2.1	Fundamentos e Conceito de Federalismo.....	9
2.2	Modelo Federalista Brasileiro – Aspectos Históricos e Fundamentos.....	11
2.3	Federalismo Fiscal – Autonomia.....	14
3	GUERRA FISCAL – LIMITAÇÕES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS - PAPEL DO GOVERNO CENTRAL.....	20
3.1	Guerra Fiscal entre os Estados – Crise do Pacto Federativo.....	25
3.1.1	ICMS - Benefícios Fiscais e suas finalidades – convênios.....	28
3.1.2.	ICMS – Princípios norteadores específicos – sistemática da tributação.....	40
3.1.3.	Benefícios Fiscais à margem do CONFAZ e seus efeitos.....	44
3.1.4	Efeitos da Guerra Fiscal.....	50
4	CONCLUSÃO.....	55
	REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

A forma de Estado adotada pela República Federativa do Brasil conferiu, por meio da descentralização política, autonomia aos entes subnacionais com o propósito de proporcionar maior eficiência na alocação de recursos, face às peculiaridades regionais e locais, almejando atingir o princípio democrático.

Um dos aspectos da autonomia das unidades federadas se funda na sua capacidade financeira para gerir suas demandas, a qual foi conferida por meio da repartição de competência para instituir tributos, bem como pela repartição de receitas entre os entes federados estabelecidas pelo texto constitucional.

Ocorre que a amplitude do território brasileiro marcado por grandes desigualdades regionais, juntamente com a crescente demanda por serviços públicos e a concentração de receitas tributárias na União, criaram um ambiente propício à instalação e agravamento da denominada “guerra fiscal”.

Tal instituto, caracterizado pela competição entre os entes subnacionais na busca por investimentos em seus respectivos territórios, concretiza-se geralmente pela concessão de benefícios ou incentivos tributários aos investidores. Esta prática é mais acirrada no âmbito do ICMS, imposto de competência estadual, o qual, face à sua sistemática, provoca repercussões na arrecadação dos entes envolvidos nas operações interestaduais (remetente e destinatário), quando da presença de benefícios fiscais.

É notória, pois, a crise vivenciada pelo federalismo brasileiro, a qual ensejou, em 2012, a criação pelo Senado Federal de uma comissão para pensar sobre propostas no sentido de buscar a harmonização dos entes subnacionais e resgatar o pacto federativo.

A guerra fiscal também é objeto de ampla demanda judicial promovida pelas unidades federadas que se acham prejudicadas, levadas ao Supremo Tribunal Federal por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade frente às normas concessivas de benefícios fiscais pelos Estados ou Distrito Federal à revelia da forma determinada pela Constituição Federal.

Nesse sentido, o presente estudo se faz importante para o fim de trazer as questões que envolvem o tema, principalmente os efeitos da guerra fiscal sobre o pacto federativo. Relevante também será para a apresentação de discussão sobre a problemática relativa ao alcance do objetivo fundamental almejado pelo legislador constitucional no que se refere à diminuição das desigualdades regionais e o papel do governo central na concretização desse fundamento, propondo-se também a apresentar sugestões para amenização do conflito, em vista dos ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais.

2 FEDERAÇÃO E SEUS ELEMENTOS

2.1 Fundamentos e Conceito de Federalismo

O Estado Federal moderno, conforme preconiza Dalmo de Abreu Dallari (2010), teve sua gênese em 1787 com o surgimento dos Estados Unidos da América, a partir da integração definitiva das treze colônias britânicas que haviam logrado independência em 1776. Inicialmente, as colônias se reuniram sob a forma de uma confederação, criada por meio de um tratado, tendo elas optado por manter intactas a soberania, a liberdade e a independência.

Posteriormente, em 1787, os representantes dos Estados fizeram a revisão dos Artigos da Confederação e aprovaram a transformação da confederação em uma federação, com a elaboração de uma Constituição comum, a qual todos os Estados ficaram submetidos, abrindo mão de suas soberanias. Estabeleceram a divisão dos poderes governamentais entre o governo nacional e os Estados, bem como sedimentou-se o modelo defendido por Montesquieu com as separações dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Nesse contexto, Dallari (2010) expõe que a ideia de federação (do latim *foedus*, pacto, aliança) relaciona-se à forma do exercício de poder político que permite a coexistência de diferentes entes, os quais formam, juntos, um Estado único federal que detém a soberania, distribuindo certos graus de autonomia aos seus membros.

Apesar de não ser tarefa fácil definir precisamente o que venha a ser “federação”, seu conceito se relaciona à união de Estados sob a égide do governo central, ao mesmo tempo que representa a difusão de poder entre os governos locais, subnacionais.

Na lição de Geraldo Ataliba, federalismo configura-se pela:

[...] a associação de Estados para a formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal” (Sampaio Dória), caracterizadora de sua igualdade jurídica (Rui Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen). (ATALIBA, 2004, p. 34)

Contudo, adverte o renomado doutrinador Roque Antônio Carraza (2011) que não existe um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação, constituindo um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo.

Concorda com tal entendimento Elali (2005) quando diz que a ideia de Federação não se limita a um modelo, sendo ampla, mutável e se atualiza no tempo.

Conforme cita José Afonso da Silva (1992), o Brasil assumiu a forma de “Estado Federal” em 1889 com a proclamação da República, o que foi mantido nas Constituições posteriores, embora o federalismo da Constituição de 1967 e de sua Emenda n. 1/69 tenha sido apenas “nominal”, ficando a União com suas competências bastantes dilatadas em detrimento dos Estados.

Essa forma de Estado, prevista no artigo 1º da Constituição Federal de 1988, constitui cláusula pétrea, insuscetível de abolição por meio de emenda constitucional, conforme estatui em seu artigo 60, §4º, I.

Tal garantia configura-se, pois, como direito fundamental, uma vez que o federalismo mantém relações com valores como a liberdade e a segurança do homem, e ainda com os destinos, atribuições e limites do Estado como “superorganização política”, conforme defende Elali (2005, p.17).

Além desses aspectos, na lição de Dallari (2010), a organização federativa favorece a preservação das características locais e assegura ao povo acesso mais fácil aos governantes por meio de um poder local, favorecendo a democracia, a integração e a solidariedade.

Ressaltou o renomado doutrinador, entretanto, que o Estado Federal dificulta, e às vezes impede mesmo, a planificação, podendo também serem verificados conflitos jurídicos e políticos pela coexistência de inúmeras esferas autônomas, cujos limites nem sempre podem ser claramente fixados.

Oswaldo Santos de Carvalho (2013) aponta, em sua obra, os elementos essenciais à existência do Estado Federal, são eles: i) isonomia jurídica entre os entes federados; ii) ampla autonomia política, jurídica, administrativa e orçamentária desses entes; iii) existência de ordens regionais de poder político em torno de um poder central; iv) vedação à dissolução da ordem federativa e v) atribuições de competências aos diferentes membros da federação. Essas competências podem ser veiculadas de forma concorrente, comum, privativas e residuais.

É de se observar que, além da autonomia política, a Constituição Federal outorgou aos Estados, Distrito Federal e Municípios o poder de auto constituição, mediante a prerrogativa de aprovação de suas Constituições e Leis Orgânicas respectivas, em consonância aos primados da Lei Maior.

Assim, é certo que a Federação convive com o exercício simultâneo de poder político por diferentes esferas. Por esta razão há que se fazer a diferenciação entre Federação e descentralização, apesar de alguns doutrinadores considerarem sinônimos. Elali (2005, p. 23), a este respeito exemplifica a diferenciação com a possibilidade da existência de Estados unitários descentralizados e traz também a manifestação do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso neste sentido, dizendo o seguinte: “Se o Estado Federal constitui forma de descentralização do poder, certo é, entretanto, que somente isto não basta para caracterizá-lo”.

Essa descentralização da atuação da administração pública visa atingir os objetivos estipulados pela Constituição Federal, no estabelecimento e divisão de metas entre os entes, fazendo-o também para a captação de recursos financeiros através das competências tributárias, dentro do âmbito mais restrito ao federalismo fiscal. Observa-se que a descentralização aumenta os gastos dos demais entes federados, na medida em que alivia os encargos da União.

No âmbito das finanças públicas, Fabio Giambiagi e Ana Cláudia Além (2008) expõem que a busca de uma alocação de recursos mais eficiente constitui um dos principais objetivos do processo de descentralização, determinando qual a esfera de governo pode administrar de forma mais eficiente as receitas, os gastos, as transferências, a regulação e outras funções públicas.

Para se atingir o fim almejado precipuamente pelo federalismo, quanto à eficiência na alocação de recursos, necessário se faz, na lição de Elali (2005), que haja uma adaptação do sistema em consonância às mudanças sociais, alterando-se o mesmo, sempre que necessário, para se amoldar às necessidades da sociedade.

2.2 Modelo Federalista Brasileiro – Aspectos Históricos e Fundamentos

No Brasil, o federalismo está relacionado aos pontos que marcaram sua história política e social. As ordens constitucionais brasileiras de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988 caracterizaram-se pela alternância de modelos centralizadores e descentralizadores e, conforme dispõe Elali (2005), deve-se às

condições de dominação colonial portuguesa que, em face dos problemas de diferentes períodos de exploração, teve que alterar a forma de exercer o poder sobre o território brasileiro

A primeira forma de Estado Federal surgiu no Brasil em 1889, ano da Proclamação da República, tendo sido mantida nas constituições posteriores, lembrando que na Constituição de 1967 e na Emenda 1/69 se mostrou apenas “nominal”, conforme adverte Elali (2005).

Fernando Rezende e José Roberto Afonso (2000) citam que o modelo federalista brasileiro não foi mera cópia do norte americano, uma vez que no período colonial as relações entre as províncias brasileiras praticamente não existiam, não apenas em razão de distância ou pela falta de meios de comunicação, mas também por ausência de motivos econômicos de intercâmbio causado pelo monopólio da Coroa Portuguesa, a qual mantinha relações bilaterais somente com as províncias mais importantes.

Pela ausência de vínculos e relações entre as províncias, relata Elali (2005) que, após a declaração da independência em 1822, surgiram numerosos movimentos separatistas, levando à adoção da ideia de centralização do poder político na primeira Constituição de 1824, sob a égide de uma monarquia, objetivando-se manter a união das províncias. Como exemplo, cita o autor a Guerra dos Farrapos (1835 a 1845), como importante revolta com ideal separatista que durou uma década.

Após a ocorrência de vários movimentos nesses moldes, nasceu a República sob o fundamento do espírito liberal, sendo aceitos os ideais de descentralização do poder.

Fernando Rezende e José Roberto Afonso (2004) citam que no início do século XX, a unidade do país não era mais motivo de preocupação, sendo que outros conflitos que surgiram na Primeira República (1889-1930) deveram-se mais às condições sociais (Canudos, Revolta da Chibata) ou divergências políticas do que a tentativas de secessão. A partir de então, as revoltas tiveram mais a ver com centralização ou descentralização, agora apoiadas por interesses regionais, que ainda encontra-se em debate frente às peculiaridades do federalismo brasileiro.

Explicam os autores que, em 1922, um movimento revolucionário conhecido como Revolta dos Tenentes, deu início ao processo que levou à ascensão de Getúlio Vargas em 1930 e a um novo período de centralização do

poder político. A partir de então, a história da federação brasileira foi marcada por oscilações entre períodos de centralização e descentralização. À derrubada de Vargas em 1945 seguiu-se um período de descentralização que durou até a instalação do regime militar, em 1964, retomando-se a centralização.

Uma nova onda de descentralização somente se verificou durante a transição para a democracia, no começo dos anos 80, tomando forma definitiva na nova Constituição de 1988.

Explicam os autores que, nesse período, a autonomia federalista se beneficiou com a decisão de dar aos Estados o privilégio de tributar petróleo, telecomunicações e energia elétrica, aumentando assim sua base tributária, além de que um significativo aumento das receitas federais compartilhadas com os Estados e Municípios foi benéfico para os Estados menos desenvolvidos e os pequenos Municípios. O poder dos governos locais foi ratificado quando os municípios ganharam o status de membros da federação.

O texto constitucional de 1988 faz menção expressa à Federação como sendo a formação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, embora não exista a representação nacional dos últimos. Na verdade, o pacto federativo instituído no artigo 1º da Constituição Federal foi alçado a um *status* de norma principiológica, com grande força normativa norteadora. O legislador ordinário reforçou ainda sua importância, limitando o poder legislativo derivado, quando o inseriu no núcleo irreformável da Magna Carta - artigo 60, §4º, I, bem como quando estabeleceu as hipóteses de intervenção federal.

A partir dos anos 90, houve aumento na parte do governo federal da coleta total de impostos e também um grande controle sobre as dívidas subnacionais. De outro lado, a exigência de eficiência e responsabilidade nas políticas públicas advindas da conscientização de seus direitos pelos cidadãos, impulsionou a descentralização nos gastos públicos, aumento as responsabilidades dos entes federados, não acompanhado pelo maior repasse de receitas.

Em decorrência dos problemas regionais, alguns Estados passaram a ter grande desenvolvimento econômico e outros ficaram na dependência do Governo central, sendo verificada grande disparidade entre os Estados mais industrializados/desenvolvidos e os Estados menos industrializados/desenvolvidos. A região mais próspera - Sudeste (São Paulo e Minas Gerais) exigia um papel menor para o governo central e mostrava maior autonomia estadual. As regiões

menos desenvolvidas viam em um governo federal forte a única maneira de fazer seus interesses prevalecerem no planejamento de políticas de desenvolvimento.

2.3 Federalismo Fiscal – Autonomia

Dentre os elementos que caracterizam o Estado Federal brasileiro está a descentralização política ou repartição constitucional de competências e a repartição constitucional de rendas suficientes para lhes garantir a autonomia financeira.

Sustenta José Maurício Conti (2001) que para garantir autonomia é necessário que os entes tenham recursos próprios, o que lhes permitiria não ficarem vinculados ao Governo Central, numa relação de hierarquia política. Explicou também que cada Federação deve determinar que espécies e que graus de autonomia possuirão os entes federativos.

Em torno dos institutos da autonomia e da competência, grande corrente de doutrinadores defendem a inexistência de hierarquia entre os entes federados, devendo ser considerados iguais para fins de exercício do poder político.

Nas palavras de Roque Antônio Carraza:

Laboram em erro os que veem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma dessas entidades políticas, campos de atuação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar. (CARRAZA, 2011, p.96).

Cada unidade federada tem competência para tratar de determinados assuntos, sem que a União possa se imiscuir neles, nem vice-versa. Assim, o artigo 18 da Constituição Federal em vigor, ao dispor sobre a organização político-administrativa do país, garante plena autonomia aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, como entidades integrantes da Federação.

A autonomia política e administrativa é alicerçada numa correspondente autonomia financeira que, no tocante ao exercício do poder tributário, se materializa pela outorga de competência aos entes federados para instituir tributos, em caráter concorrente ou privativo.

Com efeito, se os recursos forem insuficientes, a autonomia sucumbirá. A respeito do assunto, José Maurício Conti (2008) enfatiza que as repartições de receitas consubstanciam um ponto crucial na organização dos Estados sob a forma federativa e constituem verdadeiro alicerce da autonomia das entidades. Para isso,

lhes são assegurados os tributos de sua competência própria, em função de um sistema de repartição de fontes de receita. Havendo dispositivo constitucional que atribua a instituição e a cobrança de tributos a determinado ente, este estará sujeito a limitação tão somente quanto à edição de normas gerais, de caráter nacional, destinada a manter um mínimo de uniformidade legislativa.

Nas palavras de Roque Antônio Carraza (2011, pg. 60), a “Constituição Federal é ‘a lei tributária fundamental’, pois ela contém as diretrizes básicas a serem aplicadas aos tributos”.

No Brasil, a constituição vigente atribuiu competências tributárias para todos os entes federados, inclusive aos Municípios, mas o fez de forma rígida para evitar o enfraquecimento das Unidades Federativas.

José Maurício Conti (2008, p. 908) expõe que são inúmeras as dificuldades para assegurar aos entes a suficiência de recursos imprescindível para a autonomia financeira, sendo uma delas a difícil tarefa em estabelecer critérios para melhor distribuir as competências tributárias. Relata que os tributos são atribuídos a uma ou outra unidade da Federação levando-se em consideração, entre outros, a eficiência na cobrança, de forma a evitar distorções, como por exemplo, a “guerra fiscal”, que acaba prejudicando todo o sistema.

Exemplifica que tributos sobre a propriedade imóvel, como o IPTU, foram reservados aos Municípios, dada a melhor capacitação deste ente para cadastrar e avaliar o imóvel, bem como para identificar e cobrar o contribuinte. Quanto aos tributos sobre o comércio exterior, estes se enquadram na competência da União em face da inviabilidade fática de ficarem sob o comando de entes subnacionais, hipótese em que causaria intensa guerra fiscal, bem como inviabilizariam a adoção de políticas centralizadas de controle e levaria a uma multiplicidade de legislações e procedimentos diferentes ligadas a esse comércio.

Assim, definiu o legislador ordinário as competências tributárias de forma taxativa referente aos impostos: União (Imposto de Renda; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto sobre Importação; Imposto sobre Exportações, Imposto Territorial Rural e Imposto sobre Grandes Fortunas); Estados e Distrito Federal (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Telecomunicações; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação) e aos Municípios e ao Distrito Federal (Imposto sobre Serviços, Imposto

sobre a Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre a Transferência de Bens Imóveis).

Em relação às taxas e contribuições de melhoria conferiu a todos os entes o direito de tributar, bem como as contribuições relativas aos seus servidores. Reservou, entretanto, à União as contribuições parafiscais, contribuições de intervenção no domínio econômico, os empréstimos compulsórios, bem como a competência residual.

Segundo José Maurício Conti (2008, p. 909), a repartição de fontes de receita não é suficiente para alcançar a autonomia financeira, sendo necessária ainda a repartição do produto da arrecadação, a qual é dotada de instrumentos que permitem ajustar a distribuição de recursos de modo a atenuar distorções entre as unidades federativas, com equidade e eficiência, buscando aproximar-se de um ideal de justiça fiscal.

Os fundos de participação são exemplos desses instrumentos extremamente relevantes no nosso federalismo fiscal, os quais adotam fórmulas que permitem a utilização de transferências intergovernamentais.

Cita o autor alguns deles:

1 - Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (21,5% da arrecadação da União sobre o IPI e IR – distribuído conforme a região da Federação da qual o Estado faz parte, a superfície territorial, a renda *per capita* e a população);

2 – Fundo de Participação dos Municípios (22,5% da arrecadação do IPI e do IR, distribuído conforme a renda *per capita* e a população, bem como o fato de ser ou não capital do Estado – no mês de dezembro de cada ano será a porcentagem majorada em 1% -Emenda Constitucional n. 55/2007);

3 – Fundos de Financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (3% da arrecadação do IPI e IR, distribuídos por meio de transferências intergovernamentais voluntárias e condicionadas).

4 – Fundo para manutenção da educação básica - FUNDEB (20% dos recursos dos impostos estaduais – ICMS, IPVA, ITCMD, recursos Municipais oriundos das transferências recebidas pela arrecadação do ITR, IPVA e ICMS, bem como dos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios (CF, ADCT, art. 60, II).

5 – Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza – arts. 79 e 80 do ADCT da Constituição Federal.

Cita-se ainda a partilha do ICMS dos Estados aos Municípios, em consonância ao disposto no artigo 158, IV, da CF/88, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios.

Assim, verifica-se que o sistema tributário brasileiro utiliza várias das técnicas de federalismo fiscal, havendo tanto repartição de fontes de receita, como repartição do produto da arrecadação, diretamente e por meio de fundos, com várias espécies de transferências intergovernamentais. Cuida-se, portanto, de um sistema complexo e que deve se ajustar às necessidades por que passam a sociedade, sempre em busca dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, expressos em seu artigo 3º, conforme defende José Maurício Conti (2008, p. 910).

Nesse sentido, aponta Elali (2005) que a Constituição há de ser estável, sem, contudo, ser imutável, sendo possível a reformulação no âmbito das competências, alterando-se os mecanismos de administração política e financeira para atingir os objetivos maiores de um verdadeiro Estado Social, conforme as necessidades momentâneas da sociedade e do próprio Estado Brasileiro. Nas suas palavras:

Não se demonstra razoável manter uma estrutura política inviável apenas para não violar a norma fundamental quando esta é mal interpretada, porque não é esse o sentido. Ao contrário, seu sentido é manter a descentralização política de forma a evitar uma abusiva “concentração de poderes”, formando-se, possivelmente um Estado totalitário. [...] Portanto, para que seja possível a efetivação de tais objetivos fundamentais, o País precisa se adaptar às realidades que vão se formando. (ELALI 2005, p.60).

Assim, em consonância aos doutrinadores citados, para se conservar o pacto federativo, há que ser conservada a autonomia financeira de cada ente, observando-se as suas necessidades e as suas peculiaridades.

Nessa linha, Serra e Afonso (1999) apontam peculiaridades do federalismo brasileiro, o qual é formado por grandes desigualdades entre seus membros. Citam os autores, como primeira peculiaridade, a criação de um número imenso de municípios: 1.400 novos municípios criados de 1998 até 1997, sendo a maioria deles localizados nas regiões mais pobres do país e, vez que estas entidades não gozam de receitas próprias suficientes para as suas necessidades, mas dependem de transferências intergovernamentais, causou enormes distorções na alocação de recursos. Outra peculiaridade seria o fato de que, embora tenha a Constituição Federal de 1988 trazido substancial aumento na disponibilidade de

recursos de Estados e Municípios, tanto em termos de arrecadação própria como de transferências, o certo é que não houve definição clara das atribuições e competências de cada ente federado, notando-se um processo desorganizado de descentralização de encargos, sem que haja o respectivo recurso público para custeio. Criou-se uma defasagem entre as demandas e a oferta de serviços públicos, fenômeno que alguns autores chamam de desequilíbrios verticais.

A terceira peculiaridade do modelo federalista brasileiro, segundo o autor, se baseia na existência dos “desequilíbrios horizontais”, marcado pela extrema desigualdade regional, as quais, para atenuá-las, foram criados o sistema de desconcentração horizontal das receitas tributárias, por meio da distribuição privilegiada de recursos às regiões menos desenvolvidas, citando-se conforme já exemplificado acima, o Fundo de Participação dos Estados – FPE, em que os Estados mais ricos, recebem parcelas muito menores que os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Esses fatos, se de um lado atenua as disparidades regionais, de outro cria uma certa independência desses entes em relação às receitas tributárias próprias, conforme explica Guilherme Bueno de Carvalho (2004). Cita o autor que os Estados maiores e Municípios mais populosos dependem diretamente da arrecadação própria, além de suportarem uma demanda por serviços públicos bem maior, o que os coloca em situação menos privilegiada quando se fala em renúncia fiscal. Destacou também que a Federação brasileira tinha como característica peculiar, até pouco tempo antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, a absoluta irresponsabilidade com relação ao equilíbrio das finanças públicas, funcionando a União como financiadora última dos déficits e dívidas acumuladas das entidades subnacionais.

Ressalta ainda que esse quadro de descontrole fiscal incentivou governantes locais à concessão de benefícios a empresas interessadas em investir sem que houvesse absolutamente nenhum planejamento, uma vez que, em última instância, os desequilíbrios de caixa seriam assumidos pela União.

Entretanto, com a edição de normas e implementação de medidas para coibir a irresponsabilidade fiscal – Lei de Responsabilidade Fiscal - houve uma profunda transformação nessa situação. Houve também a consolidação e federalização da dívida interna das entidades subnacionais pela União, levando os governantes locais a planejar os investimentos diretos e as renúncias fiscais.

Por outro lado, importante ressaltar que nos últimos anos, tem havido uma marcante centralização de receitas com o aumento da participação da União na carga tributária total, por meio de aumentos sucessivos de Contribuições Sociais, as quais não são objeto de repasse aos Estados e Municípios via FPM e FPE, detendo, assim, o governo federal, grande parcela da receita tributária total.

É nesse cenário de distorções e desequilíbrios que surge a conhecida “guerra fiscal”, a qual coloca em xeque o pacto federativo.

3 GUERRA FISCAL – LIMITAÇÕES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS - PAPEL DO GOVERNO CENTRAL

A competição dos entes subnacionais por investimentos privados pela via de renúncia fiscal ou pela concessão de outros tipos de benefícios se fortalece dentro de um modelo federalista não cooperativo, conforme suas peculiaridades descritas no item precedente. Soma-se também a ausência de capacidade para coordenação e composição dos interesses conflituosos por parte do governo central.

Sobre o conceito de “guerra fiscal”, Ricardo Varsano apud Guilherme Bueno de Carvalho (2004, p. 75), a define como “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”.

Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti (2000) definem a guerra fiscal, num contexto federativo, como um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos, em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre os interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.

Por seu turno, numa análise mais direcionada aos efeitos locais e regionais da guerra fiscal, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (1991) defendem a concessão de benefícios fiscais pelos entes federados, os quais visam conferir efetividade ao disposto no artigo 3º, inciso III da Constituição Federal, de forma a diminuir as desigualdades regionais:

Os incentivos fiscais manifestam-se sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensões de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados crédito-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis a do desenvolvimento econômico e social por meio da ação do comportamento ao qual são condicionados. (ATALIBA, GONÇALVES, 1991, pg. 167).

Corroborando esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho (2006) reconhece o lado positivo da guerra fiscal, em seus aspectos regionais e locais. Nas suas palavras:

Aliás, diga-se de passagem, a “guerra fiscal” tem seu lado positivo, manifestado no empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico social, com benefícios significativos para a Administração e para os administrados. Sobremais, como tudo há de pautar-se em consonância com as diretrizes do direito posto, esse confronto de política tributária acaba, muitas vezes, propiciando aprofundamento cognoscitivo das legislações vigentes, desencadeando reformas que aperfeiçoam instituições e aprimoram mecanismos de implantação de tributos (CARVALHO, 2006, pg. 679).

De outro lado, Ricardo Calciolari (2006) aponta que os efeitos positivos da guerra fiscal são de curto prazo para o ente vitorioso, mas no longo prazo, são ruins para toda a Federação. Os entes com alíquotas maiores serão forçados a baixá-las ao patamar dos concorrentes, sob pena de não “atrair” o capital privado, levando à obtenção de menor receita e maior dependência das transferências intergovernamentais.

Relevante ressaltarmos que os benefícios ou incentivos concedidos pelos entes federados podem ser não tributários ou tributários, sendo o estudo dos benefícios tributários o foco deste estudo.

No âmbito dos Municípios, por exemplo, a guerra fiscal tem sido travada utilizando-se, além de benefícios fiscais, caracterizados pela concessão de alíquotas menores de ISS (Imposto sobre Serviços) para atrair empresas prestadoras de serviços para seu território, utilizam também a concessão de benefícios não tributários, como a doação de terrenos (juntamente isenção de IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana) e instalação de infraestrutura. Além disso, concedem ainda amortização dos investimentos com a devolução integral ou parcial das parcelas relativas ao incremento gerado pela empresa beneficiada nos montantes recebidos pelo Município do Fundo de Participação – FPM.

É no âmbito dos Estados que a guerra fiscal se mostra com maior intensidade, sobre a qual debruçaremos nosso estudo, diante da maior relevância no impacto no pacto federativo. Esta se utiliza do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

Comunicação - para atrair investimentos privados e se baseia na sistemática de tributação na origem do imposto.

Segundo ELALI (2007), os incentivos fiscais, nas diversas modalidades: subvenções, subsídios, créditos presumidos, isenções etc, não obstante possíveis diferenças em seus regimes jurídicos, são instrumentos hábeis para a intervenção estatal sobre o domínio econômico, incentivando determinados comportamentos por parte dos agentes econômicos vinculados aos interesses públicos.

É de se considerar que o sistema tributário brasileiro tem sua estrutura delineada em normas constitucionais (artigos 142 a 162), configurando-se como um sistema bastante rígido, trazendo um regramento de forma ampla e minuciosa, apresentando os tributos (sendo parte deles de competência exclusiva de cada ente), as competências tributárias (suas limitações e a partilha de receitas), consoante dispõe Paulo de Barros Carvalho (2002).

As normas de competência tributária dotam as pessoas políticas de aptidão para editar normas jurídicas que versem sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, inovando o ordenamento jurídico positivo.

Na lição de José Souto Maior (2007), no poder de tributar se insere o poder de eximir, como verso e reverso de uma mesma medalha, sendo certo que o poder de isentar é o próprio poder de tributar. Assim, detendo os entes federativos de competência tributária para editar normas sobre a criação de tributos, também a têm para editar normas de exoneração tributária.

Ives Gandra Martins e José Rubens Marone (2006) defendem que a autonomia financeira, constitucionalmente garantida, possibilita aos entes federativos a discricionariedade no tocante ao uso e destinação dos recursos públicos, desde que amparada por comandos de lei, de modo que seria inteiramente possível haver a disposição dos valores em prol da sociedade, por intermédio de incentivos fiscais.

Defensores da guerra fiscal alegam que os entes subnacionais, diante de sua autonomia (política, administrativa e financeira) conferidas pela Constituição, não podem e não devem sujeitarem-se ao poder central quando o tema é a política de desenvolvimento local, cabendo aos entes implementar suas políticas de industrialização sem a interferência do governo central. Assim, diante da autonomia em matéria tributária concedida pela Constituição aos entes federados, não haveria lugar, no pacto federativo, para represálias entre os entes federados.

Nesta linha, Guilherme Bueno de Carvalho (2004) defende que os elementos essenciais para a deflagração da guerra fiscal são a autonomia concedida pela Constituição Federal às entidades subnacionais e a competência tributária de que dispõem.

Camargo (2004) cita que a guerra fiscal, uma vez que maléfica ao pacto federativo e aos interesses nacionais, em face da perda de receitas públicas e da marcante ausência de cooperação entre os entes federados, o governo central deveria dispor de instrumentos legais e políticos para contornar tal conflito de interesses e estabelecer uma política de desenvolvimento.

Para a concessão de benefícios fiscais, a Constituição Federal estipula os limites genéricos a serem observados pelos entes federados, apresentando, em seu artigo 150, §6º, a reserva de lei específica para a concessão de benefícios fiscais.

No caso do ICMS, entretanto, impõe a necessidade de observância do regramento específico determinado pelo artigo 155, §2º, XII, “g”, vejamos:

Art. 150 (...)

§6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Diante da norma, verifica-se que qualquer benefício/incentivo fiscal somente pode ser concedido mediante lei ordinária específica, devendo, no caso do ICMS, serem atendidas as exigências da Lei Complementar 24/75, a qual define a forma como serão concedidos e revogados os incentivos, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88, com a aprovação prévia do CONFAZ – Conselho de Política Fazendária.

Insta observar também a limitação conferida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101, de 05 de maio de 2000 - sobre a renúncia de receitas pelos entes federados, a qual objetivou a redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública. A LRF traz mecanismos para aperfeiçoar a arrecadação tributária, impondo condições à concessão de incentivos tributários, conforme se observa no seu art. 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra **renúncia de receita** deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva

iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º renúncia compreende **anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.**

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Como se nota, o artigo 14 da LRF objetiva a adoção de uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente para prevenir situações de desequilíbrio orçamentário. Tal regramento encontra fundamento de validade na Constituição Federal, no artigo 165, §6º, que dispõe sobre o orçamento, vejamos

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Segundo Marcos Nóbrega apud Carvalho (2013, p. 56), o objetivo da LRF não foi obstar por completo a prática da guerra fiscal ou a concessão de benefícios fiscais que impactam no déficit do orçamento público, mas sim “dotar o mecanismo de concessão de racionalidade, planejamento e, sobretudo, transparência”.

Observa-se que a competência para instituir tributos pelos entes federados encontra-se delimitada constitucionalmente, bem como deve ser observada a reserva legal para concessão de benefícios fiscais (exceto ICMS). Entretanto, verifica-se que é de âmbito legal a limitação para a renúncia de receita de tributos, em que se estabelece as sanções, os limites e os controles, nos termos do disposto na LRF.

No âmbito do ICMS, conforme veremos adiante, temos a Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual Constituição, a qual traz a disciplina sobre a forma de concessão e revogação dos incentivos fiscais, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88, com a aprovação prévia do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

Assim, verifica-se a permissão, pelo ordenamento pátrio, para a concessão de incentivos/benefícios, desde que sejam observados os limites constitucionais e legais e que o objetivo último se constitua na redução das desigualdades regionais (artigo 3º, III da CF/88) e no desenvolvimento.

Entretanto, são muitos os incentivos/benefícios concedidos ao alvedrio dessas normas, os quais agravam a cada dia a guerra fiscal, principalmente entre os Estados, no âmbito do ICMS. Verifica-se, como agravante da situação a abstenção do governo central, até por questões de autonomia dos entes federados e da necessidade de reforma tributária, no sentido de estabelecer critérios de cooperação para preservar o pacto federativo.

3.1 Guerra Fiscal entre os Estados – Crise do Pacto Federativo

É notória e preocupante a crise do pacto federativo brasileiro. Paulo de Barros Carvalho (2011) cita que a federação está em crise e as entidades políticas que a compõem passam por momentos de importantes dissonâncias de cunho jurídico, a par dos já conhecidos e tradicionais desencontros de ordem socioeconômica.

Nesse sentido, Ives Gandra Martins (2011) afirma que, em face da crise federativa, foi nomeada em 2012, comissão de especialistas pelo Senado Federal para repensar o pacto federativo. Dentre os temas que mereceram atenção prioritária foram a Guerra Fiscal do ICMS, a renovação das condições para renegociação da dívida dos Estados para com a União e a fixação de novo critério para a distribuição das importâncias relativas ao Fundo de Participação dos Estados. Enfatiza que a crise do federalismo brasileiro é uma situação real e merece atenção dentro do âmbito político, econômico e jurídico, ressaltando que, em face dos contornos do território brasileiro e suas peculiaridades regionais, a questão já se apresenta por si só bastante complexa.

Expõe também o autor que, especificamente no âmbito do ICMS, imposto de “vocalização nacional”, sua regionalização feita pela EC 18/65 e mantida pelas Constituições de 67 e 88, causou indiscutível impacto nas operações interestaduais e gerou a disputa entre os Estados para aumentar a sua arrecadação.

Verificou-se que após a CF/88, devido à União ter perdido receita de IPI- Imposto sobre Produtos Industrializado - e do IR – Imposto Sobre a Renda - para os Estados e Municípios, houve exacerbação da guerra fiscal, uma vez que a União deixou de praticar políticas regionais.

Paulo de Barros Carvalho (2011) expõe que a chamada guerra fiscal que vem ocorrendo entre as unidades da federação assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete também um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu. Destacou, entretanto, que a guerra fiscal tem seu lado positivo, manifestando-se o empenho que as unidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, com benefícios significantes para a Administração e para os administrados.

Outrossim, enfatiza o renomado doutrinador, que esse ângulo do assunto dista de afastar os sérios detrimientos que a guerra fiscal desencadeia, tornando-se ameaça constante para o bom funcionamento do sistema normativo, comprometendo decisivamente a aplicabilidade de valores fundamentais para a instituição e administração das figuras impositivas.

Expõe também que a guerra fiscal do ICMS envolve não apenas o atrito entre as entidades tributantes, mas afeta diretamente os contribuintes que usufruíram de incentivos e aqueles que tiveram algum tipo de relacionamento comercial com eles. Extrapola também o âmbito estritamente jurídico e invade o campo econômico.

O autor cita que, à luz da guerra fiscal, os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que almejam. Do outro lado, os Estados menos favorecidos contra-atacam com o argumento de que teriam o direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e distorções que o sistema tributário inegavelmente ostenta.

Ressalta o autor que, diante da insegurança jurídica quanto à validade das concessões oferecidas e com as possíveis retaliações advindas contra eles pelo Fisco, sofrem os contribuintes.

Os principais fatores que têm propiciado a intensificação da guerra fiscal no âmbito dos Estados, segundo Vogas (2011) são: a existência de um sistema federativo extremamente desigual, a competência estadual de um imposto sobre o valor agregado, ICMS como principal fonte de financiamento dos Estados, falta de políticas nacionais bem delineadas de desenvolvimento regional, benefícios de forma unilateral e atuação cada vez mais precária do CONFAZ.

Ressaltou ainda a autora que a centralização da federação brasileira na União, sob o ponto de vista financeiro (aumento da receita tributária da União advinda de contribuições, as quais não têm receita partilhada entre os demais entes), traz expressivas implicações de ordem política, posto que os Estados e Municípios passam a depender de transferências voluntárias da União, o que não se ajusta ao modelo idealizado originalmente pela Constituição.

Como mecanismo para diminuição dos efeitos e do estímulo à manutenção da guerra fiscal, existe previsão no artigo 155, §2º, incisos IV, V e VI da atual Constituição para que o Senado Federal institua um sistema de controle das alíquotas internas e interestaduais, mínimas e máximas.

Tal prerrogativa, segundo Martins (2011), tem como objetivo (i) eliminar os riscos de que os incentivos outorgados por um Estado tivesse impacto de descompetitividade em relação a Estados que dele recebessem mercadorias com ICMS estimulado – mediante aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de conflito entre os Estados; (ii) estabelecer as alíquotas aplicadas nas operações interestaduais e de exportação; (iii) exigir a unanimidade de Estados e Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas e (iv) exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal.

A função da alíquota interestadual, considerando o sistema não-cumulativo característico do ICMS (CF, art. 155, §2º, I), consiste na definição da parcela do imposto que caberá ao Estado de origem e ao Estado de destino, quando das operações interestaduais com mercadorias e serviços, de forma que, quanto

maior a alíquota interestadual do ICMS, maior a receita do Estado de origem e menor a do Estado de destino, e vice-versa.

A Resolução do Senado Federal nº 22/89 fixou a alíquota interestadual geral do ICMS em 12%, exceto para as operações/prestações realizadas a partir de Estados do Sul e do Sudeste (excetuado o Espírito Santo) tendo como destino os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (incluído o Espírito Santo), em que se fixou a alíquota de 7%.

Relativamente à fixação das alíquotas mínimas e máximas nas operações internas e interestaduais não houve a manifestação do Senado Federal. Cita-se, entretanto, a recente edição da Resolução SF nº 13/2012 que fixou a alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens importados, visando amenizar a guerra fiscal entre os portos. O objetivo da Resolução foi eliminar os benefícios (créditos presumidos) concedidos pelos Estados portuários aos importadores neles estabelecidos.

Ocorre que a referida norma acabou por criar uma sistemática de tributação privilegiando os Estados localizados no Sul e Sudeste, isto porque os principais portos se localizam nos Estados das regiões Norte e Nordeste. Assim, com a aplicação do artigo 155, §2º, VIII, em conjunto com a Resolução nº 13/2012, ocorreria uma inversão na distribuição do ICMS, quando da operação posterior de venda. Ou seja, os Estados do Norte, Nordeste e o Espírito Santo fariam jus a 4% do imposto, enquanto, os Estados de destino (principalmente Sul e Sudeste), arrecadariam 14% (18%-4%) do ICMS envolvido na operação interestadual.

Cita-se ainda o Projeto de Resolução do Senado nº 01/2013¹ que tramita no Senado Federal que trata do estabelecimento de alíquotas interestaduais do ICMS, com redução gradual das atualmente vigentes, visando à diminuição dos efeitos da guerra fiscal. No texto da referida Resolução vincula a produção dos seus efeitos à edição de lei complementar que trata da concessão de auxílio financeiro aos Estados, Distrito Federal e Municípios para compensar as perdas de arrecadação, bem como à instituição e aporte de recursos para fundo de desenvolvimento regional.

Assim, não temos, na atualidade ou num curto prazo, mecanismos efetivos e vigentes definidos pelo governo central ou pelo Senado Federal que

¹ Resolução Senado nº 01/2013: andamento e texto disponível em:
http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=110426

possam reverter a crise do pacto federativo, especificamente na seara do ICMS, imposto de maior relevância para os Estados.

3.1.1 ICMS - Benefícios Fiscais e suas finalidades – convênios

Como vimos, é no âmbito dos Estados que a guerra fiscal se apresenta mais descontrolada, os quais utilizam da sistemática do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações – ICMS - para influenciar na decisão de um investidor sobre a instalação de seu empreendimento, oferecendo-lhe redução na carga tributária.

Em face de suas peculiaridades, discorreremos brevemente sobre a legislação que envolve o ICMS, seus aspectos históricos, bem como sobre a concessão de benefícios fiscais relativos ao tributo.

O ICMS é um tributo de competência estadual que teve sua gênese no IVM (Imposto sobre Vendas Mercantis), de competência da União Federal, instituído pela Lei nº 4.625/1922. Posteriormente, com a Constituição de 1934, passou a ser IVC – Imposto sobre vendas e Consignações e sua competência foi alterada para os Estados-membros. Tanto o IVM quanto o IVC eram tributos em cascata, de incidência cumulativa sobre todas as fases da cadeia de circulação de mercadorias. Com a Constituição de 1965 passou a ser ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), sendo instituída a não-cumulatividade (não mais em cascata).

Com a Constituição de 1998, o tributo alterou-se novamente para o atual ICMS. A atual Lei Maior outorgou à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sendo trazidas pela Lei Complementar 87/96 as regras básicas relativas ao ICMS a serem observadas pelos entes federados.

O referido tributo adotou o modelo europeu sobre o valor agregado e, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (2004), em vista das peculiaridades da sistemática do imposto e do regramento para a instituição de políticas extrafiscais pelos Estados, deveria ser de competência nacional.

Vogas (2011) também afirma que o ICMS, embora de competência estadual, tem caráter eminentemente nacional, defendendo que o peculiar princípio da não cumulatividade tem gerado problemas de grave e grande repercussão entre os Estados, tornando-se inócua a atuação do Senado Federal na fixação das

alíquotas interestaduais e inúteis as deliberações no âmbito do CONFAZ – Conselho de Política Fazendária.

Nesse sentido Ives Gandra Martins (2006, pg. 50) e José Souto Maior Borges (1996) entendem que assim como ocorre com o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados – deveria ser o ICMS de competência do Poder Central.

Em face de sua sistemática complexa que envolve regras específicas para operações interestaduais, Osvaldo Santos de Carvalho (2013) cita que a Constituição Federal de 88 não se limitou a conferir competência aos Estados e Distrito Federal para criar o tributo, indo além, detalhando em minúcias aspectos de sua incidência, a teor do exemplificado no § 2º do artigo 155, em que o constituinte balizou a criação de um verdadeiro “regulamento” do referido imposto.

Explica Carvalho (2013) que isso se deu pelo fato de que o ICMS, sendo imposto de feição nacional, mas atribuído aos Estados e Distrito Federal, exige tal particularidade para que possa incidir harmonicamente em todas as unidades federadas.

Acrescenta o respeitável autor que essa índole nacional do ICMS surge da condição em que muitas das vezes uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços tributada pelo ICMS tem origem em um Estado e finaliza em outro e, para que seja conferida a eficácia plena do primado da não cumulatividade que caracteriza o tributo, o Estado destinatário deve aceitar o crédito do imposto oriundo do Estado remetente.

Essa peculiaridade do ICMS não se esgota no texto constitucional, uma vez que a CF/88 acabou por atribuir também importante papel em matéria tributária a outros veículos introdutores de normas, buscando harmonizar e racionalizar o sistema jurídico tributário no tocante a esse imposto. Assim, conferiu-se à Lei Complementar e às Resoluções do Senado Federal um catálogo de atribuições quanto a esse imposto de competência dos Estados e Distrito Federal.

À lei complementar, o constituinte destinou o papel de todo o arcabouço do tributo, conforme se depreende do artigo 155, §2º da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (grifo nosso)

Até o advento da Lei Complementar 87/96, de 13 de dezembro de 1996, quem cumpriu o papel de Lei Complementar foi o Convênio ICM 66, de 16 de dezembro de 1988, instituído com fundamento no artigo 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Atualmente é a Lei Complementar 87/96 que disciplina quase toda a matéria reservada a esse veículo normativo, com exceção do que é normatizado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição Federal para disciplinar a forma como os entes federados deverão conceder e revogar os incentivos fiscais relativos ao ICMS, conforme estipulado pela alínea "g" do dispositivo acima citado.

Por sua vez, a Lei Complementar 24/75 trouxe a disciplina para a concessão de incentivos/benefícios fiscais de ICMS, a qual deverá ocorrer no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária (composto por membros do Governo Central – Ministro da Fazenda e dos Governos Estaduais – Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação), estabelecendo, no seu artigo 2º e § 2º o quórum de unanimidade dos Estados representados para a concessão de benefícios e, para a revogação, estabeleceu o quórum de quatro quintos dos representantes presentes.

Estipulou-se também, a referida lei, que as unidades federadas deverão providenciar a ratificação ou não do convênio no prazo de 15 (quinze) dias contados

da publicação dos convênios pela União, por meio de decreto do Poder Executivo de cada unidade da federação, considerando-se ratificação tácita na falta de manifestação no prazo assinalado.

Neste ponto particular existe ampla discussão doutrinária sobre a necessidade de edição de lei estadual em sentido estrito pelas Assembleias Legislativas Estaduais para recepcionar o deliberado pelos representantes do Executivo das unidades federadas.

Sobre o assunto, cita-se o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho (1999), o qual defende que o convênio celebrado pelo Poder Executivo somente poderia ter eficácia após ratificação do Legislativo estadual, uma vez que haveria ofensa aos princípios republicano e legalidade para impor regras de competência tributária, vejamos:

(...) Não poderia um mero preposto do Executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não e do executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*. (...) Caso isso fosse possível, derogado estaria o princípio da legalidade da tributação e vulnerado o arquiprincípio da separação dos Poderes, pressupostos da República e do Estado de Direito.

(...) No concernente ao tema – o mecanismo dos convênios – a Lei Complementar 24/75 contém uma descrição legal de norma absolutamente inválida. (...) esta norma desconforme com a Constituição é inválida. O Convênio só pode valer se ratificado pelo Legislativo estadual.

(..) na medida em que a Lei Complementar 24 atribui ao próprio Poder Executivo incumbência de ratificar as decisões tomadas por seus agentes nas Assembleias de Estados, com isto está fraudando a carta, traindo o seu espírito e negando os princípios da legalidade e da separação de poderes, pilares da ordem jurídica vigente. (COELHO, 1999, PG. 197-198)

Geraldo Ataliba (1982), em exposição sobre o tema “ICMS – Isenções por Convênios” manifestou-se nos seguintes termos:

Não me parece, também, razoável que Governador manifeste a vontade do Estado; ele não pode manifestar a vontade do Estado. A vontade do Estado, esta vontade normativa, superior, primeira, resulta da ação harmônica do Legislativo como o Executivo. No caso de lei, primeiro a ação do Legislativo e depois a sanção do Executivo. No caso de alguns decretos, a iniciativa do Executivo e a aprovação pelo Legislativo.

De outro lado, defende Heleno Taveira Torres (2001) no sentido de que seria perfeitamente legítima a forma de instituição de isenções adotadas pela LC 24/75, mediante Convênios, sem a participação das Assembleias Legislativas, uma vez que seria uma expressão do exercício de competência dos Estados. Enfatizou

que não existe ofensa ao princípio da legalidade no que se refere à exigência de lei para a recepção interna do conteúdo do convênio por cada Estado, uma vez que a Constituição Federal não exige tal procedimento, tendo reservado à Lei Complementar a instituição da disciplina, o que foi feito pela Lei Complementar 24/75.

Embora exista a controvérsia doutrinária desde a edição da referida lei, é certo que as unidades federadas têm recepcionado os convênios por meio de Decretos do Poder Executivo, com a exceção do Estado do Rio Grande do Sul que prevê a ratificação dos convênios pela Assembleia Legislativa em sua Constituição Estadual, no artigo 141.

Sobre os convênios de ICMS, estes são instrumentos veiculadores das regras desonerativas, podendo assumir natureza impositiva (obrigatória a adoção por todas as unidades federativas) ou autorizativa (facultativa), de forma que para gozar de validade, em ambas as modalidades, passando a vincular todos os entes federados, é necessária a unanimidade dos representados.

José Souto Maior Borges apud Vogas (2011) enfatiza que a submissão das exonerações fiscais ao convênio é praticamente a única alternativa para afastar as dificuldades de harmonização das políticas tributárias estaduais relativas ao ICMS, não conflitando com a reserva de lei tributária material na concessão dessas exonerações. Ressalta também que, considerando que a lei é ato unilateral do Estado-membro, este não pode diretamente fazê-lo, pois a concessão de exonerações fiscais do ICMS é um ato plurilateral.

Coaduna com esse entendimento Tércio Sampaio Júnior (1998) quando cita que:

Afinal, por ser o ICMS um imposto instituído por lei estadual, cuja receita se reparte entre os Estados e Municípios, mas que, pela própria natureza da circulação de mercadorias, repercute a economia das demais unidades estaduais da federação, há risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa. Para evitar prejuízos do gênero, a Constituição Federal exigiu que a concessão de tais benefícios ficasse na dependência de deliberação, exigindo a Lei Complementar a realização de convênios entre Estados e Distrito Federal. (FERRAZ JUNIOR, 1998, p. 278)

A despeito do referido regramento, vê-se atualmente um crescente aumento na concessão de benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, sendo fato que os Estados ignoram o órgão colegiado e concedem favores fiscais de toda a sorte,

para atrair investimentos para seus territórios, levando a problemática para decisão do poder judiciário, o qual já se manifestou várias vezes em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, conforme exemplificamos:

ADI nº 3936 -MC²

Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. **Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF.** A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. (ADI nº 3936-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19/9/2007). (grifo nosso)

Nessa linha, cita-se o julgado do Pleno do STF - ADI 2688³:

(...) A concessão de benefício ou incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, §2º, XII, "g" da Constituição. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, §6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. (ADI nº 2688 PR, Relator Min. Marco Aurélio, j. 16/7/2002)

O agravamento da guerra fiscal, segundo Vogas (2011), reside no fato de que o CONFAZ não conseguiu conter o acirramento da competição interestadual, não se verificando, na prática a geração de ações coordenadas, seja pela ausência do governo federal, seja pela absoluta e revelada incapacidade dos governadores e secretários de fazendas em negociar e harmonizar suas propostas. Segundo a autora, tem se verificado apenas celebração de convênios específicos, direcionados

2 STF. ADI 3936 PR Relator(a):Min. GILMAR MENDES Julgamento:19/09/2007Órgão Julgador:Tribunal Pleno. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14727280/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3936-pr>

3 STF. ADI 2688 PR. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento 16/7/2002. Tribunal Pleno. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19155806/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2688-pr-stf>

para determinado setor ou produto, sem que, no entanto, se envide qualquer esforço para resolver a questão do conflito federativo.

Explica também que a sistemática da aprovação unânime no âmbito do CONFAZ tem se mostrado ineficaz no combate à guerra fiscal, restando evidente a impotência desse órgão colegiado no estabelecimento de políticas tributárias eficientes capazes de garantir harmonia e cooperação no pacto federativo. Ressaltou também que o Legislativo Federal ignora ser urgente a necessidade de se empreenderem reformas estruturais no subsistema tributário do ICMS.

Sobre a exigência da unanimidade dos representantes para a concessão dos benefícios, bem como sobre os fatores inerentes ao ICMS que contribuem para o desenvolvimento e manutenção da guerra fiscal, Ives Gandra Martins e Paulo de Barros Carvalho (2011), defendem com propriedade os seus posicionamentos, favoráveis e contrários, os quais passamos a destacar.

Os renomados doutrinadores expõem que, em face da crise federativa brasileira, foi nomeada, em 2012, comissão de especialistas pelo Senado Federal para repensar o pacto federativo. Paulo de Barros Carvalho (2011) enfatiza a importância da discussão em face da crise por que passa a federação. Explica que as entidades políticas que a compõem passam por momentos de importantes dissonâncias de cunho jurídico, a par dos já conhecidos e tradicionais desencontros de ordem socioeconômica.

A referida comissão nomeada, conforme já citado anteriormente, adotou como prioridade os temas: a guerra fiscal do ICMS, a renovação das condições para renegociação da dívida dos Estados para com a União e a fixação de novo critério para a distribuição das importâncias relativas ao Fundo de Participação dos Estados.

Os referidos autores, Ives Gandra Martins e Paulo de Barros Carvalho fazem parte da comissão e, no que se refere à guerra fiscal relativa ao ICMS, apresentam importantes considerações para amenizá-la, dentre elas a questão sobre a unanimidade exigida pela LC 24/75 para aprovação dos benefícios fiscais.

Ives Gandra Martins (2011) defende que a unanimidade exigida visa a não provocar favorecimento a algum Estado de maior competitividade no mercado interno e decorre de não ter o constituinte estabelecido quórum menor para a aprovação dos incentivos fiscais, conforme disposto no inciso VI, § 2º, artigo 155 da CF/88. Ressaltou que tal regramento previsto no inciso VI determina que só pela deliberação unânime dos Estados, as alíquotas internas podem ser inferiores às

interestaduais. Repisou que o legislador constituinte faz referência no referido dispositivo a “Estados e Distrito Federal”, o que representa a unanimidade, pois não oferta exceções deliberativas, nem a possibilidade de exclusões de Estados ou do Distrito Federal.

Vejamos o dispositivo mencionado:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

(...)

VI- salvo deliberação em contrário **dos Estados e do Distrito Federal**, nos termos do disposto no inciso XII, (g), as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; (grifo nosso)

O autor defende que a unanimidade exigida pela LC 24/75 para deliberação concessiva de benefícios no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – não decorre da legislação infraconstitucional, mas sim, do próprio texto supremo da Constituição, afirmando ser esta tese fortalecida com o advento da EC 42/2003 que introduziu o artigo 146-A, o qual conferiu à Lei Complementar o estabelecimento de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrio de concorrência.

Ressaltou que o artigo 146-A da Constituição, embora aplicável a todos os tributos, diz respeito especialmente ao ICMS onde mais aguçada se faz a descompetitividade, tratando-se de norma que reforça o princípio da livre concorrência estabelecida no artigo 170 da Constituição Federal, o que impediria, por conseguinte, que um Estado conceda benefícios (para tornar os produtos menos onerosos) sem o aval dos demais e acarrete, por força do princípio da não cumulatividade, um maior ônus ao Estado receptor das mercadorias, relativamente à obrigação ao crédito do imposto, conforme veremos mais detalhadamente no tópico seguinte.

Em vista dos desequilíbrios concorrenciais causados pela sistemática descrita, prevê a Lei Complementar 24/75 a permissão para que o Estado de destino prejudicado em sua arrecadação anule os créditos correspondentes às operações

interestaduais que contam com incentivos à revelia dos demais Estados, sem aprovação no âmbito do CONFAZ.

Em posicionamento contra a concessão de benefícios fiscais pelos Estados sem aprovação unânime no CONFAZ, mesmo que para reduzir desigualdades regionais, Ives Gandra Martins (2011) expõe que, em vista do disposto no artigo 151 da CF/1988, somente caberá a União estabelecer política para reequilibrar os desequilíbrios regionais em matéria tributária, sendo essa a única hipótese de descompetitividade tributária admitida pela Constituição.

Tal dispositivo, segundo o autor, confere competência tão somente à União para fazer políticas que afetem a competitividade, em prol do desenvolvimento de regiões mais pobres, sendo que dessa forma não haverá afronta nem o inciso II do art. 150 (vedação à instituição de tratamento desigual entre contribuinte que se encontrem em situação equivalente), nem o inciso IV do artigo 170 da CF (livre concorrência) e se coadunará com as regras do artigo 155, §2º, incisos IV, V e VI (competência do Senado federal para fixar alíquotas internas máximas e mínimas do ICMS e necessidade de deliberação unânime dos Estados e Distrito Federal para fixação de alíquotas internas maiores que as interestaduais), viabilizando também o alcance do objetivo previsto no artigo 3º, III da CF (redução das desigualdades regionais).

Reproduzimos o artigo 151 da Constituição Federal que estabelece a competência da União sobre a matéria:

Art. 151 - É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País.

Diante do estabelecido nas normas constitucionais retro mencionadas, entende Ives Gandra (2011) que os Estados e Distrito Federal somente poderão estabelecer qualquer estímulo fiscal no âmbito do ICMS se respeitada a unanimidade estabelecida pela Lei Suprema, uma vez que tal norma visa preservar a Federação.

Por sua vez, em posicionamento divergente, Paulo de Barros Carvalho (2011) defende que os benefícios fiscais configuram mecanismos de caráter

extrafiscal, na medida em que dosa a carga tributária para o fomento de iniciativas de produção, comércio e consumo, tendo como objetivo a promoção do desenvolvimento sócio econômico, entre eles: a redução das desigualdades regionais; a promoção de emprego, especialmente em áreas onde o desemprego é grande, ou haja carência de empregos a certas categorias de trabalhadores; a captação de investimento a fim de promover a atividade econômica e empresarial em determinadas regiões do país; o fomento das exportações, entre outros.

Na defesa de seu posicionamento o renomado doutrinador cita Geraldo Ataliba quando este se refere aos benefícios fiscais:

(...) seu fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados. (GERALDO ATALIBA apud GANDRA e CARVALHO, 2011, p. 38)

Nesse raciocínio, cita Paulo de Barros Carvalho (2011) que, embora o artigo 151, I da CF/88 consagre o princípio da uniformidade geográfica, o qual impõe o dever de que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo território nacional, a concessão de incentivos/benefícios fiscais seria uma forma de atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil enunciado no artigo 3º, inciso III da Carta Magna, reiteradas no seu artigo 170, VII, consistentes na erradicação da pobreza e marginalização, bem como na redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse sentido, entende o autor que a única circunstância apta para permitir o tratamento diferenciado seria a concessão de incentivos fiscais com o propósito de redistribuição da riqueza no território nacional.

Nessa linha, defende o autor que seria efetivamente recomendável o emprego de normas instituidoras de impostos, como o ICMS, para o implemento das metas enfática e repetidamente prescritas pelo Texto Magno.

Explica ainda que, embora a Constituição confira aos Estados e ao Distrito Federal a atribuição de instituir o ICMS (art. 155, II), também prescreve a necessidade de lei complementar para preservar a uniformidade e harmonia do ordenamento jurídico-tributário (art. 146, I a III), atribuindo à lei complementar a função de dispor de uma série de elementos jurídicos indispensáveis à percussão jurídica do ICMS (art. 155, §2º, XII).

Em relação à LC 24/75, observa Paulo de Barros Carvalho que esta foi produzida sobre o manto da Carta de 1967, cujo contexto socioeconômico era

diverso do que se verifica hoje, no âmbito da Constituição de 1988. Cita que àquela época a unanimidade era indispensável para conferir ao ICMS a uniformidade preconizada, mas hoje esse pressuposto não deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-lo em situações peculiares, quando as disparidades socioeconômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem.

Expõe que a Constituição de 1967 definia que a alíquota de ICM deveria ser “uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final” (art. 23, §5º). Tal norma preconizava também que as isenções do ICM seriam “concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados” (art. 23, §6º). Nesse contexto, cita o autor que, conforme julgado do Plenário do STF RE 96.545/SP⁴, em 01/09/1982, os convênios eram considerados impositivos, o que justificaria a exigência da unanimidade.

Entretanto, atualmente, sob a égide de novo diploma constitucional, defende o autor que, em face da atribuição de autonomia às pessoas de direito constitucional interno para legislar sobre os tributos de sua competência, os convênios relativos a isenções, incentivos ou benefícios fiscais de ICMS assumiram caráter autorizativo, não mais obrigatório. Desse modo, quando aprovado o benefício, cada pessoa política terá a faculdade de implantá-lo em seu território.

Assim, entende Paulo de Barros Carvalho, diferentemente de Ives Gandra Martins, que a unanimidade exigida para a concessão de benefícios fiscais não deve ser tratada com tamanha rigidez que não possa ser modificada, fundamentando que, uma vez facultada aos Estados e Distrito Federal a concessão de isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados em convênios pelo CONFAZ, ficaria inócua a exigência de unanimidade para a sua aprovação, desde que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federadas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária.

Explica ainda que o regime adotado da unanimidade tem gerado obstáculos em face dos interesses dissonantes e muitas vezes contrapostos dos

⁴ Ementa: “ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVENIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80. 1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVÊNIOS AUTORIZATIVOS E CONVÊNIOS IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DECORRENTE DE CONVENIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETOESTADUAL, MAS TEM DE OBSERVAR O DISPOSTO NO PARAGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO “BACALHAU” CONSTANTE DO PARAGRAFO 21 QUE O DECRETO 14737, DE 15 DE FEVEREIRO DE 1980, DO ESTADO DE SÃO PAULO ACRESCENTOU AO ARTIGO 5. DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APROVADO PELO DECRETO 5.410, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1974, DO MESMO ESTADO” (grifos nossos).
STF, RE 96.545/SP, Plenário Rel.Min. Moreira Alves, j. 01/09/1982

entes federados, sendo uma solução razoável para tanto, a redução, nesses casos específicos, do quórum de aprovação para dois terços, para o fim de “tornar factível o estímulo de desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com a consequente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição Federal de 1988”. Conclui, assim, o renomado autor que a Carta Magna vigente não estipula que seja necessária unanimidade para concessão de benefícios fiscais pelos Estados e Distrito Federal, o que evidencia a possibilidade de aprovar-se, por maioria, convênios relativos à matéria de benefícios fiscais, quando presentes os objetivos de se reduzirem comprovadas disparidades socioeconômicas.

Complementa que, considerando a existência de desigualdades regionais e, por conseguinte, o conflito de interesses entre as Unidades da Federação, não seria cabível a imposição de unanimidade na aprovação, observados certos requisitos concernentes à delimitação temporal e à abrangência das isenções, incentivos e benefícios fiscais. Caso não seja, ter-se-á verdadeiro obstáculo à concretização dos valores colimados no Texto Constitucional para a redução das desigualdades.

3.1.2. ICMS – Princípios norteadores específicos – sistemática da tributação

Para melhor entendimento de como se fundamenta a guerra fiscal, necessário apresentarmos algumas considerações acerca da sistemática do imposto.

O ICMS é tributo que incide na saída das mercadorias ou na prestação de serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e de telecomunicações, conforme definidos os seus aspectos material, temporal, pessoal e quantitativo pela Lei Complementar 87/96, a qual regulamenta o artigo 155, II da Constituição Federal.

O ICMS norteia-se, além dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário, por mais outros princípios específicos que envolvem a sua sistemática de tributação, quais sejam: o princípio da não cumulatividade, a neutralidade tributária, o territorialismo e a tributação na origem, os quais daremos maior ênfase a seguir.

O princípio da não cumulatividade decorre da própria natureza plurifásica do imposto e tem como objetivo evitar a tributação em “cascata”, compensando-se o

valor devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado, nos termos do estipulado no artigo 155, §2º, I da CF/88, senão vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Sobre o princípio da não cumulatividade, cita Paulo de Barros Carvalho (2011) que o mesmo é indispensável para a homogeneidade do ICMS e que, para torná-lo efetivo, exige-se, em cada elo da cadeia de circulação, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do produto) e a relação jurídica tributária (que surge com a saída da mercadoria). Por tal regra, o adquirente da mercadoria é detentor do direito ao crédito do imposto que, ao tornar-se alienante, quando da venda da mercadoria, poderá valer-se da compensação do débito gerado quando da configuração da incidência do imposto (regra-matriz de incidência tributária).

O princípio da neutralidade tributária traduz-se na busca da diminuição dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências na atividade econômica, segundo Osvaldo Santos de Carvalho (2013).

Tal princípio guarda estreita relação com o princípio da não cumulatividade e os tributos sobre o consumo, no caso do ICMS.

Misabel Derzi apud Carvalho (2013) expõe que:

Assim, o princípio da não cumulatividade conferiu, tanto ao ICMS quanto ao IPI, neutralidade(...). O interesse em um imposto plurifásico, não cumulativo e neutro é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos. (DERZI apud CARVALHO, 2013, p. 64)

Em observância ao princípio da neutralidade, conforme preleciona Carvalho (2013), o ICMS deve incidir, em tese, sobre o fato jurídico tributário de forma neutra, independentemente das operações ou prestações de serviço iniciarem no Brasil ou no exterior, evitando-se que as mercadorias ou serviços importados

tenham tratamento privilegiado em relação ao nacional. Da mesma forma, deve prevalecer no mercado nacional, não podendo as operações e prestações realizadas entre diferentes Estados ter tratamento diferenciado, em comparação ao mesmo tipo de operação/prestação realizada internamente, conforme determina o artigo 155, §2º, VI, "b" da CF/88.

Entende o referido autor que a neutralidade tributária se impõe como dever dirigido ao Estado, mas não no sentido da absoluta ausência de interferência do Estado no mercado, e sim com o propósito de assegurar a isonomia dos agentes econômicos. No caso do ICMS, em face do princípio da não-cumulatividade, a neutralidade se revela por meio da aptidão desse tributo para incidir mais de uma vez sobre a mesma mercadoria ou serviço no seu percurso em direção ao consumo, vedando-se a cumulatividade do tributo.

O princípio da territorialidade, corolário do federalismo fiscal, o qual também rege a sistemática do ICMS, visa delimitar a soberania de um Estado e a eficácia de suas leis em relação aos demais. Em matéria tributária, esse princípio é considerado critério de política econômica, seja para garantir a neutralidade fiscal nos intercâmbios internacional, seja na busca da equidade horizontal entre Estados distintos com poder de imposição. Por esse princípio, a lei tributária de um Estado vigora nos seus limites geográficos e só vincula os contribuintes ali situados, conforme preleciona Vogas (2011).

Outro princípio que fundamenta a sistemática adotada pelo ICMS é a tributação na origem. Segundo Valcir Gassen apud Vogas (2011), os princípios de imposição na origem ou destino são princípios de jurisdição tributária, tanto no comércio nacional quanto no internacional, sendo claro que a tributação das operações interestaduais deve manter a harmonia no comércio entre diferentes entes políticos e a preservação de distintas ordens jurídicas.

O ICMS é tributo que utiliza-se da forma de tributação na origem, ou seja, quanto ao critério espacial, considera que o local da saída da mercadoria ou do início da prestação do serviço, é o sujeito ativo para exigir o tributo.

Diante desse princípio, conforme preleciona Vogas (2011), que surge grande debate acerca da justiça e eficiência dessa sistemática, a qual privilegia a produção, uma vez que os Estados produtores das mercadorias ou prestadores dos serviços ficam com a maior parte da receita, considerando-se as alíquotas diferenciadas para as operações interestaduais.

Tal sistemática, conforme cita a autora, vem acentuar as desigualdades econômicas e regionais entre os Estados, uma vez que os produtores estão na região Sul e Sudeste. Os Estados consumidores, em regra, pertencentes às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste recebem somente parte dos recursos decorrentes da tributação das operações interestaduais, mas de forma não suficiente para estabelecer a justiça fiscal.

Salienta-se que as alíquotas interestaduais a serem utilizadas nas operações entre as unidades federadas foram fixadas pela Resolução do Senado Federal nº 22/1989, estabelecendo-se a alíquota de 12% para as operações e prestações interestaduais, estipulando-se 7% quando essas operações se realizarem nas regiões Sul e Sudeste destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo. As alíquotas internas de ICMS variam, geralmente, de 17% a 25%.

Criou-se, com a fixação da alíquota de 7% quando a operação interestadual se der a partir de Estados “mais ricos” para Estados “mais pobres”, um mecanismo de amenizar as desigualdades regionais, permitindo-se apropriação de maior parcela do imposto pelo Estado “mais pobre” numa operação interestadual, quando comparado a uma operação interestadual com um Estado da região Sul e Sudeste.

Por exemplo: um contribuinte do Estado de São Paulo vende uma mercadoria no valor de R\$100,00 para um contribuinte do Estado de Alagoas. A mesma mercadoria é tributada em Alagoas pela alíquota interna de 18%. Aplicando-se a alíquota de 7% referente à operação interestadual, o Estado de São Paulo fará jus ao imposto no valor de R\$ 7,00 e o Estado de Alagoas terá direito à diferença entre o valor da alíquota interna e a interestadual, ou seja, $18\% - 7\% = 11\%$ (R\$ 11,00). Se a operação fosse feita com contribuinte do Estado da região Sul, nas mesmas condições, São Paulo ficaria com R\$ 12,00 e o Estado destinatário teria direito a R\$ 6,00 ($18\% - 12\%$).

Sobre essa sistemática e sua influência na guerra fiscal, cita GUERRA (2008) o seguinte:

A causa central do conflito tributário entre os Estados é o ICMS - principal fonte de receita estadual -, o que ocorre por duas razões: a) primeiro, pelo fato de o Estado legislar sobre aspectos centrais do imposto, como fato gerador, base de cálculo e alíquota (assim ele altera esses elementos a fim de atrair empresas); e b) **parte significativa da arrecadação do tributo,**

nas operações interestaduais, pertencer ao Estado de origem.
(GUERRA, 2008, pg. 9). (grifo nosso)

Vogas (2011) relata que o atual modelo brasileiro de tributação das operações interestaduais agrava o cenário da guerra fiscal, ao passo que se a arrecadação do ICMS fica vinculada à localização da atividade produtiva, já que a maior parcela do imposto cabe ao Estado de origem, os entes políticos atuarão com as armas que tiverem e do jeito que puderem para atrair o investimento privado para os seus territórios.

Ives Gandra Martins (2011) expõe que, toda vez que um Estado concede incentivo/benefício fiscal a determinada operação com mercadoria, seja pela dispensa do recolhimento do tributo ou pela devolução do tributo em forma de crédito escritural, gera, nas operações interestaduais, um crédito que deverá ser suportado pelo Estado destinatário da mercadoria e este somente poderá cobrar o diferencial entre o valor destacado do crédito na Nota Fiscal e o valor do débito ocorrido no seu território.

Cita o seguinte exemplo: se a saída de mercadoria dentro do Estado destinatário sofre tributação à alíquota de 18% e a mesma mercadoria vinda de Estado remetente concessor do benefício chega sem tributo cobrado na origem, à alíquota de 12% ou 7% (conforme a região), este produto terá uma carga tributária de 6% ou 11%, contra uma carga tributária de 18% cobrado no Estado de destino numa operação interna. Tal situação se configura como desequilíbrio de concorrência.

É de se verificar que quanto maior a alíquota interestadual, maior margem têm os Estados-membros para conceder benefícios fiscais e estimular a instalação de investidores em seus territórios, provocando competição entre os Estados e causando prejuízos ao pacto federativo.

Conforme quadro abaixo, verifica-se quão ampla é a diferença de arrecadação de ICMS entre os Estados-membros, privilegiando os produtores localizados em sua maioria na região Sudeste:

TABELA 1 – ARRECADAÇÃO DO ICMS POR REGIÃO – R\$ MIL

REGIÃO	2011	2012	2013
Norte	19.367.245	21.824.856	10.193.940
Nordeste	50.639.668	57.418.861	28.700.357

Sudeste	175.892.764	187.310.601	98.603.102
Sul	51.957.338	58.829.642	26.358.673
Centro-Oeste	29.777.192	32.664.232	16.822.886

Fonte: Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação
Última Atualização: 22/8/2014

Diante dos números, clara se torna a visualização de que a sistemática adotada para arrecadação não favorece a diminuição das desigualdades regionais e favorece o acirramento da guerra fiscal, gerando a crise do federalismo brasileiro.

3.1.3. Benefícios Fiscais à margem do CONFAZ e seus efeitos

O ICMS tem sido utilizado como principal instrumento entre os Estado e o Distrito Federal na disputa de novos investimentos, atraindo empresas já estabelecidas em outras unidades federadas, mediante a concessão de benefícios.

Conforme já visto, para a concessão de incentivos/benefícios fiscais no âmbito do ICMS há que ser respeitada a norma constitucional que determina que somente poderá ser feita mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos de lei complementar. Nesse sentido, a Lei 24/75 tratou da matéria e estipulou sanções em caso de sua inobservância, conforme dispõe no seu artigo 8º, vejamos:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos [itens VIII](#) e [IX do art. 21 da Constituição federal](#).

Tais sanções resultam grave ônus aos contribuintes do imposto que figuram como adquirentes das mercadorias ou serviços gravados com renúncia fiscal concedida por parte dos Estados onde estão situados os remetentes das mercadorias, consistente na glosa dos créditos advindos de tais operações que ultrapassem o valor efetivamente cobrado na operação interestadual.

Tais consequências geram enorme insegurança jurídica e graves consequências para todos os envolvidos, sejam contribuintes ou agentes políticos envolvidos pelo fenômeno da guerra fiscal.

O Supremo Tribunal Federal julgou várias ADIs sobre a matéria, firmando jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais sem a prévia celebração de convênios, existindo em andamento até mesmo proposta de Súmula Vinculante nesse sentido, conforme veremos.

Em face desse posicionamento, surge ampla discussão referente ao disposto no artigo 8º da Lei 24/75 acima reproduzido quanto à possibilidade de o Estado prejudicado não reconhecer a validade dos créditos de ICMS dos destinatários das mercadorias ou serviços constantes nos documentos fiscais emitidos por contribuintes sediados nos Estados concedentes dos benefícios.

Vale observar que no cenário da guerra fiscal, os benefícios concedidos à margem do CONFAZ se dão de forma que o imposto destacado nos documentos fiscais que irão gerar crédito ao destinatário (princípio da não cumulatividade) não corresponde ao valor efetivamente cobrado no Estado de origem.

Nesse sentido, com base no referido dispositivo da Lei 24/75, o qual estipula a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal, o Estado dos contribuintes destinatários estabelece normas (leis ordinárias, decretos, resoluções, etc) que determinam a anulação de tais créditos resultantes de benefícios sem lastro no CONFAZ, procedendo-se à “glosa” de tais créditos e cobrando-os do contribuinte destinatário, acrescido de multa e acréscimos moratórios.

Cita-se um exemplo de norma nesse sentido, o Comunicado CAT nº 36/2004⁵ do Estado de São Paulo, o qual reproduzimos abaixo:

Comunicado CAT nº 36/2004 – São Paulo

1 - o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, **correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais** indicados nos Anexos I e II deste comunicado, **somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;**

⁵ Comunicado CAT nº 36, de 29-07-2004. *Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975. Publicando no DOE 31.07.2004. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut*

2 - o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II. (grifo nosso)

Como se vê, os créditos oriundos de entradas de mercadoria/serviços oriundas de outros Estados e objeto de benefícios fiscais, somente será admitido pelo Estado destinatário até o montante efetivamente cobrado, na ausência de convênio autorizativo de concessão do benefício.

Sobre o assunto se posiciona atualmente Paulo de Barros Carvalho (2006) no seguinte sentido:

Havendo descumprimento da forma exigida para a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal, incumbe ao Judiciário apreciar sua inconstitucionalidade e, caso seja declarada inconstitucional, cabe ao Estado de origem da mercadoria a exigência do tributo que havia sido dispensado, sendo inadmissível a vedação do crédito do contribuinte ou a cobrança do ICMS pelo Estado destinatário do bem. (CARVALHO, 2006, p. 18-19)

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou há tempos atrás, em 1992, em desfavor das normas estaduais que concedem benefícios fiscais, considerando a glosa dos créditos pelo Estado destinatário não ofensiva ao princípio da não cumulatividade, vejamos:

TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATORIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANA, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO (ART. 23, II, DA CF/69). Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que, diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa a circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente a alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado. Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, e fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada. Recurso não conhecido. (STF - RE: 109486 SP , Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 31/03/1992, PRIMEIRA TURMA,

Data de Publicação: DJ 24-04-1992 PP-05378 EMENT VOL-01658-03 PP-00365 RTJ VOL-00118-02 PP-00856)⁶

Por sua vez, em outro sentido, o ex-Ministro do STF Sepúlveda Pertence, por ocasião do julgamento da medida cautelar na ADI n. 2.337 (julgada extinta sem decisão de mérito) se manifestou no sentido de que “a propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam”.

Oswaldo Santos Carvalho (2013) cita que as manifestações contrárias à glosa dos créditos pelo Estado destinatário são no sentido de que as unidades federadas não podem impugnar tais créditos, glosando-os junto aos contribuintes jurisdicionados, sob o argumento de violação ao artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, aplicando sanções previstas no artigo 8º da LC 24/75, replicadas em legislações ordinárias dos Estados, a exemplo do artigo 36, §3º, da Lei 6.374/89.

Expõe também outros argumentos contrários à glosa, tais como a violação ao princípio da não cumulatividade; o fato de que o Estado não pode se valer da autotutela; a ocorrência de violação à tripartição dos poderes; a violação à segurança jurídica, o fato de que o contribuinte não pode assumir um ônus de outrem; os malefícios da guerra fiscal devem ser suportados pelos Estados, dentre outros.

Ressalta o autor que o assunto é polêmico e sobremaneira controvertido, a ponto de ser levantada a hipótese por alguns pensadores de o Estado, tido como prejudicado, poder sofrer processo de intervenção política, nos termos do artigo 34 da Constituição Federal por ofensa ou descumprimento de norma de outro Estado. Entretanto, se posiciona no sentido de que tal hipótese não se encaixa nas situações taxativas previstas no dispositivo, sendo inaplicável a intervenção no cenário da guerra fiscal.

Por outro lado, expressa que o colapso jurídico que se instalou em torno da guerra fiscal, resultado da completa desobediência à ordem jurídica vigente, sobretudo aos princípios republicano e federativo, está longe de um termo final, haja vista a continuação desenfreada de concessão de benefícios fiscais pelas unidades

6 STF - RE: 109486 SP , Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 31/03/1992, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 24-04-1992 PP-05378 EMENT VOL-01658-03 PP-00365 RTJ VOL-00118-02 PP-00856) <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751205/recurso-extraordinario-re-109486-sp>

federadas, enquanto, de outra parte, os Estados destinatários, sentindo-se prejudicados, deixam de reconhecer os créditos fiscais equivalentes em seu âmbito interno, ou acabam por conceder também benefícios fiscais equivalentes no intuito de restabelecer a igualdade e anular os efeitos em relação à concorrência entre os contribuintes localizados nos Estados envolvidos.

É de se observar, entretanto, que várias glosas de créditos efetuadas pelos Estados foram levadas pelos contribuintes vencidos até última instância do poder judiciário, Supremo Tribunal Federal. Embora já tendo o STF se posicionado em algumas decisões esparsas a respeito da matéria, conforme julgados acima transcritos, não se sabe ainda qual linha será adotada neste momento de acirramento da guerra fiscal, no que se refere à glosa dos créditos.

Cita-se que o STJ vem se posicionado em alguns casos de forma contrária à impugnação dos créditos pelos Estados destinatários, todavia ainda não se pode afirmar que será nesse sentido o posicionamento a ser fixado.

Vale salientar que o Ministro Gilmar Mendes apresentou ao Plenário do STF uma Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69⁷, com o propósito de fixar definitivamente a interpretação da Suprema Corte para a questão do procedimento necessário à concessão de benefícios/incentivos de ICMS, apresentando o seguinte enunciado:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (Diário da Justiça, de 24/04/2012)

Insta observar, entretanto, que tal medida, a despeito de vincular o próprio Poder Judiciário e o Poder Executivo, não vincula o Poder Legislativo dos Estados, os quais poderiam continuar a conceder benefícios fiscais sem o aval do CONFAZ, mas se mostra de importância a medida, segundo Osvaldo Santos Carvalho, uma vez que sinaliza o posicionamento da Suprema Corte.

Observa-se por relevante que a Proposta de Súmula Vinculante se aprovada nos termos mencionados, não faz referência sobre a modulação dos seus efeitos, deixando ainda insegurança jurídica quanto aos benefícios fiscais já concedidos e à possibilidade de glosa dos créditos pelos Estados destinatários.

7 STF. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 24 de abril de 2012. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:o0MUS66KqZ8J:stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D3143828%26tipoApp%3DRTF+proposta+de+sumula+vinculante+69&cd=3&hl=en&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 05.10.2014.

Outra manifestação do Supremo Tribunal Federal no âmbito da guerra fiscal entre os Estados foi proferida recentemente, em 17 de setembro, declarando-se inconstitucional o Protocolo 21/2011⁸ do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) por meio do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 4.628 e 4. 713. O Protocolo 21/2011 foi celebrado como uma forma de autotutela de dezoito Estados, tendo como maioria os da região Norte e Nordeste, em face da perda de arrecadação de ICMS oriundo das vendas interestaduais de mercadorias pela *internet* (comércio eletrônico), concedendo-se autorização ao Estado de localização do consumidor final da mercadoria (Estado destinatário) a cobrar parcela do ICMS incidente na operação de venda.

Explica-se que a aplicação desse protocolo pelos Estados signatários ocasiona grande prejuízo para as empresas comerciais, face à cobrança em duplicidade do ICMS pelo Estado de origem e também pelo Estado de destino das mercadorias: o Estado de origem cobra integralmente o ICMS pela venda (fato gerador saída da mercadoria) e o Estado de destino (onde está localizado o consumidor final) cobra também uma parcela de ICMS, com base na autorização concedida pelo Protocolo 21/2011.

Diante disso, muitos contribuintes ingressaram com medidas judiciais para afastar a dupla incidência, uma vez que o descumprimento do protocolo poderia gerar a apreensão de mercadorias, além da exigência do imposto e imposição de multa.

Em 2014, o Pleno do STF reconheceu a inconstitucionalidade material do Protocolo 21/2011, verificando-se que foi criada nova espécie de substituição tributária, sem previsão constitucional.

Os Estados que defendem a aplicação da regra do Protocolo 21/2011 alegam que o protocolo é uma forma de assegurar a redução das desigualdades

⁸PROTOCOLO ICMS 21, DE 1º DE ABRIL DE 2011.

[...] Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou *showroom*.

[...]Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.**Disponível em:**

http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm

regionais, citando ainda que não haveria como a Constituição de 1988 prever uma regra nesses moldes, considerando que naquela época os sistemas de comércio pela internet não se configuravam tão intenso como na forma atual.

O Ministro Marco Aurélio classificou como uma “cara de pau incrível” a edição do protocolo, fazendo consignar que os Estados fizeram uma reforma tributária via protocolo, uma vez que a Constituição Federal determinou o recolhimento ao Estado de origem e, portanto, não caberia a um mero protocolo alterar a situação.

Foi reconhecido pela Suprema Corte o impacto negativo da tributação do ICMS pelo Estado de origem, especialmente sobre o crescimento econômico e a distribuição de receitas entre os Estados, entretanto, ressaltou que as distorções alocativas não seriam suficientes para legitimar a imposição unilateral da norma de incidência tributária, consignando ainda a necessidade de diálogo legislativo para implementação de reforma do modelo constitucional do ICMS.

Outro recente posicionamento acerca da guerra fiscal se deu em 30 de julho de 2014, com a publicação do Convênio ICMS nº 70/2014, o qual constitui um marco para a busca do almejado fim da guerra fiscal. Tal convênio foi feito de forma diversa da prevista na lei 24/75, uma vez que não foi aprovado por unanimidade, tendo sido aprovado por 21 das 27 unidades federadas.

De acordo com o Convênio ICMS 70, hão de ser observados os termos constantes do seu anexo para que sejam concedidas remissão e anistia de débitos de ICMS relacionados à guerra fiscal. O referido anexo traz uma minuta de Convênio a ser celebrado pelos Estados para regulamentação da anistia e remissão mencionadas, bem como da reinstituição de benefícios e incentivos fiscais e financeiros.

Cumprindo observar que o referido convênio não tem eficácia imediata, configurando-se quase que como um protocolo de intenções, uma vez que a produção de efeitos do Convênio a ser celebrado está condicionada, entre outros, à edição de Resolução do Senado Federal que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais, bem como à promulgação de Emenda Constitucional que faça a repartição, entre o Estado de origem e de destino, do ICMS sobre operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto.

Condiciona também a eficácia do convênio à aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição de fundos federativos, com recursos da União, para auxílio financeiro aos Estados, Distrito Federal e Municípios para compensar perdas de arrecadação e desenvolvimento regional no valor mínimo de R\$ 296 bilhões.

Assim, verificam-se, ao menos, caminhos que podem ser seguidos em direção ao fim da guerra fiscal e ao restabelecimento do pacto federativo. Entretanto, pode ser que a solução ainda esteja bem distante, posto que bastante complexa.

3.1.3 Efeitos da Guerra Fiscal

Vogas (2011) defende que a guerra fiscal desestabiliza toda a estrutura sobre a qual se assenta a exigência do ICMS. Entretanto, ressalta que o tema é polêmico, pois, ao mesmo tempo em que são reconhecidas as desvantagens e efeitos perversos da guerra fiscal, a concessão de incentivos fiscais aos agentes econômicos pode ser útil para compensar desvantagens geográficas, econômicas e sociais experimentadas por alguns entes políticos que, em condições normais, não seriam atrativos ao capital privado.

Ives Gandra (2011) expõe que para os Estados e sua autonomia, o ICMS é a grande fonte de receita e com a atual guerra fiscal são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, buscando territórios que lhe outorgam maiores vantagens e gerando, por consequência, descompetitividade no próprio Estado para os estabelecimentos já instalados há longo tempo no Estado e que não se beneficiarão dos incentivos.

Explica ainda que, na existência de benefícios/incentivos fiscais concedidos unilateralmente por um Estado, conseqüentemente acarreta ao Estado destinatário a desfiguração tributária devido à sistemática não-cumulativa do ICMS, obrigando a esse o reconhecimento de créditos presumidos, mas inexistentes, e fazendo com que as empresas estabelecidas em seu território tornem-se descompetitivas, dada a invasão de produtos incentivados à margem de consenso unânime. Segundo o autor, tais práticas fragilizam grandemente o pacto federativo e colocam em xeque a tríplice autonomia (financeira, política e administrativa), a ponto de se digladiarem, sem objetivo comum e ficarem à mercê dos investidores.

De outro lado, em uma análise mais direcionada aos efeitos locais e regionais da guerra fiscal, conforme já citado no início de nosso trabalho, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (1991) juntamente com Paulo de Barros Carvalho (2011) visualizam um lado positivo da concessão de benefícios fiscais pelos entes federados, desde que visando conferir efetividade ao disposto no artigo 3º, inciso III da Constituição Federal, de forma a diminuir as desigualdades regionais.

Guilherme Bueno de Carvalho (2004) cita que muitos dos que defendem a guerra fiscal encontram na desconcentração industrial uma de suas principais bandeiras, sendo este o único instrumento de que dispõem os Estados menos desenvolvidos para atrair indústrias para o seu território. Segundo o autor, não fosse a concessão de benefícios fiscais, as indústrias, certamente optariam por se instalar na região Sudeste do país, agravando ainda mais o quadro de desigualdade existente.

Entretanto, citando Piancastelli e Perobelli, o autor expõe que a generalização da guerra fiscal, com a conseqüente concessão de benefícios fiscais por todos os Estados, os benefícios fiscais tendem a se anular, deixando de atuar como fatores contribuintes para a decisão locacional. Além disso, a generalização da competição transforma as negociações das empresas com os Estados em um leilão de vantagens, onde só a empresa tem a ganhar. Defende assim, que nesse cenário, os Estados mais desenvolvidos e que possuem fatores de produção e infraestrutura mais adequados ao empreendimento tendem a vencer a guerra.

Guerra (2008), analisando os efeitos da guerra fiscal concluiu em seu estudo que, a curto prazo alguns Estados podem ter benefícios, mas, se no longo prazo todos oferecerem benefícios similares, as empresas passarão a escolher sua localização somente em função das condições de mercado, que incluem serviços públicos oferecidos e o nível de mão-de-obra. Nesse caso, os incentivos se revestiriam de meras renúncias de receita. Expõe que, de fato, Estados como São Paulo avaliam o impacto da renúncia de receita em suas contas públicas, uma vez que haverão de estender os benefícios às empresas já sediadas no seu território, bem como analisam suas posições de vantagens em relação aos Estados menos desenvolvidos, relativos à infraestrutura, mercado consumidor e rede de fornecedores.

No que se refere às finanças públicas, o referido autor defende que a busca pelo desenvolvimento regional pelos Estados pode afetar negativamente a

arrecadação pela federação, na medida em que se reduz as alíquotas praticadas. Contudo, também observou que a guerra fiscal pode ser bastante interessante a algum Estado, sem ameaça de diminuição da arrecadação tributária, desde que não tenha empresas no setor incentivado e que ofereça, como benefícios apenas os relacionados ao ICMS, sem gastos com infraestrutura, ou algo que exija recursos públicos.

Guilherme Bueno de Carvalho (2004) explica que quando um Estado concede um benefício fiscal a determinada empresa que de qualquer forma investiria em algum Estado da Federação, mesmo se não houvesse nenhuma concessão de incentivo, em uma análise agregada, haveria sempre a perda global de arrecadação. Explica que, no longo prazo, as empresas não agraciadas com os benefícios ficam em evidente situação de desvantagem competitiva com as empresas beneficiadas e passam a pressionar o poder público para que lhes sejam estendidos os benefícios, sob pena de migrarem para outros Estados que ofereçam os benefícios, o que, segundo o autor, leva inexoravelmente a uma perda global da capacidade de arrecadação de ICMS. Entretanto, no curto prazo, ressalta que quase sempre não há comprometimento nas finanças do ente que concessor do benefício, havendo, contudo, efeitos negativos tanto para o Estado perdedor, quanto para a Federação.

Diante desses efeitos citados pelos autores, nota-se que um dos grandes desafios do federalismo brasileiro é conciliar os interesses locais, interesses regionais e interesses nacionais, sob à luz da autonomia.

Os defensores da guerra fiscal, conforme explica Guilherme Bueno de Camargo (2004), fundamentam seus argumentos na autonomia federativa e no direito que tem o governante de propiciar aos seus cidadãos o maior grau de desenvolvimento possível, utilizando-se dos instrumentos disponíveis para tanto. Reconhece o autor que os entes subnacionais devem ter assegurados o exercício de sua autonomia política e financeira e, inclusive, devem ter o poder de decidir sobre o seu modelo de desenvolvimento, entretanto, defende que tal sistemática não se coaduna com o pacto federativo.

Explica ainda que, neste ponto, exige-se uma postura do governo central no sentido de conduzir as soluções na busca da harmonização, seja estabelecendo normas de caráter nacional que regulem matérias atinentes à autonomia financeira, seja estabelecendo em conjunto com os entes subnacionais políticas de desenvolvimento regional.

Diante deste cenário, visualizam a maioria dos autores citados a necessidade de reforma tributária, dentre elas a modificação da sistemática do ICMS, especificamente quanto ao estabelecimento da tributação no destino, bem como uma reforma institucional do CONFAZ, conferindo-lhe competência para fiscalização e repressão, além de política nacional de redução das desigualdades regionais, buscando-se o objetivo almejado pela Constituição Federal no seu art. 3º, III.

4 CONCLUSÃO

Diante de todo exposto, verifica-se que é bastante notória a crise do federalismo brasileiro, face à competição desenfreada entre os entes subnacionais. Denota-se que as desigualdades regionais marcantes no território brasileiro acabam por fragilizar a plenitude do alcance da autonomia dos entes federados, verificando-se um descompasso com a crescente descentralização das responsabilidades quanto à efetivação das políticas públicas

Diante de um ambiente de ausência de cooperação, se verifica a instalação da guerra fiscal entre os entes federados, a qual se fundamenta como um meio de buscar desenvolvimento para seus territórios.

A guerra fiscal, conforme se viu, alcança efeitos na esfera jurídica-tributária, política, social e econômica e se agrava ainda mais no âmbito do ICMS, uma vez que este, embora de competência estadual, apresenta vocação nacional e implicações além dos contornos dos Estados.

A sistemática do ICMS atualmente vigente favorece, mesmo que ao arrepio das normas positivadas, a concessão de benefícios fiscais que, numa análise local e regional acabam por permitir o desenvolvimento das regiões mais pobres, conferindo efetividade aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

De outro lado, numa análise global, a renúncia de receitas decorrente da concessão dos benefícios leva à perda de arrecadação pela Federação, além de enfraquecer o pacto federativo. Além disso, a insegurança jurídica advinda da concessão dos benefícios fiscais à margem das normas constitucionais é bastante preocupante, face ao impacto econômico que poderá decorrer diante do posicionamento do STF sobre a matéria, acaso for editada a súmula vinculante com efeitos retroativos.

O presente cenário enseja, pois, uma atuação do governo central no sentido de dirimir os conflitos, bem como no estabelecimento de políticas de desenvolvimento para reduzir as disparidades regionais e a preservação da autonomia dos entes subnacionais que têm, cada vez mais, aumentada sua demanda por serviços públicos inerentes à descentralização, sem que tenham o contraponto na participação das receitas da União.

Necessária também a alteração da sistemática da tributação do ICMS, de forma a levar maior arrecadação aos Estados de destino das mercadorias ou serviços, de forma a não privilegiar os Estados produtores, promovendo-se melhor distribuição da receita tributária às regiões menos industrializadas.

Como vimos, encontra-se ainda em tramitação o Projeto de Resolução do Senado Federal nº 01/2013 como meio de se minimizar a guerra fiscal com a redução da alíquota interestadual do ICMS. Entretanto, seus efeitos se vinculam à instituição de fundos de desenvolvimento regional para transferência de recursos e a edição de lei complementar para assegurar as perdas advindas aos entes federados, o que não será vivenciado num curto prazo.

Trata-se, reconhece-se, de questão bastante complexa, posto que envolve interesses divergentes entre as pessoas políticas envolvidas, bem como exige-se do Poder Legislativo a implementação das reformas há muito prometidas. Entretanto, o assunto se mostra de real importância para se evitar o agravamento e colapso do pacto federativo.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Isonções por Convênios**. Revista de Direito Tributário, n. 22-22, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.163-182.

ATALIBA, G. **República e Constituição**. 2.ed.. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, J. S. M. **Teoria geral da Isonção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>
Acesso em 05.10.2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 09 de janeiro de 1975. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 05.10.2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Presidência da República, 16 de setembro de 1996. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 05.10.2014

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 05.10.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Jurisprudência**. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 05.10.2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Jurisprudência**. Disponível em:
<http://www.stj.jus.br/SCON/> Acesso em: 10.10.2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 24 de abril de 2012.

Disponível em:

<<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:o0MUS66KqZ8J:stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp%3Fid%3D3143828%26tipoApp%3DRTF+proposta+de+sumula+vinculante+69&cd=3&hl=en&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em:

05.10.014.

CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, G. B. **A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização**. In **Federalismo Fiscal** José Maurício Conti. Editora Manole, (2004)

CARVALHO, O. S. **Não Cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; PRADO, Sérgio. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA; São Paulo: Fundap, 1988. 165 p.

COELHO, S. C. **Comentários à Constituição de 1988**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 196-202.

CONTI, J. M. **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

CONTI, J. M. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, J.M. **Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?** In: SHOEURI, L.E. **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

DALLARI, D. A. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DIAS, W. R. **O federalismo fiscal na Constituição de 1988: descentralização e recentralização**. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1298, 20 jan. 2007. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9411>>. Acesso em: 1 jun. 2014.

ELALI, A. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

ELALI, A. **Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais**.

Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP (2007): 39. Disponível em

<<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>.

FERRAZ JUNIOR, T. S. **Guerra Fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal**. In. Shoueri, L. E.; Zilveti, F. A (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** Informe-se, BNDES, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 26/08/2008

GIAMBIAGI, F; ALÉM, A.C. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3º ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

GUERRA, L. F. A. **A Efetividade da Reforma Tributária no Combate à Guerra Fiscal entre os Estados Brasileiros**. Brasília, 2008. Monografia – Curso de Especialização em Orçamento Público – Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados, Senado Federal – 1º Semestre de 2008, disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055506.PDF>>. Acesso em 15.09.2014.

MARTINS, I.G; CARVALHO, P.B. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MARTINS, I. G; MARONE, J. R. **O Perfil Jurídico da Guerra Fiscal e das Variações das Relações Jurídicas dos Estímulos de ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 134, p. 48-58, nov. 2006.

MEIRELLES, H.L. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1997.

PRADO, S; CAVALCANTI, C.E. **A Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, 2000.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

REZENDE, F; AFONSO, J. R. **A Federação Brasileira: fatos, desafios e perspectivas**. Rio de Janeiro, 2000. Disponível em <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/229990/Rezende%20e%20Afonso.pdf>> Acesso em 25 de maio de 2014.

TORRES, H. T. **Isenções no ICMS – limites formais e materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 72. São Paulo, 2001.

VARSANO, Ricardo. **Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde**. IPEA Texto para Discussão nº 500. Rio de Janeiro, 1977. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0500.pdf>. Acesso em 25 de maio de 2014.

VIOL, A. L. **Federalismo Fiscal no Brasil: evolução e experiências recentes. Estudos Tributários**. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 07 set. 2014

VIOL, Andréa Lemgruber. **O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro**. Brasília: ESAF, 1999. Monografia

vencedora em 1º Lugar no IV Prêmio de Monografia - Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF), 1999. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/ivpremio/financas/1tefpIVPTN/VIOL_Andrea_Lemgruber.pdf> Acesso em 07 set. 2014.

VOGAS, R.P.C. Limites Constitucionais à Glosa de Créditos de ICMS em um Cenário de Guerra Fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.