



SENADO FEDERAL

INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO - ILB
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
LEGISLATIVO

Marcus Paulo da Cunha Martins

FEDERALISMO, GUERRA FISCAL E O SENADO FEDERAL: O ICMS
NA CASA DA FEDERAÇÃO

Brasília

2014

Marcus Paulo da Cunha Martins

**FEDERALISMO, GUERRA FISCAL E O SENADO FEDERAL: O ICMS
NA CASA DA FEDERAÇÃO**

Trabalho final apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito Legislativo do Instituto Legislativo Brasileiro, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Legislativo.

Prof. Orient. Roberta Simões Nascimento

Novembro

2014

MARCUS PAULO DA CUNHA MARTINS

**FEDERALISMO, GUERRA FISCAL E O SENADO FEDERAL: O ICMS
NA CASA DA FEDERAÇÃO**

Trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito Legislativo do Instituto Legislativo Brasileiro, como requisito parcial para a obtenção De Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*, em Direito Legislativo.

Brasília, ____ de ____ de ____.

Banca Examinadora

Professor-Orientador (Presidente).....

Professor.....

À Sarah, esposa amada, e
ao Rodrigo, o pequeno que acalora e alegra nossos dias.

Muitas são as pessoas que, de uma forma ou de outra, durante o tempo que durou este curso, auxiliaram ou tiveram algum tipo de participação neste trabalho.

Em primeiro lugar agradeço ao Senado Federal, em especial ao Instituto Legislativo Brasileiro (ILB) pela iniciativa de promover este curso.

Em segundo lugar aos chefes que autorizaram a minha participação no curso. Aos chefes: Agnaldo Scárdua, Demétrius Bicalho e Kalinka Sá.

Ao Luiz Fernando Bandeira de Mello Filho, à Luciana Villela de Andrade Mendes e à Mariana Gondim Jacob, que contribuíram, e muito, para o sucesso do curso, criando as melhores condições para que o curso se desenvolvesse.

Aos professores e colegas de classe, sem os quais o curso não teria a qualidade que teve, os primeiros pelas exposições e instigações aos debates, os segundos pelas contribuições nos debates e pelas diversas posições apresentadas.

À Roberta Simões Nascimento, professora e orientadora, sempre atenciosa e disposta a ajudar.

“Ao vencido, ódio ou compaixão; ao vencedor, as batatas.”

Machado de Assis (Quincas Borba)

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACOES

ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de descumprimento de preceito fundamental
ARE	Recurso extraordinário com agravo
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econmica
CAE	Comissão de Assuntos Econmicos
CAT	Coordenador da Administração Tributária
CCJ	Comissão de Constituição Justiça e Cidadania
CDR	Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo
CF	Constituição Federal
CNI	Confederação Nacional das Indústrias
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição sobre lucro líquido
EC	Emenda  Constituição
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FIRJAN	Federação das Indústrias do Rio de Janeiro
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IR	Imposto de renda
ISS	Imposto sobre serviços
ITCMD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação
IVA	Imposto sobre valor agregado
IVC	Imposto sobre vendas e consignações
LC	Lei complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PGDF	Procuradoria Geral do Distrito Federal
PGR	Procuradoria Geral da República

PLS	Projeto de lei do Senado Federal
PRS	Projeto de resolução do Senado Federal
PSV	Proposta de súmula vinculante
RE	Recurso extraordinário
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	8
1	CAPÍTULO	
	FEDERALISMO E ICMS NO BRASIL.....	14
1.1	Noções gerais de federalismo e o federalismo no Brasil.....	15
1.2	Federalismo Fiscal.....	18
1.3	Aspectos gerais do ICMS.....	25
2	CAPÍTULO	
	A GUERRA FISCAL NO CONTEXTO DO ICMS NO BRASIL.....	35
2.1	Noções gerais sobre guerra fiscal.....	35
2.2	Os aspectos da guerra fiscal do ICMS.....	39
2.3	A guerra dos portos.....	44
3	CAPÍTULO	
	PROPOSTAS PARA O FIM DA GUERRA FISCAL.....	48
3.1	O Projeto de Resolução do Senado Federal nº 1, de 2013.....	49
3.2	O Projeto de Lei do Senado Federal nº 130, de 2014 – Complementar.....	51
3.3	Outras propostas.....	58
3.3.1	<u>A Proposta de Súmula Vinculante nº 69.....</u>	<u>58</u>
3.3.2	<u>O Convênio nº 70, de 2014, do Confaz.....</u>	<u>63</u>
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	67
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	72

RESUMO/ABSTRACT

Título: Federalismo, Guerra Fiscal e o Senado Federal: O ICMS na Casa da Federação

Autor: Marcus Paulo da Cunha Martins

RESUMO

O objeto do presente trabalho consiste em apresentar um estudo sobre as propostas que objetivam acabar com a guerra fiscal do ICMS, em especial sobre o que o Senado Federal tem feito. O estudo abrange a análise do Federalismo, em especial o Federalismo no Brasil, sobre o federalismo fiscal, sobre o papel do Senado Federal no Federalismo, sobre as regras do ICMS e o princípio da não-cumulatividade, e as competências do Senado Federal no pertinente ao ICMS. Ao final, serão analisadas as propostas legislativas, de iniciativa de senadores, de reforma na sistemática do ICMS que tem como foco a eliminação da guerra fiscal. O tema é pertinente, notadamente em razão da importância deste imposto para os Estados Federados, das recorrentes decisões de inconstitucionalidades dos benefícios concedidos pelos Estados unilateralmente, pela iminência de aprovação de Súmula Vinculante sobre o tema, e devido aos recorrentes debates doutrinários e propostas de nova legislação.

PALAVRAS-CHAVE: Federalismo; guerra fiscal; ICMS; Incentivos Fiscais; Senado Federal.

ABSTRACT

The object of this work is to present a study on proposals that aim to end the war in ICMS tax, particularly on what the Senate has done. The study covers the analysis of Federalism, especially Federalism in Brazil, on fiscal federalism, the role of federalism in the Senate, the rules of the ICMS and the principle of non-cumulative, and powers of the Senate in the relevant ICMS. At the end of the legislative proposals, senators' initiative, the systematic reform of ICMS which focuses on the elimination of tax war will be analyzed. The topic is relevant, especially because of the importance of this tax to the Federated States, of recurring decisions of unconstitutionality of the benefits granted by States unilaterality, the imminent approval of a Binding Precedent on the subject, and by recurring doctrinal discussion and proposals for new legislation.

KEY WORDS: Federalism; Tax-War; ICMS; Tax Benefits; Federal Senate.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda a atuação do Senado Federal no que tange à guerra fiscal do ICMS, com o objetivo de formular reflexões sobre as propostas em discussão para o seu fim.

Conforme a previsão do art. 1º da CF de 1988, o Estado brasileiro adota o modelo federativo, sendo formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Isto significa que cada um destes entes federados é dotado de autonomia; autonomia administrativa, política, judicial¹, e, principalmente, autonomia financeira.

Principalmente, porque é a autonomia financeira condição *sine qua non* para a possibilidade de exercício de todas as outras autonomias, sem interferências externas, afinal, não há autonomia se houver a dependência financeira em relação a terceiro, caso em que este terceiro poderá evitar ou ir contra a adoção de políticas que não sejam de seu interesse. Desta forma, gozar de autonomia financeira é importante para que os Entes possam livremente se organizar e adotar as políticas públicas que melhor lhes aprouver.

Com o objetivo de dotar de autonomia os entes federados, a CF² lhes atribuiu a competência para instituir alguns impostos, dentre eles o ICMS.

O ICMS é imposto de natureza não-cumulativa³, o que significa que o valor pago na operação antecedente é descontado na subseqüente, isto é, um imposto que, financeiramente, recai sobre o valor agregado em cada etapa (IVA)⁴.

¹ Os municípios não detém autonomia judicial.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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;

³ Art. 155.

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Todavia, o desenho do ICMS como tributo de competência estadual e distrital traz um complicador, afinal, sendo um imposto não-cumulativo, a necessidade de compensar o imposto recolhido na antecedente quando da cobrança da subsequente, quando se tem em mente o recolhimento a cofres distintos, ou seja, nas operações interestaduais, além de ser um tributo por natureza nacional, incidente sobre o consumo.

No entanto, quis o Constituinte de 1988⁵ que este imposto se mantivesse regionalizado, de forma a que competisse aos Estados e ao Distrito Federal, e não à União, o que facilitaria a sistemática da cobrança e compensação⁶.

Porém, para evitar que alguns Estados, a título de incentivo fiscal para o empresariado, não instituíssem o ICMS, a CF, ao contrário do acontece com todos os outros impostos, que são de instituição facultativa, tornou o ICMS de instituição compulsória, de modo que, os Estados não podem abrir mão de instituir o ICMS⁷, de modo a evitar que alguns Estados se omitissem na instituição de tal exação e, por conseguinte, evitar a guerra fiscal.

Então, para dar cumprimento ao que estabelecido na Carta, o Senado Federal⁸ editou Resolução fixando as alíquotas que seriam empregadas nas operações e prestações interestaduais.

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;

⁴ No item 1.3 será feita a distinção entre o ICMS e o IVA, mas, por enquanto, a título de introito ao trabalho, pode-se aceitar a ideia do ICMS como IVA.

⁵ Tal qual a CF 1967 e a EC 18/65.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional*. In: *guerra fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 1

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: *guerra fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 48

⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

[...]

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; *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

No mesmo sentido de dar cumprimento à Constituição⁹, há a LC nº 24, de 1975, que regulando “a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, prevê que a concessão de tais benefícios dependerá “sempre de decisão unânime dos Estados representados” nas reuniões do Confaz.

A guerra fiscal surge, assim, quando um ente subnacional concede algum tipo de incentivo fiscal ou fiscal-financeiro ou financeiro para que empresas venham a investir em seu território, sem que tal benefício tenha sido aprovado pelo Confaz.

Vê-se, então, que a regra da unanimidade para a concessão de privilégios fiscais não tem sido respeitada, tendo alguns Estados¹⁰ se utilizado da concessão de benefícios como atrativo para o empresariado, enquanto outros procuram meios de se defender destes benefícios unilaterais¹¹.

Desta forma, percebe-se que a guerra fiscal coloca em xeque a Federação no Brasil, afinal, os Estados, que seriam uma espécie de sócios na Federação, encontram-se em desacordo, o que demanda o estudo de soluções por parte do Senado Federal.

O Senado Federal, integrante do Poder Legislativo¹², composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal¹³, tem como papel fundamental ser o ponto de equilíbrio entre as unidades da Federação¹⁴.

A Constituição Federal, levando em conta este papel, atribui ao Senado Federal uma série de competências sobre eventos que afetam ou possam afetar a Federação, dentre elas pode-se destacar a aprovação de autoridades¹⁵, as autorizações para

⁹ Art. 155, § 2º, XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹⁰ Vide FUNDAP - Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias, do Espírito Santo (ES).

¹¹ Vide Portaria CAT 36/2004 do Estado de São Paulo, que traz lista de incentivos fiscais que entende ser inconstitucionais.

¹² Art. 44, CF. O Poder Legislativo é exercido pelo Congresso nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

¹³ Art. 46, CF. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário.

¹⁴ VASCONCELOS, Jarbas de Andrade. *O Poder Legislativo na Constituição de 1988*. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes>>. Acesso em: 8 ago. 2014.

¹⁵ Art. 52, CF. Compete privativamente ao Senado Federal:

[...]

IV - aprovar previamente, por voto secreto, após arguição em sessão secreta, a escolha dos chefes de missão diplomática de caráter permanente;

operações externas de natureza financeira¹⁶, dispor sobre limites globais para as operações de crédito¹⁷, limitar o montante da dívida mobiliária¹⁸ e avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional¹⁹.

Dando continuidade a esta explicitação de competências do Senado Federal como instituição necessária ao equilíbrio e harmonia entre os Entes Federados e especificando ainda mais a função como órgão incubido das questões tributárias e federativas, a Carta Política outorgou ao Senado Federal a competência para fixar as alíquotas máximas do ITCMD²⁰, fixar as alíquotas mínimas do IPVA²¹, e no tocante ao ICMS²², estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de

¹⁶ Art. 52.

[..]

V - autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

¹⁷ Art. 52.

[..]

VI - fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

¹⁸ Art. 52.

[..]

IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

¹⁹ Art. 52.

[..]

XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²⁰ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

²¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²² 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

exportação, além da faculdade de estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas e as alíquotas máximas para resolver conflito específico.

Outro ponto a destacar é a competência adicionada pela EC nº 42/2003, que outorga ao Senado Federal a competência para avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional e o desempenho das administrações fazendárias.

Percebe-se assim, o papel de destaque e importância que o constituinte outorgou ao Senado Federal quando se trata de questões tributárias, e, em especial, no que se refere aos tributos estaduais, e mais especificamente em relação ao ICMS.

Posto o tema, percebe-se a importância e complexidade da matéria, e para dar conta deste grande desafio, o trabalho será dividido em três grandes partes.

No primeiro capítulo, serão abordados os aspectos de uma Federação, analisando o Federalismo no Brasil, o que seria o Federalismo Fiscal, a função da Lei Complementar Tributária em um Estado Federativo e, por fim, o ICMS, conceito, características, incidência, e especialmente o princípio da não-cumulatividade, com a sua diferenciação do IVA.

No segundo capítulo, abordagem se dará sobre a temática da guerra fiscal, a guerra dos portos, a guerra fiscal no âmbito do ICMS, a questão da regra da unanimidade, a ADPF 198, no qual se questiona a recepção da regra da unanimidade pela CF 1988, e as críticas da doutrina sobre a guerra fiscal do ICMS.

No capítulo terceiro, serão analisadas as principais propostas existentes de solução para a guerra fiscal, analisando em especial o PRS nº 1, de 2013, que fixa novas alíquotas para as operações e prestações interestaduais; o PLS nº 130, de 2014, que tem o escopo de convalidar os incentivos fiscais concedidos sem a aprovação do Confaz; a PSV nº 69; e, por fim, o Convênio nº 70, de 2014, do Confaz.

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Por último, as considerações finais, que terão enfoque nos desafios que a guerra fiscal impõe à Federação e sobre a efetividade das propostas apresentadas até o momento.

CAPÍTULO 1 – FEDERALISMO E ICMS NO BRASIL

O presente capítulo cuida de explicar algumas noções consideradas essenciais para o enfrentamento do tema objeto de investigação.

Nesse sentido, cabe primeiramente comentar a cerca do surgimento da ideia de federação para, após, abordar como se deu sua consolidação no Brasil.

O Estado Federal surge, com seus aspectos atuais²³, nos Estados Unidos da América, em 1787, quando os chamados *Founding Fathers*, (em tradução literal “pais fundadores”) reunidos em uma tentativa de aprimorar a união dos Estados, de modo a “prover a defesa externa e não cair na zona de influência de outras potências, que os levaria fatalmente à dependência econômica e política”²⁴ assinaram a declaração de independência. Dessarte, os Estados Confederados aprovaram a criação da Federação Norte-Americana, no qual cada uma das Treze Colônias abriria mão de sua soberania em prol do novo Estado, a Federação Norte-Americana.

Nesses termos, o Estado Federal surge com a associação de Estados para a formação de um Estado único, maior e dotado de soberania. Sendo assim, pode-se afirmar que o Estado Federal se forma a partir da fusão de vários Estados, inicialmente soberanos, que, perdem a sua soberania após a união, de modo a dotar um governo central de poder para imprimir unidade de atuação quando preciso²⁵, mas não perdem todas as suas características, mantendo assim a sua autonomia, isto é, capacidade de auto-organização, autogoverno e auto-administração, de modo a que cada estado membros possa dispor de seus recursos em virtude de suas peculiaridades.

Desta forma, o Estado Federal apresenta uma situação de coordenação e subordinação entre os estados-membros e o Poder Central, no qual os estados-membros atuam de forma coordenada entre si, estando, porém, subordinados ao Poder Central, que, apesar de ser formada pela união dos estados-membros, não se caracteriza pela

²³ SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de. *O Federalismo*. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, v. 53, 2003, p. 407. Apud Zippelius traz o entendimento deste de que “os primeiros esboços de uma Teoria do Estado Federal ocorreram em 1661, quando Ludolph Hugo designou o Santo Império Romano-Germânico, na configuração resultante da Paz de Vestefália (1648), como um ‘Estado Comum’, em cujos diversos territórios se encontrariam, respectivamente, um Estado particular, subordinado a este Estado superior”.

²⁴ PEREIRA, Fábio Franco. *A Federação no Constitucionalismo Brasileiro*. 2005. 213 f. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. 2010. p. 194.

²⁵ Idem.

somatória das vontades destes, gozando assim de autonomia também em relação a vontade dos estados-membros²⁶.

Em uma Federação algumas características se destacam²⁷: 1) Autonomia dos Estados-Membros, com os Estados abrindo mão de sua soberania em prol da União, ficando, contudo, com autonomia; 2) A Constituição como fundamento jurídico do Estado Federal, como norma que fixa e limita os poderes dos Estados Federados; 3) Inexistência do direito de secessão, ou seja, são indissolúveis os laços federativos; 4) Unidade nos planos internacional e interno, no plano internacional com a personificação da União como uma pessoa jurídica distinta da soma de todos os Estados, isto é, uma pessoa jurídica representativa do país como um todo, já no plano interno, a unidade se manifesta pela presença de uma legislação nacional, com aplicabilidade em todo o território; 5) Aspecto de sociedade, característica que deriva do fato de ser a Federação uma verdadeira sociedade de Estados, o que vem a desencadear na participação dos Estados no governo central, com a presença, por exemplo, de uma casa representativa dos Estados, um Senado; 6) Repartição de competências, consequência da autonomia, a repartição de competências vem a disciplinar as matérias de responsabilidade do governo central e dos estados federados, evitando, assim, que haja uma sobreposição ou lacuna em determinadas matérias; 7) Repartição de rendas, consequência lógica da autonomia e da repartição de competências, afinal, a previsão de autonomia e de deveres sobre certas matérias faz com que seja necessária a previsão de rendas suficientes para que possa dispor de sua autonomia, sem dependência de outro ente, e para concretizar seus deveres.

1.1. – Noções gerais de federalismo e o federalismo no Brasil

Nosso federalismo tem sua origem no conhecimento, pelos nossos juristas, da experiência norte-americana^{28,29}.

²⁶ SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de, op. cit., p. 413.

²⁷ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Federação*. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 110-112.

²⁸ Idem.

²⁹ À diferença do modelo norte-americano, no Brasil, a Federação foi formada a partir de um movimento de dentro para fora, ou, de forma centrífuga. Não resultou da união de vários estados menores, mas da

Iniciou primeiramente com o Decreto nº 1, de 15/11/1889, que, editado pelo Governo Provisório da República, declarou que “Fica proclamada provisoriamente e decretada como a fórmula de governo da nação brasileira – a República Federativa” e que “As províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil”, surge na Constituição, pela primeira vez, em 1891, que em seu artigo 1º que a “Nação brasileira” constituir-se-ia pela “união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

Adotado sucessivamente desde então, apresentou, contudo, duas interrupções, com as Constituições de 1937 e 1969³⁰.

Ressurge o Estado Federativo no Brasil com a Constituição de 1988, na qual em seu artigo 1º informa ser a República Federativa do Brasil formada pela “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”³¹.

A par desta previsão, a CF 1988 apresenta ao longo de seu texto outros “elementos integrantes e caracterizadores do Compromisso Federativo”: 1) a repartição de competências (arts. 22, 23 e 24); 2) a autonomia constitucional e dos poderes reservados aos Estados (art. 25, § 1º); 3) a autonomia e o poder de auto-organização dos Municípios (art. 29); 4) a intervenção federal (art. 34, I a V, a,b, VI, VII, a, b, c, d, e); 5) a organização bicameral do Legislativo (arts. 44, 45, 46); 6) a cláusula pétrea da Forma Federativa do Estado (art. 60, § 4º, I); 7) a existência de Tribunal Constitucional e Federativo (art. 102, I, a, f, III, a, b, c, d); 8) a repartição da competência tributária (arts. 145, 153, 155, 156) e; 9) a autorização para que os Estados e o Distrito Federal organizem seu próprio Poder Judiciário (art. 125)³².

Em vista da necessidade de dotar os Estados de autonomia administrativa, e de repartir as competências e as rendas, o Constituinte de 1988 outorgou aos Estados membros a competência para instituir alguns impostos, IPVA, ITCMD e ICMS³³.

divisão de um estado maior em unidades menores. Neste sentido: LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto. *Política e Jurisdição Constitucional*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012. p. 45.

³⁰ SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de, op. cit., p. 417 LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto, op. cit., p. 46.

³¹ Há controvérsia sobre ser a Federação Brasileira dotada de três níveis (União, Estados e Municípios). PRESTES, p. 1890-1891. LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto, op. cit., p. 82-83.

³² HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 479-483.

³³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Dentre estes impostos, de longe, o de maior importância e arrecadação é o ICMS, que, segundo a Comissão Técnica Permanente do ICMS, do Confaz, arrecadou em 2013³⁴ mais de 358 bilhões de reais, enquanto que os outros tributos, de competência dos Estados, somados alcançaram pouco menos de 53 bilhões de reais³⁵.

De todos os valores arrecadados, nos três níveis de governo (União, Estados e Municípios), os que mais se aproximam do ICMS são o Imposto de Renda, que no ano de 2013 arrecadou aproximadamente 300 bilhões de reais^{36,37}, e os decorrentes das receitas previdenciárias, com valor total de 340 bilhões de reais³⁸.

Desta forma, o ICMS demonstra a sua importância para a economia dos Estados, e, por conseguinte, a sua importância para a saúde da Federação Brasileira.

Ao lado destes elementos, previu a Carta de 1988, como um de seus objetivos fundamentais a redução das desigualdades regionais³⁹, dotando a União do dever de articular suas ações de modo a visar o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais⁴⁰.

E dando consecução a estes objetivos, a CF/1988 ainda prevê que parte das receitas arrecadas pela União será destinada a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de instituições

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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

³⁴ Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 12 set. 2014.

³⁵ A título de IPVA foram arrecadados pouco menos de 29 bilhões de reais; ITCMD, pouco menos de 4 bilhões; outros tributos, quase 11,5 bilhões; taxas 8,5 bilhões. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 12 set. 2014.

³⁶ IRPF-rendimentos de residentes no exterior 17,390 bilhões de reais; IRPF-outros rendimento 10,192 bilhões; IRPF 27,146 bilhões; IRPF-rendimentos de capital 35,254 bilhões; IRPF-rendimentos do trabalho 80,902 bilhões; IRPJ 129,628 bilhões. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analismensaldez13.pdf>>. p. 8. Acesso em: 12 set. 2014.

³⁷ Segundo o programa Siga Brasil, a receita líquida arrecadada do IR foi de 272,230 bilhões de reais; a arrecadação líquida do INSS foi de 297,692 bilhões de reais; e a receita líquida arrecadada do COFINS foi de 202,810 bilhões. Disponível em: <<http://www8a.senado.gov.br/dwweb/abreDoc.html?docId=3201785>>. Acesso em: 12 set. 2014.

³⁸ Sendo 306,428 bilhões de reais por receitas próprias e 33,746 pelas demais receitas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analismensaldez13.pdf>>. Pág. 14. Acesso em: 12 set. 2014.

³⁹ Art. 3º, III, da CF.

⁴⁰ Art. 43, da CF.

financeiras regionais, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região⁴¹.

Do mesmo modo, a Resolução nº 22/89 do Senado Federal estabeleceu alíquotas diferenciadas do ICMS em razão da origem e destino da mercadoria, prevendo que, via de regra, ao estado de origem cabe a alíquota de 12% e ao de destino 5%, todavia, em se tratando de mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste, exceto do Espírito Santo, ao estado de origem (Sul e Sudeste, menos ES) a alíquota que lhes cabe é de 7%, e aos estados de destino cabe 10%.

Desta forma, percebe-se que o federalismo brasileiro, em princípio, é dotado de mecanismos para que se tenha o que a doutrina chama de federalismo cooperativo, ou seja, o federalismo no Brasil tem mecanismos de solidariedade entre os entes com a distribuição vertical e horizontal de recursos.

1.2. – Federalismo Fiscal

O chamado federalismo fiscal é o corolário do federalismo como forma de organização do governo. Por seu intermédio, os membros da federação podem adquirir a autonomia financeira, a partir da distribuição das competências tributárias.

Nesses termos, o objetivo do federalismo fiscal é dotar de receitas os estados-membros de modo a que possam cumprir com as obrigações e demandas.

Para Scaff⁴²,

[...] federalismo fiscal é a fórmula financeira para melhor distribuir os recursos públicos em território politicamente considerado, pois sobre o espaço geográfico superpõem-se os desdobramentos políticos-administrativos. Assim, uma coisa é o poder de tributar que incube aos Estados nacionais; outra é dar conta da distribuição desse recurso entre diversos entes federativos.

Segundo Araújo⁴³,

⁴¹ Art. 159, I, c, da CF.

⁴² SCAFF, Fernando Facury. *A Inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70*. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <www.conjur.com.br>. Acesso em: 12 ago. 2014.

⁴³ ARAÚJO, Alex Macedo. *Dinâmica do Federalismo Brasileiro e guerra fiscal*. 2009. 153 f. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo. 2009. p. 59-60.

[...]a tendência mundial está voltada a descentralização de receitas e aumento dos repasses às unidades federadas junto com a atribuição de responsabilidades sob a alegação de se criar um estado menos burocrático, rápido e eficiente. A cada dia, Estados e Municípios assumem maior importância para execução de programas de infraestrutura, educação, saúde e segurança com ganhos à população.

No Brasil verifica-se que há uma maior transferência de recursos aos entes mais pobres se comparados com os mais ricos, ou seja, indício de que o desenho constitucional é de um federalismo cooperativo.

Fazendo uma análise dos dados do portal Dados Federativos⁴⁴, têm-se os seguintes dados:

REGIÃO	VALOR TRANSFERIDO PELO FPE EM 2013	POPULAÇÃO EM 2011	VALOR PER CAPITA
CENTRO-OESTE	R\$ 5.041.262.755,00	13.622.000	R\$ 370,08
NORDESTE	R\$ 36.557.144.111,00	50.999.000	R\$ 716,82
NORTE	R\$ 17.812.195.527,00	15.646.000	R\$ 1.138,45
SUL	R\$ 4.982.174.698,00	25.854.000	R\$ 192,70
SUDESTE	R\$ 6.413.409.364,00	76.383.000	R\$ 83,96

Verifica-se, assim, que as regiões menos desenvolvidas recebem mais recursos, seja em valores absolutos, seja em termos *per capita*. Mesmo dentro das regiões há diferenças nos valores. Na região Sudeste, sem o Espírito Santo, o valor total transferido cai para R\$ 5.339.273.827,00 (R\$ 73,12, per capita), afinal, o Espírito Santo recebe sozinho R\$ 1.074.135.537,00 (R\$ 319,68, per capita⁴⁵).

Tais dados não discrepam dos obtidos por Afonso e Serra⁴⁶, segundo os quais:

A acentuada redistribuição regional da receita tributária disponível é explicada em grande parte pelas transferências federais de impostos para estados e municípios. Assim, por exemplo, em 2000 foram repassados para os governos da região Norte cerca de R\$ 418 por habitante; no outro extremo, os governos da região Sudeste receberam aproximadamente de R\$ 121 per capita. Nesta última região e no Sul, de cada real recolhido dos impostos sobre a renda ou sobre produtos

⁴⁴ <<http://www12.senado.gov.br/federativo>>.

⁴⁵ População de 3.360.000 habitantes. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/federativo>>. Acesso em: 20 out. 2014.

⁴⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues; SERRA, José. *O federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões*. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.6, n.12, p. 3-30, dez. 1999. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001793.pdf>. Acesso em 21 out. 2014.

industrializados, voltaram, via fundos de participação, dezesseis centavos.

O federalismo fiscal brasileiro é dotado de distribuição vertical e horizontal de recursos.

Na distribuição vertical tem-se as transferências tributárias constitucionais da União para Estados, Municípios e Distrito Federal, transferências essas que podem ser diretas, por meio do repasse de parte da arrecadação de tributos, e indiretas, com a formação de fundos especiais e convênios.

Já a distribuição horizontal, que se dá entre entes de mesma ordem, se caracteriza exatamente com a diferenciação de alíquotas em razão da origem e destino das mercadorias no caso do ICMS.

No federalismo fiscal horizontal, quanto aos Estados, as diferenças de alíquotas nas operações interestaduais do ICMS, a depender do destino das mercadorias, de 7% e 12%, operam verdadeira transferência de rendas entre os Estados. Ademais, 25% do ICMS são destinados aos Municípios, com diferenças fiscais entre capitais, além da própria forma de participação no valor adicionado do ICMS do respectivo Estado⁴⁷.

Todavia, apesar de a estrutura normativa ser de federalismo fiscal cooperativo, a prática mostra que no Brasil, com a guerra fiscal, há, na verdade, um federalismo fiscal não cooperativo ou competitivo. Afinal, “ao deflagrar a guerra fiscal, os entes federados praticam um jogo não cooperativo, cujo objetivo é maximizar a quantidade de recursos a ser investido em seu território em detrimento das demais unidades.”⁴⁸

Tal prática é perniciosa, já que, com a guerra fiscal, via concessão de incentivos, os estados podem até ganhar momentaneamente, mas o país perde como um todo. Neste sentido são as lições de Varsano⁴⁹ e Camargo⁵⁰, respectivamente.

Não é difícil verificar que são poucos os casos de empreendimentos que, do ponto de vista nacional, mereçam o incentivo estadual, ou seja, são raras as batalhas da guerra fiscal das quais resulte um ganho líquido para o país.

⁴⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Federalismo cooperativo exige reformas política e tributária no país*. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <www.conjur.com.br>. Acesso em: 27 ago. 2014.

⁴⁸ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manolo, 2004. p. 192.

⁴⁹ VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Brasília: IPEA, Texto para Discussão nº 500, jul/1997. p. 9.

⁵⁰ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manolo, 2004. p. 202-203.

Claro que cada ente da Federação tem o direito de escolher seu caminho e de implementar medidas para o seu desenvolvimento. Entretanto, sendo o Brasil uma Federação, não se pode permitir que iniciativas isoladas, ainda que redundem em ganhos individuais, tragam prejuízos para toda a nação. Não há dúvida de que a autonomia dos Estados e Municípios não pode ser utilizada em prejuízo do país, circunstância que vem ocorrendo nos últimos anos com a generalização da guerra fiscal.

Desta forma, a concessão irregular de incentivos, como forma de atrair investimentos privados, acaba por jogar contra a Federação como um todo, além de acabar por respingar no próprio ente que concede os incentivos.

Afinal, ao retirar os investidores das regiões mais desenvolvidas, os estados, mais desenvolvidos, acabam por não poder repassar valores maiores aos outros estados, além de poderem, se assim quiserem, conceder incentivos maiores, por gozarem de melhores condições econômicas, o que diminuiria sua capacidade financeira e fragilizaria ainda mais a dos estados menos desenvolvidos, por conseguinte, pois, teriam receitas menores e repassariam valores menores ainda.

Analisando esse contexto, Camargo pontua:

Neste sentido Piancastelli e Perobelli (1996) concluem: ‘Uma vez que todos os estados adotam os mesmos instrumentos, os benefícios fiscais e creditícios tendem a se anular, deixando de atuar como fatores contribuintes para a decisão locacional’.

Além disso, a generalidade da guerra transforma as negociações das empresas com os Estados em um leilão de vantagens, onde só a empresa tem a ganhar.

Já em relação à eficácia da guerra fiscal como instrumento de atenuação das disparidades regionais, os dados mostram que os Estados mais agressivos acabaram perdendo importância relativa em relação à produção industrial⁵¹.

Além do que, os incentivos são apenas um dos fatores de atração do investimento privado - o de mais de fácil implementação - por óbvio, sendo que os outros fatores, a depender do ramo da atividade privada, podem ser até mais importantes que os incentivos fiscais.

Realmente a existência de benefícios fiscais influencia a decisão sobre o investimento, vez que a diminuição nas despesas com impostos reduz o prazo para retorno do investimento. Entretanto, essa influência é relativa, uma vez que a natureza do empreendimento pode ter

⁵¹ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manolo, 2004. p. 221.

especificidades que coloquem a questão tributária como secundária, tais como proximidade do mercado consumidor ou do fornecedor, qualificação da mão-de-obra e outros. Assim, não basta oferecer benefícios fiscais. É preciso oferecer fatores de produção de qualidade para que o tributo seja um dos critérios de desempate.

Por outro lado, com a generalização da guerra fiscal, as empresas acabam optando pelas localidades que oferecem as condições mais propícias, ou seja, fatores de produção mais adequados àquela atividade, já que os benefícios fiscais serão obtidos em qualquer hipótese, anulando assim o efeito da renúncia fiscal como atrativo do investimento.⁵²

Isto posto, percebe-se que a concessão de incentivos fiscais não se coaduna com uma federação cooperativa, transmutando esta para uma federação competitiva, na qual os grandes vencedores são as grandes empresas, que podem migrar de um local para outro em busca de menores custos, além de a longo prazo não serem efetivas⁵³, além de prejudicar a arrecadação e o próprio repasse de recursos aos entes⁵⁴.

Segundo Bercovici⁵⁵, o grande objetivo do federalismo atualmente é a buscar a cooperação entre União e entes federados, de modo a equilibrar a descentralização federal com os imperativos da integração econômica nacional.

Com vista a este objetivo a CF, ao lado da repartição de receitas tributárias, previu também a criação de fundos⁵⁶ e a competência tributária dos entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), isto é, a possibilidade de os entes instituírem tributos.

Em relação ao destino dos recursos dos fundos, como verificado acima, estes são distribuídos de maneira a que os estados com índices de desenvolvimento piores

⁵² CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manolo, 2004. p.210-211.

⁵³ KUPFER, David. *O Jogo do conteúdo local*. Valor Econômico, 13/10/2014, às 05h00. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/opiniaio/3732386/o-jogo-do-conteudo-local>>. Acesso em: 13 out. 2014. “Diferentemente do que ocorria no passado, hoje o ritmo de inovação muitas vezes é mais rápido do que o do aprendizado. Por isso, políticas de conteúdo local que se atenham simplesmente a criar demanda e assegurar tempo para o processo de aprendizado estão fadadas a serem pouco efetivas. Essas duas condições podem ser necessárias, mas dificilmente serão suficientes se não estiverem direcionadas para atividades que tenham real potencial para encadear desenvolvimento tecnológico no território nacional”.

⁵⁴ O STF em diversos julgados vem entendendo que a concessão de incentivos não pode prejudicar o repasse aos municípios, porém, não se pode negar que o tão só atraso ser causador de prejuízos aos municípios e estados mais pobres, que mais precisam destes repasses. RE 695.421, RE 726.333, RE 572.762, e RE 682.278 (pendente de julgamento).

⁵⁵ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004. p. 58-59.

⁵⁶ Arts. 159, I, 161, II, da CF.

recebam maiores verbas proporcionalmente, “de modo a promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios”.

No tocante especificamente à repartição das receitas tributárias, a Constituição prevê o repasse de recursos da União aos fundos⁵⁷, aos Estados, Distrito Federal e Municípios⁵⁸.

Prevê ainda, que parte do valor arrecadado a título de imposto sobre a renda, de imposto da competência residual, de imposto sobre a propriedade rural pela União, a ela não pertence, sendo pertencentes aos Estados e Municípios⁵⁹⁻⁶⁰.

A par destas discriminações, estabelece também que parte do produto da arrecadação do imposto sobre a renda e sobre produtos industrializados, terá como destinação “programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste”, assegurando que percentual terá como destino o semi-árido do Nordeste⁶¹.

Estes mecanismos de repasse de recursos aos entes são de extrema importância para o federalismo cooperativo, ainda mais no Brasil, onde a concentração industrial é localizada, isto é, onde a atividade produtiva é desigual, no qual poucos estados são sedes de muitas e grandes empresas, e muitos estados pouco tem.

Estudo de Mendes⁶² traz dados que demonstram a importância das transferências para os estados⁶³, sendo que “há estados fortemente dependentes de transferências, enquanto outros são quase inteiramente financiados por receitas próprias”.

[...] enquanto 79% da receita de Roraima compõem-se de transferências federais, em São Paulo 81% da receita provém de receita tributária arrecada no próprio Estado. Note-se que em nada menos que 11 estados as receitas de transferências são mais importantes que a arrecadação local.

⁵⁷ Arts. 159, I, a, b, d.

⁵⁸ Art. 159, II e III.

⁵⁹ Arts. 157 e 158.

⁶⁰ Neste sentido o RE 726.333/PB, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 4 de junho de 2013.

⁶¹ Art. 159, I, c, da CF/1988.

⁶² MENDES, M. J. Transformações e Impasses da Estrutura Fiscal e Tributária de 1988 a 2013. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, ago/2013 (Texto para Discussão nº 136). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 26 ago. 2013. p. 7-8.

⁶³ Tal conclusão serve também para os municípios, no qual em apenas 3% dos municípios ao menos um terço de suas receitas advém da arrecadação de seus tributos.

Ao lado destas fontes de receitas, a Carta de 1988 também, como dito acima, outorgou competência tributária aos entes, prevendo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam instituir tributos⁶⁴.

À União⁶⁵ coube, além das taxas e contribuições de sua competência, os impostos sobre importação; exportação; renda; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas; além do imposto de competência residual e o extraordinário.

Sendo de competência dos municípios⁶⁶ as taxas e contribuições correspondentes às suas atribuições e impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; transmissão de bens imóveis, excluída doação e decorrente de evento morte; além do imposto sobre a prestação de serviços⁶⁷, sendo este o tributo de maior importância econômica para os municípios⁶⁸.

Em relação aos Estados⁶⁹ e ao Distrito Federal a Carta concedeu a prerrogativa de instituir, além das taxas e contribuições relativas às suas atribuições, impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; a propriedade de veículos automotores; e operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

É inegável, pois, a importância do ICMS para os estados, afinal, trata-se do imposto com maior valor de arrecadação (mais de 358 bilhões de reais⁷⁰), além de ser a

⁶⁴ Art. 145.

⁶⁵ Arts. 153 e 154.

⁶⁶ Ao Distrito Federal é atribuída a competência para legislar e instituir os tributos de competências dos estados e dos municípios (arts. 32, § 1º, e 147, da CF), de forma que o aqui escrito vale para o DF também.

⁶⁷ Art. 156.

⁶⁸ A título de exemplo: no município de Bocaína (SP) do valor total arrecadado a título de receitas tributárias (R\$ 3.417.531,57), provém do ISS R\$ 1.191.249,72, sendo o IPTU o segundo com R\$ 964.378,69. No maior município do país não é diferente, em São Paulo, do total de R\$ 17.537.484.677,81 (somente receitas tributárias), R\$ 9.935.287.383,04 são de ISS, R\$ 5.027.438.496,48 são IPTU, ITBI R\$ 1.200.743.627,62 e IR R\$ 939.695.143,39. Dados relativos ao ano de 2012. Disponível para pesquisa em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>.

⁶⁹ Art. 155.

⁷⁰ Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/>>. Acesso em: 12 set. 2014.

principal fonte de recursos de diversos estados, principalmente daqueles estados que não dependem das transferências de receitas⁷¹.

Como bem disse Gutierrez⁷², “a discriminação de rendas entre os entes da Federação é elemento nuclear do federalismo”. E neste sentido, em razão de sua importância econômica e em razão das questões e discussões que traz, pode-se considerar o ICMS como o tributo da Federação brasileira.

1.3 – Aspectos gerais do ICMS

Visto o que é o federalismo fiscal, suas características no Brasil e os arranjos institucionais necessários, passa-se a analisar o tributo central nas discussões sobre o assunto: o ICMS.

Tributo com maior valor de arrecadação do país, o ICMS é também, possivelmente, o tributo com maior complexidade, além de ser o único imposto de instituição obrigatória⁷³.

Imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal⁷⁴, é produto da junção de distintas competências, algumas provenientes dos próprios estados, outras da União⁷⁵.

Remontando ao imposto sobre indústrias e profissões, na Constituição de 1891⁷⁶, o ICMS passou por várias mudanças.

⁷¹ Neste sentido é didático exemplo de Santa Catarina, no qual são receitas de ICMS R\$ 12.630.020.427,37, em um total de receita de R\$ 17.747.821.302,96.

⁷² GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária*. In: Federalismo Fiscal. CONTI, José Mauricio (org.). Barueri: Manolo, 2004. p. 63

⁷³ Sobre a obrigatoriedade da instituição do ICMS, com base no inciso XII, g, do § 2º do art. 155, da CF. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 604-605. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, Competência Tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva/Direito GV, 2009. p. 1087, 1090 e 1091.

⁷⁴ Art. 155, II, da Constituição.

⁷⁵ TORRES, Heleno. Comentário ao artigo 155, II. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1710-1723.

⁷⁶ Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

[...]

4 º) sobre indústrias e profissões.

Com a Constituição de 1934 se tornou o imposto de vendas mercantis (IVM), substituído em sequência pelo IVC. Em 1º de dezembro de 1965, a emenda à Constituição nº 18, reformou o Sistema Tributário instituindo em seu art. 12 o ICM, já de feições não-cumulativas⁷⁷.

Com a Constituição de 1988, verifica-se que o ICMS é resultado da junção de pelos cinco impostos, com diversas hipóteses de incidência distintas⁷⁸: (I) operações relativas à circulação de mercadorias; (II) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (III) prestações onerosas de serviços de comunicação; (IV) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica; (V) extração, circulação, distribuição ou consumo de minérios⁷⁹.

A par destas diversas hipóteses de incidência, o ICMS apresenta algumas peculiaridades, advindas tanto da Constituição, quanto da LC nº 87, de 1996. Vejamos:

1 – Seletividade (essencialidade): prevista no art. 155, §2º, III, da CF, a seletividade em função da essencialidade do produto (mercadoria) é instrumento tipicamente de imposto com características extrafiscais. A seletividade é técnica moderna que busca onerar com maiores valores aquelas situações que demonstrem uma capacidade contributiva maior, especialmente em se tratando de bens supérfluos ou indesejáveis;

2 – Não-cumulatividade: prevista no art. 155, § 2º, I, da CF, que será tratada com mais vagar em momento próprio, reza que no imposto não-cumulativo, compensa-se o que for devido em cada operação ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro ente, de modo a que não haja imposto sobre imposto, o efeito cascata;

⁷⁷ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 36-37.

⁷⁹ Itens I, II e III, previstos no inciso II, do caput, do art. 155, da CF; item IV, previsto no § 4º, do art. 155; item V, previsto no § 3º, do art. 155.

3 - Caráter nacional⁸⁰: caráter não expresso em qualquer dispositivo, mas que se extrai da sistemática do tributo a partir das outras características: obrigatoriedade de sua instituição e leis nacionais uniformizadoras;

4 – Obrigatoriedade de sua instituição e necessidade de convênio para concessão de incentivos fiscais: prevista no art. 155, § 2º, XII, g, da CF, a obrigatoriedade da instituição do ICMS, advém da regra constitucional que dispõe ser obrigatório de deliberação dos entes subnacionais para a concessão de incentivos fiscais⁸¹;

5 – Base de cálculo por dentro: constitucionalizada pela Emenda à Constituição nº 33, de 2001, estando previsto no art. 155, § 2º, XII, i, da CF, e nos arts. 13, § 1º, I, da Lei Complementar (LC) nº 87, que prevê que à base de cálculo do imposto integra o montante do próprio imposto; tal previsão acaba que por ser um “*plus*” na alíquota do imposto⁸².

6 – substituição pra frente – a LC nº 87, regulamentando o dispositivo constitucional do art. 155, § 2º, XII, b, dispõe em seus arts. 5º, 6º, 7º e 8º sobre a substituição tributária. A substituição tributária é a “imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fator gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”⁸³. No caso do ICMS pode ser pra frente (progressiva) ou pra trás (regressiva). Neste se cobra o imposto em um momento posterior ao fato gerador; naquele caso, a cobrança se dá previamente à ocorrência da hipótese de incidência, isto é, há recolhimento do imposto sobre fato futuro e incerto.

7 – uniformidade prevista em lei nacional – conforme visto anteriormente, a lei complementar tributária prevista no art. 146 e no art. 155, § 2º, XII, da CF, é lei complementar nacional, isto é, vige sobre todo o território nacional, sendo cogente a todos os entes da federação. Em matéria de ICMS, tal lei recebe ainda a força da regra do art. 155, § 2º, XII, g, da CF, ao prever a necessidade de convênio entre os entes para a concessão de incentivos fiscais.

⁸⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, Competência Tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva/Direito GV, 2009. p. 1087-1090.

⁸¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro, op. cit., p. 1090-1091. CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 604-605.

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 604-605. O autor entende ser inconstitucional a previsão do art. 13 da lei complementar.

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2004. p. 155.

No mencionado dispositivo, a CF, repetindo norma da Constituição de 1969, estabelece que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Segundo o STF, a LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975, é a lei complementar que regulamenta tal dispositivo⁸⁴.

Estabelece a LC nº 24, que as isenções, as reduções da base de cálculo, a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, a concessão de créditos presumidos e outros incentivos ou favores fiscais ou fiscais-financeiros, no tocante ao ICMS, deverão ser concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal⁸⁵.

Tais convênios para serem aprovados dependem da concordância unânime dos entes representados. Convocados os representantes (secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação⁸⁶), as reuniões se realizam, sob a presidência de representante da União, com a presença de representantes da maioria dos entes da Federação, isto é, com o comparecimento de representantes de no mínimo catorze entes (maioria absoluta dos membros votantes - vinte e seis estados mais o Distrito Federal)⁸⁷.

As matérias concernentes à concessão de incentivos fiscais devem ser aprovadas pela unanimidade dos presentes, e ratificadas expressa ou tacitamente pelos demais entes⁸⁸.

Ocorre que, todavia, a despeito da previsão legal e da jurisprudência do STF, os Estados e do Distrito Federal não vem respeitando a regra da unanimidade, concedendo incentivos de forma unilateral.

Tais concessões de incentivos de forma unilateral têm como propósito diminuir a carga tributária no Estado e com isso atrair investidores, prática que recebeu a alcunha de guerra fiscal.

⁸⁴ Neste sentido: ADI 902/SP, Rel. Min. Carlos Velloso; ADI 1296/PE, Rel. Min. Celso de Mello, e; Medida Cautelar na ADI 4635/SP, também de relatoria do Ministro Celso de Mello.

⁸⁵ Art. 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/75.

⁸⁶ Art. 2º do Convênio ICMS 133/97, que aprova o regimento interno do Confaz.

⁸⁷ Art. 9º do Convênio ICMS 133/97.

⁸⁸ Art. 2º, § 2º e art. 4º da Lei Complementar nº 24/75.

O STF em diversos julgados já reconheceu a inconstitucionalidade de incentivos concedidos de forma unilateral ou que não tenham sido aprovados pela unanimidade dos membros do Confaz, nos moldes previstos na LC nº 24. Neste sentido, dentre outras, as ADI's 1179, 1247, 2345, 2352, 2376, 2377, 3664 e 4152.

Apesar de a jurisprudência do STF vir reconhecendo a inconstitucionalidade dos incentivos, o Governador do Distrito Federal impetrou ADPF⁸⁹, na qual se discute a própria regra da unanimidade, não mais de maneira ancilar, mas de forma direta.

O objetivo da ADPF é o de ver declarados não-recepcionados, pela Constituição Federal de 1988, os arts. 2º, § 2º e 4º, da LC nº 24/75, dispositivos que preveem a regra da unanimidade para a aprovação dos convênios⁹⁰.

No que toca à regra da unanimidade, há quem entenda que tal consenso se baseia na própria ideia de Federação e igualdade entre os entes, na qual um ente subnacional não pode tomar medidas que afetem outros entes sem o consentimento destes, além do próprio caráter nacional do ICMS⁹¹.

De outra parte, surgem os especialistas que afirmam ser a unanimidade um absurdo, que fere a autonomia dos entes, resquício do período autoritário⁹², objeto de chantagem e de capricho da minoria e, por fim, que não há previsão constitucional para definir o quórum, logo é inaceitável a unanimidade.

Do lado dos que defendem a possibilidade de abaixar o quórum para a deliberação sobre incentivos no Confaz há o professor da PUC-SP e da USP, Paulo de Barros Carvalho, para quem a Constituição não obriga a unanimidade em dispositivo

⁸⁹ ADPF nº 198.

⁹⁰ Sobre a natureza autorizativa dos convênios e a necessidade de edição de lei do ente para concessão dos incentivos previstos no convênio aprovado, ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária*. IN: Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). São Paulo: MP Ed., 2007.p. 347-348. E STF: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 630.705/MT, Rel. Min. Dias Toffoli. 1ª Turma, 11/12/2012.

⁹¹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, Competência Tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva/Direito GV, 2009. p. 1087-1090. No mesmo sentido: MORAIS, Valério Pimenta de. *Unanimidade no Confaz é manifestação da igualdade e da autonomia*. **Revista Consultor Jurídico**, 23 de setembro de 2014, 10:00. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-set-23/valerio-pimenta-unanimidade-confaz-manifestacao-igualdade?imprimir=1>>. Acesso em 23 set. 2014.

⁹² TOURINHO, Saul. *A unanimidade do Confaz é própria das ditaduras, não das democracias*. Disponível em: <www.valor.com.br>. Acesso em: 2 dez. 2013.

algum, sendo que a unanimidade se mostra inócua quando se trata de estímulos ao desenvolvimento dos Estados mais carentes.

Desta forma, sugere o professor a redução do quórum em casos específicos⁹³.

Solução razoável seria reduzir o quorum de aprovação, tanto para que se conceda, como para que se revoguem os benefícios fiscais, para dois terços, nas situações relativas a empreendimentos localizados em unidades federativas com déficit econômico-produtivo, estabelecendo-se quesitos objetivos e claros para a concessão.

Já para Ives Gandra⁹⁴, a unanimidade é “princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação”, sendo, inclusive, “cláusula pétrea”, em razão da previsão do art. 60, §4º, I, da Constituição⁹⁵.

Afirma o professor que:

[...] a expressão ‘abolir’ deve ser entendida como abrangente de todas as situações em que o sistema federativo é fragilizado por atos que ponham em xeque a tríplice autonomia de que gozam as unidades federativas, a ponto de se digladiarem, sem objetivo comum e ficarem à mercê dos interesses dos investidores, e não de seu povo ou seu governo para o atendimento do interesse público⁹⁶.

No mesmo sentido, de que a unanimidade é regra de preservação do pacto federativo é a opinião de Pereira e Bassoli⁹⁷.

Em conformidade com o conceito de federalismo de cooperação, não podem os Estados agirem solitariamente no que tange à sua exoneração fiscal, sob pena de rompimento do pacto federativo. O ICMS repercute na economia de todos os entes da federação.

Como visto acima, a ideia de Federação tem por referência a união de estados para a formação de um novo estado, maior e mais forte. E em sendo o ICMS o tributo com o maior volume de arrecadação, e em sendo dos Estados e do Distrito Federal, a unanimidade se faz necessária para preservar a economia dos estados.

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: guerra fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.* p. 92.

⁹⁴ GANDRA, Ives. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no Confaz. *Revista CEJ – Centro de Estudos Jurídicos*, nº 59, jan./abr. 2003.

⁹⁵ Inciso I, do § 4º, do art. 60 – Forma federativa de Estado.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 92.

⁹⁷ PEREIRA, Guilherme Luís Muramatsu; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da Federação.* *Revista de Direito Público*, Londrina, v. 3, n. 2, mai/ago, 2008. p. 65-66.

Deve-se levar em consideração também que a concessão de incentivos, por qualquer forma, é medida que somente deve ser tomada em casos extremos, em casos em que o investidor somente alocaria seus recursos caso houvesse a concessão de incentivos, casos raros⁹⁸.

Do mesmo modo, a concessão unilateral de incentivos acaba por piorar a economia de todos os entes, até do próprio ente concedente, que a longo prazo, deixa de arrecadar o quanto poderia e tem que buscar outras formas de conseguir se manter financeiramente viáveis.

Por fim, cabe trazer ainda, que a unanimidade não é figura de toda desconhecida do direito brasileiro.

No Código Civil, em ao menos sete dispositivos há a previsão de regra de unanimidade, arts. 999, 1.039, 1.061, 1.127, 1.033, 1.343 e 1.351. Todos estes artigos tem em comum tratarem de temas que afetam a todos os envolvidos. Os cinco primeiros tratam da modificação do contrato social, das responsabilidades dos sócios, da administração da sociedade, da mudança da nacionalidade da sociedade e da dissolução, respectivamente. Os outros dois, que são de direito imobiliário, tratam da construção de novas unidades imobiliárias e da mudança de destinação do edifício ou unidade.

Desta forma, percebe-se que sempre que o tema acarreta ou possa acarretar grave prejuízo ao sócio, a legislação estabelece a regra da unanimidade. Logo, não poderia ser outra a regra para a concessão de incentivos fiscais quando se está tratando dos entes subnacionais que formam a federação.

Outro ponto quanto ao ICMS que merece maior atenção é o relativo ao princípio da não-cumulatividade⁹⁹.

Previsto na Constituição Federal para tratar dos seguintes tributos¹⁰⁰: IPI, imposto de competência residual da União, ICMS, contribuições do empregador,

⁹⁸ Neste sentido trazendo série de reportagens sobre a guerra fiscal. CASSONE, Vittorio. *ICMS – Lei Complementar nº 87/96 – comentada artigo por artigo*. São Paulo: IOB, 1996.

⁹⁹ SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a prestação de serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Sobre a natureza principiológica da não-cumulatividade. p. 764-767.

¹⁰⁰ Art. 153, §3º, II; art. 154, I; art. 155, II, combinado com o art. 155, §2º, I, e; art. 195, § 12.

empresa e entidade equiparada incidente sobre receita ou faturamento e a contribuição do importador de bens ou serviços.

Em matéria de ICMS está instalado no inciso I, do § 2º, do art. 155, da CF, prevendo que o ICMS “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”.

Isto significa que, como dito acima, na ocorrência de operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, o montante incidente¹⁰¹ na etapa anterior deverá ser abatido na etapa posterior, ou seja, o ICMS incide sobre o valor total da operação, nisto se dissentindo do IVA, que incide somente sobre o valor acrescido.

Considere-se, por exemplo, que num estado estrangeiro que adote um imposto sobre valor agregado (econômica e juridicamente), determinado produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre o valor total), numa primeira operação; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, com R\$ 10,00 de imposto (10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa segunda operação; e retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, com R\$ 10,00 (novamente, 10% sobre a parcela acrescida de R\$ 100,00), numa terceira e última operação; perfazendo o valor total de R\$ 30,00 de imposto recolhido aos cofres públicos no final do ciclo. Já entre nós, em que o IPI, não sendo imposto sobre o valor agregado juridicamente, mas sendo um imposto sobre o valor agregado economicamente, terá sempre assegurado o crédito do imposto relativo à operação anterior, o resultado final, salvo minúcias da legislação, será aritmeticamente idêntico. Vejamos: o produto é fabricado e vendido por R\$ 100,00, com R\$ 10,00 de IPI (10% sobre o valor da operação), numa primeira etapa; reelaborado e vendido por R\$ 200,00, numa segunda etapa, com R\$ 20,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R\$ 10,00 de IPI recolhido (R\$ 20,00 do IPI lançado menos R\$ 10,00 de crédito do IPI da operação anterior); retrabalhado e vendido por R\$ 300,00, numa terceira e última etapa, com R\$ 30,00 de IPI lançado (10% sobre o valor da operação), mas com R\$ 10,00 de IPI recolhido (R\$ 30,00 do IPI lançado menos R\$ 20,00 de crédito do IPI da operação anterior); totalizando o valor de R\$ 30,00 de IPI recolhido aos cofres públicos ao final do ciclo.¹⁰²

¹⁰¹ VIERA, José Roberto. Crédito de IPI relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 709-740. O autor aborda a questão do objeto a ser abatido, se seria o valor efetivamente cobrado ou pago ou lançado ou incidente. Acaba por perfilar a corrente que entende ser objeto de abatimento o valor incidente.

¹⁰² VIERA, José Roberto. Crédito de IPI relativo a Operações Anteriores Beneficiadas: Maiô Completo ou Completa Nudez. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Para Nelson Jobim¹⁰³, a adoção da não-cumulatividade no lugar de um verdadeiro imposto sobre valor agregado se deu por conveniência, resumindo assim a não-cumulatividade:

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Outra leitura aponta que o motivo para a adoção da não-cumulatividade é de ordem arrecadatória, sendo que a não-cumulatividade, apesar de mais complexa, diminui a sonegação, em razão da fiscalização cruzada.

Contudo, inobstante tratar-se de uma apuração mais complexa (se comparada à tributação cumulativa), as vantagens da adoção do regime não-cumulativo superavam seus entraves, tanto para os contribuintes quanto para o próprio Estado, o qual, dentre outras facilidades, via na fiscalização cruzada (envolvendo registros em duplicidade de uma mesma operação – de saída e de entrada das mercadorias e serviços), a possibilidade de um considerável aumento na arrecadação e uma maior eficiência no combate à sonegação, vez que tal fiscalização poderia ser realizada, em grande parte, pelos próprios contribuintes.¹⁰⁴

Afinal, para ter direito ao crédito, o contribuinte deverá destacar o *quantum* de imposto que foi pago na operação ou operação anterior, sendo que sem a escrituração nada poderá abater.

A não-cumulatividade tem um papel fundamental na guerra fiscal, afinal parte dos incentivos concedidos pelos entes como forma de atrair o investimento é feita por redução de alíquota ou da base de cálculo do ICMS, além das isenções.

Na prática o que acontece é que a empresa destaca o valor do ICMS que incidiria na operação, mas não paga o imposto ou paga a menor.

Como a Constituição prevê que o será objeto de compensação, quando da operação, o montante cobrado nas operações anteriores, o ente no qual se localiza a empresa destinatária da prestação recebe menos do que deveria, pois, a empresa

p. 725. O autor fala sobre o IPI e não sobre o ICMS, mas isto não interfere na compreensão que se deve ter sobre o assunto, já que ambos tributos são não-cumulativos.

¹⁰³ RE 212.484, do qual foi relator no acórdão.

¹⁰⁴ FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. *O direito ao crédito e a não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - Dissertação de Mestrado, 2011. p. 30.

destinatária compensará o valor destacado, e não o valor efetivamente cobrado nas operações anteriores.

Neste sentido pode-se tomar como exemplo o Decreto nº 44.935, de 2014, do Estado do Rio de Janeiro, que reduziu a zero o ICMS de produtores e abatedores de carne, analisado do seguinte modo pelo advogado Marcelo Jabour¹⁰⁵.

Se uma empresa do Rio vender para uma paulista, por exemplo, destacará 12% de ICMS na nota fiscal como se tivesse recolhido o percentual ao governo do Rio, mas lançará também crédito de 12% a ser aproveitado no Estado, o que anula o tributo.

Percebe-se então, que houve a redução de custos para as empresas e de arrecadação do imposto, tanto do ente que concede o incentivo quanto dos outros entes, que pela não-cumulatividade deverão receber como produto do ICMS apenas a diferença entre o valor destacado e o valor total da operação.

Como dito, o ICMS talvez seja o tributo com maior complexidade do Sistema Tributário do Brasil, não sendo o escopo do presente trabalho detalhá-lo pormenorizadamente, mas tão somente apresentar suas características principais, essenciais à compreensão do tema proposto.

Nesse sentido, o objetivo do primeiro capítulo foi o de explicar importância do tema e abordar alguns conceitos importantes para a tratativa do assunto.

Para tanto foi abordado o federalismo, suas características, o federalismo fiscal, em especial, o federalismo cooperativo, com dados sobre a transferência de recursos e de competências tributárias.

Além disso, foi apresentado o ICMS, com algumas de suas características básicas e mais importantes para o tema, como a regra da unanimidade e o princípio da não-cumulatividade, cabendo agora aprofundar um pouco mais as características relevantes à guerra fiscal.

No próximo capítulo, apresenta-se uma incursão sobre a guerra fiscal.

¹⁰⁵ IGNACIO, Laura. *Rio concede benefício para produtor de carne*. Jornal Valor Econômico, 12/09/2014 – 05h00.

CAPÍTULO 2 – A GUERRA FISCAL NO CONTEXTO DO ICMS NO BRASIL

No capítulo anterior, foram fixadas algumas noções chaves para o enfrentamento do tema proposto no presente trabalho, como considerações sobre o surgimento da ideia de federalismo, bem como a forma como o federalismo se desenvolveu no Brasil. Viu-se, ainda, os contornos do chamado federalismo fiscal e os aspectos gerais do ICMS nesse contexto.

Tal abordagem se faz necessária para o atendimento do objetivo da pesquisa, qual seja, o de analisar a guerra fiscal em matéria de ICMS e as iniciativas que vem sendo levadas a cabo pelo Senado Federal para por fim a essa competição predatória entre os entes federativos envolvidos (Estados e Distrito Federal).

Dando sequência ao estudo, o presente capítulo trata de explicar o que é guerra fiscal, os aspectos da guerra fiscal do ICMS no país, como ela se desenvolve, e a guerra dos portos.

2.1 Noções gerais sobre guerra fiscal

Primeiramente, deve-se registrar que o fenômeno da guerra fiscal não é uma criação brasileira, nem se restringe, tão somente, ao âmbito concorrência entre entes subnacionais, ou ao ICMS, em específico.

A guerra fiscal costuma se desenvolver com os entes subnacionais ou nacionais competindo pela atração de investimento privados para o seu território. Dá-se a denominação de guerra fiscal às formas de incentivos que as unidades federadas se utilizam na tentativa de tornar seu território mais atraente ao investidor externo que a princípio ali não investiria.

As práticas relacionadas à guerra fiscal se dão de diversas formas, contando com um mix de instrumentos¹⁰⁶ amplos, como por exemplo: 1 – isenção de tributos; 2 – diferimento do pagamento do tributo; 3 – criação de fundos de financiamento; 4 – doação de terrenos, e; 5 – obras de infraestrutura.

¹⁰⁶ ALVES, Maria Abadia da Silva. *Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (dissertação de mestrado): Campinas, novembro de 2001. p. 30.

Alves¹⁰⁷, analisando os instrumentos e formas pelas quais a guerra fiscal ocorre, define-a como:

[...] todo tipo de disputa/conflito que decorra da intervenção estatal de entes federativos na decisão locacional de atividades produtivas e na concorrência setorial, sendo que, o instrumento tributário é o principal mecanismo de subsidiamento.

O Supremo Tribunal Federal (STF) caminha no sentido de dar interpretação ampla sobre o que considera ser incentivo fiscal. Segundo Arzua, o STF entende ser incentivo fiscal, não só a isenção, a redução da base de cálculo, os créditos presumidos, a dilação de prazos para pagamento, mas toda e qualquer regra fiscal que importe em redução da carga tributária¹⁰⁸.

Santiago¹⁰⁹ lembra que a globalização conjugada com a evolução tecnológica e a crescente abertura das economias, as empresas comparam e escolhem a “jurisdição que lhes seja mais favorável”, o que força os Estados a reagirem, “ampliando as próprias vantagens tributárias e a proteção dos sigilos bancário e societário” ou “adotando medidas tendentes a anular os efeitos tributários do deslocamento das fontes de renda para o exterior”.

Neste tocante, guerra fiscal envolvendo estados nacionais, cabe lembrar os julgamentos da ADI 2588, e dos RE 611586 e 541090, que versavam sobre a incidência de IR e CSLL sobre os resultados de empresas controladas ou coligadas no exterior, que terminou por entender aplicável o art. 74 da MP 2.158-35¹¹⁰ às “empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (‘paraísos fiscais’)”.

Estava em jogo nestes julgados a questão da tributação dos lucros no Brasil das empresas coligadas ou controladas em países em que há a concessão de tratamento

¹⁰⁷ ALVES, op. cit., p. 30.

¹⁰⁸ ARZUA, Heron. *ICMS: caráter nacional: guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 81, p. 212.

¹⁰⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. *A evasão fiscal e a concorrência tributária como fatores de distorção do livre mercado*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/A-evasao-fiscal-e-a-concorrancia-tributaria-como-fatores-de-distorcao-do-livre-mercado.pdf>>. Acesso em 20 out. 2014.

¹¹⁰ Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Vide inc. IX do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

fiscal mais benéfico para as empresas lá sediadas ou em países em que a legislação societária seja mais flexível, ou seja, discutia a tributação empresarial em países de carga tributária mais favorável.

Dito de outra forma, estes julgados tinham por objetivo verificar a tributação das empresas nacionais quando em atuação no exterior, de forma a que a constituição ou associação a empresas no exterior não tenha como único escopo reduzir a carga tributária a que estão sujeitas no Brasil, o que lhes daria uma posição mais favorável, diminuindo o valor a ser pago a título de tributos.

Desta forma, percebe-se que a concessão de incentivos como forma de atração de recursos não se encontra restrita aos entes subnacionais, alcançando o nível dos estados nacionais.

Já em relação à guerra fiscal entre entes subnacionais, como dito acima, “não é fenômeno exclusivamente brasileiro¹¹¹. Ao contrário, a competição regional por investimentos é usual em vários países, mormente aqueles organizados sob a forma federativa”¹¹².

No Brasil, a guerra fiscal recrudescceu com a redemocratização, pois, no período dos governos militares, em razão da centralização financeira e política, o governo dispunha de maior controle sobre os entes subnacionais, conseguindo, por conseguinte, controlar o fenômeno da guerra fiscal¹¹³.

Além da guerra fiscal do ICMS, temos ainda as competições fiscais no que toca ao IPVA e ao ISS.

Em relação ao ISS o problema se dá em razão da previsão de que o imposto será devido no “local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”, salvo nas exceções previstas na própria Lei Complementar nº 116, de 2003, que dispõe sobre o ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências..

¹¹¹ Nos EUA, não há uma divisão de competências tributárias entre os entes e o governo federal, podendo inclusive tributarem as mesmas bases. Ocorre que a renúncia fiscal é desestimulada em razão da não previsão de transferências de receitas de parte a parte. RIBEIRO, Leonardo Alcântara. *A guerra fiscal do ICMS sob um perspectiva comparada de competição tributária*. Núcleo de Estudos Fiscais NEF/FGV, agosto de 2010. p. 16.

¹¹² CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manolo, 2004. p. 204.

¹¹³ CAMARGO, op. cit., p. 204; VARSANO, op. cit., p. 16.

Devido a esta previsão alguns municípios fixam alíquotas mais baixas, na tentativa de atrair empresas para a sua base territorial, este fenômeno acontece principalmente nas regiões metropolitanas, em especial na de São Paulo, em razão da proximidade dos municípios.

Vários municípios integrantes da Região Metropolitana de São Paulo têm fixado a alíquota do ISS no percentual mínimo de 2% atraindo empresas prestadoras de serviços que estavam localizadas em São Paulo, onde a alíquota básica é de 5%.¹¹⁴

Em uma tentativa de minorar a guerra fiscal no âmbito do ISS, o constituinte reformador¹¹⁵ fixou que alíquota mínima do referido imposto seria de 2%.

Todavia, nem a previsão esta previsão constitucional tem inibido a prática da guerra fiscal.

A guerra fiscal atinge proporções maiores em alguns casos, há relatos de cidades que reduzem o valor da alíquota do ISS abaixo dos 2%, apenas com o intuito de trazer cada vez mais empresas para a sua região e dessa forma cobrar o imposto com base na sede da empresa. Esse é o caso do município de Campina do Monte Alegre, conforme artigo publicado pela revista Veja:

“O município de Campina do Monte Alegre é um dos mais novos do estado de São Paulo. Existe há apenas doze anos. Logo que foi criado, para incrementar a arrecadação de impostos, a prefeitura local resolveu dar incentivos fiscais para as empresas de prestação de serviços que transferissem sua sede para lá – ainda que só no papel. A cidade abdicou de boa parte da arrecadação do imposto sobre serviços (ISS), cuja alíquota deve variar entre 2% e 5% do faturamento da empresa. Os prestadores de serviços que atenderam ao chamado de Campina do Monte Alegre passaram a pagar 0,5% de imposto. Com essa estratégia de ganhar uns caraminguás, o município de 6.000 habitantes atraiu tantas empresas que faltou lugar para instalar as sedes de todos os interessados. Ao todo, 2.400 empresas migraram para a cidade. Para atender à demanda imprevista, a prefeitura permitiu que os interessados fornecessem como endereço o ginásio de

¹¹⁴ HARADA, Kiyoshi. *ISS e guerra fiscal*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 110, mar 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12915>. Acesso em: 21 out. 2014.

¹¹⁵ EC nº 37/2002

Art. 3º (...)

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

esportes municipal, o edifício-sede da prefeitura, um lago e até o cemitério.” (Revista Veja, edição 1938, 11 de janeiro de 2006).¹¹⁶

Já no tocante a guerra fiscal do IPVA, a controvérsia ocorre quanto ao local a ser recolhido o imposto, “se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerado do tributo¹¹⁷”.

Muitos brasileiros já vivenciaram a seguinte situação: residir em uma localidade, utilizar o veículo automotor adquirido no mesmo local e, tempos depois, passar a residir em outra cidade sem promover a transferência da placa de seu veículo para a nova residência.

À parte dos casos daqueles que não "regularizam" a situação, talvez por vicissitudes da vida cotidiana, é de conhecimento geral a existência de inúmeras empresas que emplacam seus automóveis em determinado Estado da federação, cujo IPVA é mais benéfico, e circulam com os veículos em localidade diversa: aumentam-se os congestionamentos e todas as externalidades negativas trazidas pelos carros, sem que haja a contrapartida do pagamento do imposto para o local onde efetivamente circulam e mantêm domicílio.¹¹⁸

A guerra fiscal do IPVA esta sendo objeto de análise pelo STF na ADI 4.376 e no ARE 784.682/MG, este com repercussão geral reconhecida.

Como visto, a guerra fiscal é fenômeno que ocorre em várias frentes e envolve vários atores, passemos agora aos elementos específicos da guerra fiscal do ICMS.

2.2 – Os aspectos da guerra fiscal do ICMS

Como já visto, a guerra fiscal é o conflito federativo que se instala na federação tendo por objeto de contenda a concessão de incentivos fiscais, fiscais-financeiros ou financeiros, como forma de atrair investimentos privados que a princípio ali não se instalariam.

¹¹⁶ OLIVEIRA, João Paulo. *A guerra fiscal entre os municípios pelo ISS*. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/938/a-guerra-fiscal-entre-os-municipios-pelo-iss/>>. Acesso em 21 out. 2014.

¹¹⁷ ARE 784.682 RG, Relator Ministro Marco Aurélio.

¹¹⁸ FAIAD, L’Inti; PISCITELLI, Tathiane. *A guerra fiscal do IPVA*. Valor Econômico, 19/9/2014, às 05:00.

Varsano¹¹⁹ afirma que a guerra fiscal é “uma situação de conflito na Federação”. Sendo que o ente que ganha impõe uma perda aos outros entes, “posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva”. Afirma ainda que este conflito abala a federação, “que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo”.

A guerra fiscal do ICMS se caracteriza pela concessão de incentivos fiscais ao arrepio do art. 2º, § 2º, da LC nº 24, isto é, sem que tenha havido a aprovação dos incentivos pelo Confaz.

Como dito anteriormente, os incentivos se apresentam de variadas formas, tendo por objetivo a atração de investimentos por efeito a redução da carga tributária.

José Eduardo Soares de Melo divide os incentivos em quatro grupos¹²⁰:

- a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) estímulo para infra-estrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.

A LC nº 24 prevê algumas hipóteses do que considera ser incentivo fiscal: (I) isenção do ICMS; (II) redução da base de cálculo; (III) devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou terceiros; (IV) concessão de créditos presumidos; e (V) outros incentivos ou favores fiscais ou

¹¹⁹ VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Brasília: IPEA, Texto para Discussão nº 500, jul/1997. p. 6

¹²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 274-275.

financeiros-fiscais, concedidos com base no ICMS, que resulte em redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus¹²¹.

Percebe-se pela redação do inciso IV, do parágrafo único, do art. 1º da lei complementar, que o rol disposto é meramente exemplificativo, abarcando no referido inciso, qualquer outra modalidade de incentivo que resulte em redução da carga tributária.

Tal interpretação não discrepa da feita pelo Supremo Tribunal Federal, o qual ainda vai além, a ponto de entender que a potencialidade de atrair investimentos é irrelevante, bastando para que se declare a inconstitucionalidade do incentivo, a sua edição em desconformidade com o art. 155, § 2º, inciso g, da CF, e com a previsão da lei complementar.

Em primeiro lugar, mostra-se simplesmente indiferente para a Constituição Federal o maior ou menor impacto que determinada desoneração tributária, relativa ao ICMS, pode causar no cenário de investimentos nos Estados-membros: ao contrário do que aduz o Poder Legislativo do Estado do Mato Grosso, o só fato de configurar-se, conceitualmente, a isenção já é por si só suficiente para atrair a exigência formal do convênio interestadual, descumprida na presente hipótese.¹²²

O STF em diversos julgados já declarou a inconstitucionalidade dos incentivos concedidos sem a anuência do Confaz. Neste sentido é relevante trazer a colação trecho da ementa da ADI 429/CE, Rel. Min. Luiz Fux, julgada em 04/08/2010, em que o relator cita diversas ADI's:

[...] 10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional. Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

¹²¹ Art. 1º, caput; parágrafo único, I, II, III, e IV, da Lei Complementar nº 24.

¹²² ADI 4.276/MT, Rel. Min. Luiz Fux.

Como de todo ato advém consequências, com a guerra fiscal não é diferente. Uma das consequências é o chamado leilão de incentivos, com os entes “guerreando” para ver quem consegue atrair mais empresas¹²³. Outra consequência são as tentativas de desconsiderar os incentivos concedidos pelos outros entes.

Com relação a esta consequência, é interessante notar trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa, quando do julgamento do Referendo na Medida Cautelar na ADI 4.705/DF, em que ressalta a importância de uma prestação jurisdicional rápida e eficaz.

[...] e) A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.

A meu sentir, é importante ressaltar rapidamente a importância desse último ponto.

A falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses.

Nesse sentido, a imprensa registra que grande parte dos entes federados tem ignorado as decisões desta Suprema Corte, ao reinstaurar benefícios fiscais ilegais ou ao anistiar contribuintes que tenham utilizado os incentivos proibidos. Corremos o risco de neutralizar função de controle típica do checks and counterchecks republicanos, criando jurisprudência singelamente simbólica.

Exemplo de retaliação é o Comunicado CAT nº 36, de 2004, editado pelo Poder Executivo de São Paulo.

Tal comunicado “esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais” que não tenham sido aprovados pelo Confaz.

Afirma que o crédito do ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado no estado, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais, objetos de contestação ou de suspeita de inconstitucionalidade, “somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem”.

¹²³ Neste sentido a ADI 2377/MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 22/02/2001, em que o Plenário declarou inconstitucional legislação paulista que a título de retaliação concedia benefícios fiscais nos mesmos termos da legislação de outros entes.

O propósito não é outro se não o de inviabilizar a utilização de créditos (glosa de créditos) originários de benefícios fiscais inconstitucionais.

Com o princípio da não-cumulatividade, cada etapa do produtivo gera um crédito que será utilizado para abater o valor devido do imposto em uma próxima etapa, desta forma, o Comunicado CAT nº 36, tenta inviabilizar a utilização destes créditos, na proporção em que sejam oriundos de incentivos inconstitucionais.

A ideia por trás do Comunicado é a de que por receberem incentivos fiscais as empresas localizadas em outras unidades federadas podem vender ou prestar serviços com valores menores do que os concorrentes localizados em São Paulo, logo, ao comprar tais produtos ou serviços a empresa localizada em São Paulo sabe ou deveria saber que tais produtos ou serviços não foram onerados com o ICMS da forma devida.

Em assim sendo, caberia a glosa dos créditos que na realidade fática não deveriam ter sido destacado, por não advirem da incidência real do ICMS, mas tão só de uma incidência ficta.

Tais glosas são objeto de discussão no STF por meio do RE 628.075/RS¹²⁴, com repercussão geral reconhecida, em que o Estado do Paraná contesta lei gaúcha que exclui a possibilidade de creditamento integral advindo de operações com algum tipo de incentivo inconstitucional.

Há de reconhecer que a guerra fiscal é causadora de graves consequências à livre concorrência empresarial.

Neste sentido é de extrema relevância a Consulta nº 0038/99, do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), relatada pelo Conselheiro Marcelo Calliari, sobre os efeitos da guerra fiscal sobre a livre concorrência¹²⁵.

Após fazer estudo sobre os efeitos da guerra fiscal na concorrência econômica, o mencionado relator conclui que: (I) os incentivos fiscais ou financeiro-fiscais surtem o

¹²⁴ O STF na ADI 3350, Rel. Min. Gilmar Mendes, declarou ser incabível ADI em face do Comunicado CAT, em razão da natureza de mero ato administrativo, sem caráter normativo.

¹²⁵ Livre concorrência que é princípio constitucional, insculpido expressamente no art. 170, IV, da CF, mas que encontra guarida em diversos outros dispositivos, tais como: art. 1º, IV (livre iniciativa); art. 37, XXI (igualdade de condições em licitação); art. 146-A (lei para prevenir desequilíbrios da concorrência); art. 155, § 4º, IV, b (incidência de alíquotas sobre o valor que a operação alcançaria em situação de livre concorrência); art. 173, § 4º (lei repressora do abuso do poder econômico, com escopo de dominar mercado, eliminar a concorrência e aumento arbitrário de lucro).

mesmo efeito no mercado; (II) os benefícios conferem vantagem enorme às empresas, que podem aumentar expressivamente os lucros; (III) os incentivos mascaram a realidade da competitividade das empresas beneficiárias; (IV) desestimula a inovação e a eficiência; (V) é desleal com a concorrência, na medida em que mesmo sendo menos eficiente a empresa beneficiária consegue produzir com menores custos; (VI) traz imprevisibilidade sobre os investimentos, em razão da possível concessão de incentivos mais arrojados; e por fim, (VII) desestimula novos investimentos.

Desta forma, pode-se dizer que os incentivos desequilibram a concorrência na medida em que as empresas que gozam de tais incentivos podem, no mínimo, diminuir os custos operacionais, aumentar a margem de lucros e aumentar seu *market-share*. Sendo que os incentivos inconstitucionais contam com um agravante, são concedidos ao arrepio da legislação, em total desrespeito à ordem democrática constitucional.

2.3 – A guerra dos Portos

A guerra dos Portos é um ramo da guerra fiscal do ICMS, se caracterizando pela concessão de incentivos fiscais-financeiros com a finalidade de atrair empresas importadoras de produtos estrangeiros, de forma a que o desembaraço aduaneiro destes produtos importados ocorra em seu território.

No caso da guerra dos Portos, a mercadoria importada não sofre qualquer processo de industrialização no estado do importador, servindo apenas de mera passagem, de ponto de importação para posterior remessa a outro estado.

Tal como nas guerras fiscais em geral, na guerra dos Portos a concessão de incentivos fiscais não tem uma única forma, ora se caracteriza, pura e simplesmente, pela diminuição da alíquota do ICMS, ora se tem forma mais complexas de incentivos, como o financiamento subsidiado.

Para tentar solucionar a guerra dos Portos, o Senado Federal aprovou a Resolução nº 13, de 2012¹²⁶, que unificou a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior em 4% (quatro por cento).

¹²⁶ O PRS nº 72, de 2010, do Senador Romero Jucá, previa inicialmente a redução para alíquota de 0% (zero por cento).

Todavia, apesar da aprovação da Resolução, alguns estados “adaptaram” seus incentivos à Resolução¹²⁷. A título de exemplo pode-se citar o Decreto nº 3.174-R (DOE de 17/12/2012) do Espírito Santo que prevê o financiamento do “valor equivalente a três por cento da operação de que decorrer a saída das mercadorias do estabelecimento importador, correspondente a setenta e cinco por cento do imposto recolhido, nas operações com alíquota do ICMS igual a quatro por cento”.

A par destas “adaptações”, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo ajuizou a ADI¹²⁸ nº 4.858 no STF contestando a constitucionalidade da Resolução nº 13/2012, afirmando que:

- a) A pretexto de fixar alíquotas interestaduais, o Senado Federal, na verdade, criou normas destinadas à proteção da indústria nacional, invadindo a competência do Congresso Nacional para tratar do tema, mediante deliberação de suas duas Casas. Ademais, cuidando-se de normas que interferem com a concessão de incentivos fiscais pelas unidades federadas e implicam a definição de sujeitos passivos e fatos geradores das novas alíquotas do ICMS, a deliberação bicameral só poderia ser exteriorizada por lei complementar.
- b) Compete ao Senado Federal estabelecer alíquotas interestaduais aplicáveis linearmente às operações e prestações sujeitas ao ICMS, com a finalidade de determinar a parcela do imposto cabível aos Estados de origem e destino, de forma a operacionalizar o sistema de repartição constitucionalmente previsto, que se baseia exatamente no percentual da referida alíquota. Não compete ao Senado criar classes de alíquotas diferenciadas para determinados produtos ou serviços, com o objetivo de atingir outras finalidades.
- c) O Senado Federal estabeleceu alíquotas seletivas do ICMS levando em conta a origem de bens e mercadorias, contrariando o critério constitucional de seletividade e as normas – inclusive internacionais – que impedem a discriminação entre produtos nacionais e importados.
- d) A resolução não tem densidade normativa suficiente para que suas disposições sejam autoaplicáveis e, por isso, delegou competência – que o Senado nem sequer possui – para órgãos do Poder Executivo (CONFAZ e CAMEX) editarem as regras necessárias à definição do campo de incidência da nova alíquota de ICMS, contrariando o princípio da reserva legal em matéria tributária e o postulado da separação de Poderes.

O Senado Federal intimado a prestar informações esclareceu que:

¹²⁷ Paper da Ernst & Young Terco. *guerra dos Portos*. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_guerra_dos_portos_janeiro_2013/\\$FILE/TaxAlert_JANEIRO_08_%C3%9ALTIMO.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_guerra_dos_portos_janeiro_2013/$FILE/TaxAlert_JANEIRO_08_%C3%9ALTIMO.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2014.

¹²⁸ ADI 4858, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

1 - a menção de “alíquotas”, no plural, e não “alíquota”, no singular, tem o significado de conferir ao Senado Federal ampla liberdade no tratamento da matéria, ou seja, na fixação de diferentes alíquotas e segundo diferentes critérios político-econômicos, desde que observadas as normas constitucionais do ICMS;

2 - essa competência é exclusiva, porquanto o Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em diversos precedentes, a competência reservada desta Casa para a fixação de alíquotas do ICMS;

3 - há, assim, uma evidente escolha política do poder constituinte originário ao atribuir à Câmara Alta a competência para dispor sobre as alíquotas mínimas, máximas ou interestaduais de alguns impostos, em especial do ICMS, a fim de prevenir ou minorar os efeitos das guerras fiscais, típicas em Estados federados;

4 - o imposto somente é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, do bem ou do serviço (art. 155, § 2º, inc. IX, alínea a, da CF), ou seja, o efetivo importador;

5 - a previsão constitucional pretende evitar o favorecimento exclusivo dos estados portuários, por onde necessariamente ingressam os bens, mercadorias e serviços;

6 - a derrota na arena política não se constitui em fundamento legítimo para a propositura desta ação direta de inconstitucionalidade, por meio da qual se pretende transferir ao Supremo Tribunal Federal a competência decisória do Senado para fixar alíquotas do ICMS;

7 - em relação ao art. 152 da Constituição, tampouco há qualquer ofensa uma vez que a vedação de se estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, dirige-se aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sendo inaplicável aos poderes da União, inclusive ao Senado Federal;

8 - o que foi atribuído ao Confaz foi a possibilidade de fixação de critérios e procedimento para a certificação do conteúdo de importação, porquanto se pretende que essa certificação dê-se de modo uniforme no território nacional. Não lhe cabe, entretanto, alterar a definição do instituto ou a alíquota expressamente contempladas pela Resolução, tanto assim que a resolução é perfeitamente aplicável, independentemente da atuação facultativa e complementar do Confaz;

9 - o mesmo em relação ao disposto no art. 1º, § 2º, da Resolução n. 13, de 2012, quanto à atribuição do Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior – CAMEX de editar lista com os bens e mercadorias do exterior que não tenham similar nacional. O raciocínio é similar à norma penal em branco. Isso porque o legislador pode atribuir ao regulamento a complementação de conceitos jurídicos que o ato legislativo deixou indeterminados, sem violação do princípio da legalidade.

Além destes questionamentos na ADI 4.858, ainda pendente de julgamento, a Resolução nº 13/2012 trouxe outras polêmicas como uma possível ofensa ao segredo

empresarial, ao obrigar as importadoras a comprovar o índice de 40% de importação, violaria segredos comerciais e, por conseguinte, a livre iniciativa.

Outro ponto a destacar é a redução da alíquota para 4%, a qual, além de não acabar com a guerra dos Portos, apenas diminui a margem de manobra dos Estados.

Por fim, ao prever exceções que os Estados poderiam se utilizar para atrair empresas (indústrias de transformação de produtos com conteúdo superior a 60% e, importadoras de produtos sem similar nacional), agravaria a acumulação de créditos pelo contribuinte que importa mercadorias para revender em mais de um Estado, pois, de fato, este suportará o ICMS-importação da unidade onde estabelecido e, nas vendas interestaduais, terá débito apenas de 4%¹²⁹.

Por outro lado, pode-se afirmar que ao menos uma destas polêmicas foi, se não, resolvida, pelo menos, minorada. O Ajuste Sinief nº 9/2013 e o Convênio ICMS nº 38/2013 acabaram com a obrigatoriedade de informação do conteúdo importado nas notas fiscais emitidas pelos contribuintes e flexibilizaram as exigências da Ficha de Conteúdo de Importação.

Se de fato a guerra dos portos não acabou¹³⁰, pode-se dizer que com a novel legislação, ao menos a margem de manobra para a concessão de incentivos fiscais ilegais diminuiu.

¹²⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. *Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos*. Revista Consultor Jurídico, 24 de julho de 2013, 08:00h. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-24/consultor-tributario-resolucao-13-cortina-fumaca-guerra-portos>>. No mesmo sentido: MACIEL, Everardo. *Nada é tão ruim que não possa ficar pior*. Jornal Estado de São Paulo, 02/05/2013, 02h05.

¹³⁰ Além do Estado do Espírito Santo, com o Fundap, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei 6.868, de 2014, que traz diferimento do ICMS para a importação de matérias-primas, insumos e ativo imobilizado, desde que a importação seja realizada por portos ou aeroportos do estado. OLIVON, Beatriz. *Rio concede benefícios fiscais ao setor moveleiro*. Jornal Valor Econômico, 21/08/2014, 05h00.

CAPÍTULO 3 – PROPOSTAS PARA O FIM DA GUERRA FISCAL

No presente capítulo, dando sequência a abordagem deste trabalho, são apresentadas, primeiramente, as propostas em discussão no âmbito do Senado Federal para pôr fim à guerra fiscal e, em sequência, são expostas duas outras iniciativas, uma no âmbito do STF e uma segunda no âmbito do Confaz.

Como mencionado na introdução, o foco na atuação do Senado Federal se justifica, além de ser composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal, pela competência estabelecida no art. 52, inciso XV, da CF, acrescentada pela EC nº 42/2003, para avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios.

Afonso e Nóbrega¹³¹, comentando o art. 52, da CF, apresentam a seguinte leitura sobre tal dispositivo:

[...] A norma, de iniciativa parlamentar, provavelmente foi inspirada como uma espécie de controle social externo e especial diante das reclamações crescentes de contribuintes sobre o tamanho e o crescimento da carga tributária nacional e, também, sobre a má qualidade da tributação nacional.

O caráter descentralizado da Federação brasileira deve ter motivado a delegação de tal avaliação ao Senado Federal, que por princípio representa e espelha os interesses de todos os entes federados.

Outro dispositivo constitucional que justifica esta análise é o art. 155, § 2º, inciso IV, que estabelece a competência de o Senado Federal, por resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, no tocante ao ICMS¹³².

¹³¹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; NÓBREGA, Marcos. Comentário ao artigo 52, VI, VII, VIII, IX e XV. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio Luiz (Coords.). Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1060.

¹³² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Torres¹³³ ao comentar sobre este dispositivo constitucional assim se manifesta:

Resoluções do Senado Federal são instrumentos introdutórios de normas tributárias primárias que inovam a ordem jurídica em caráter vinculante para todos os estados, a fim de garantir uniformidade nos limites mínimos ou máximos das alíquotas dos impostos estaduais."

E arremata com a seguinte conclusão:

A Resolução do Senado cumpre função equivalente de legalidade substantiva, cuja competência condiciona o poder, circunscrevendo seu campo de ação material, no caso, às alíquotas do ICMS. Isso porque, uma vez aprovada, sua observância será vinculante para todos os entes da federação, numa forma de limitação ao poder de tributar de garantia da uniformidade das alíquotas do ICMS. Essa percepção, porém, deve ser acompanhada da importância de preservar-se, o Senado, quanto ao campo restrito da competência para dispor sobre alíquotas, sob pena de invadir competências que só podem ser exercidas pela aprovação democrática completa, ou seja com atuação da Câmara de Deputados e da presidência da República (veto e sanção), como é o caso das leis complementares.

Com efeito, a proposta é analisar criticamente as propostas apresentadas pelo Senado Federal, em razão de seu desenho constitucional, quanto ao seu potencial de utilidade ao fim a que se prestam, qual seja, acabar com a guerra fiscal.

3.1 - O Projeto de Resolução do Senado Federal (PRS) nº 1, de 2013

Utilizando de sua competência prevista no art. 155, § 2º, IV, da CF, a Presidência da República¹³⁴ encaminhou ao Senado Federal projeto de resolução que "cuida de reduzir as alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao ICMS".

Prevê o projeto redução nas alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

No caso de operações e prestações realizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo, destinadas às regiões Sul e Sudeste, a redução se daria de forma gradual, alcançando a alíquota de 4% no ano de 2025.

¹³³ TORRES, Heleno Taveira. *O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS*. Revista Consultor Jurídico, 19 de junho de 2013, 08:01.

¹³⁴ Mensagem nº 613, de 27/12/2012.

Já nas operações e prestações em sentido inverso, realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo, e demais operações e prestações, a redução se daria de forma mais rápida, alcançando a alíquota de 4% já no ano de 2016.

Em se tratando de operações e prestações interestaduais, originadas na Zona Franca de Manaus ou com gás natural, a alíquota seria de 12%.

Segundo a EM nº 00279/2012 MF, “a redução das alíquotas interestaduais se afigura imprescindível em face do cenário de guerra fiscal”, que tem “efeitos danosos”, “mormente no que tange ao princípio federativo”.

Diz ainda a exposição de motivos, que a par deste projeto de resolução, “ponto de partida”, um conjunto de iniciativas estão sendo propostas, dentre elas:

[...] a prestação de auxílio financeiro às unidades federadas em que se venha a constatar perdas de arrecadação em decorrência da aludida redução de alíquotas, a instituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR), destinado a estabelecer fonte de financiamento para a execução de programas, projetos e ações de investimento e desenvolvimento produtivo. Além disso, estão sendo alterados também os critérios de indexação aplicáveis aos contratos de refinanciamento celebrados entre a União, os estados e os municípios. Por fim, foi proposto um quórum diferenciado para fins de aprovação de convênio, a ser celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, com o objetivo de equacionar os benefícios e incentivos fiscais concedidos em desacordo com os ditames constitucionais.

Recebido o projeto, foi encaminhado à CAE, onde recebeu diversas emendas, o que resultou na modificação do texto inicial para prever que:

- 1) a alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais será reduzida, anualmente, até atingir 4% no ano de 2021;
- 2) nas operações e prestações realizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Espírito Santo, destinadas às regiões Sul e Sudeste, a redução se daria de forma anual, alcançando a alíquota de 7% no ano de 2018;
- 3) nas operações interestaduais com gás natural a alíquota será de 12%, exceto nas operações originadas nas regiões Sul e Sudeste (menos Espírito Santo) para as outras regiões (inclusive o Espírito Santo), quando será de 7%;
- 4) nas operações interestaduais originadas na Zona Franca de Manaus (AM), nas Áreas de Livre Comércio de Boa Vista e Bonfim (RR), de Guajará-

Mirim (RO), Macapá/Santana (AP), Brasília, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul (AC) e Tabatinga (AM), a alíquota será de 12%;

- 5) por fim, condiciona a produção dos efeitos da resolução à aprovação de lei complementar que (I) “disponha sobre a concessão de auxílio financeiro pela União aos Estados e ao Distrito Federal, e aos respectivos Municípios, para compensar as eventuais perdas de arrecadação decorrentes da aplicação do disposto nesta Resolução e sobre a instituição e o aporte de recursos para fundo de desenvolvimento regional, ambos considerados como transferências obrigatórias; (II) defina em três quintos o quórum necessário para fins de celebração, no âmbito do Confaz, de um convênio por meio do qual sejam convalidados os efeitos de todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros concedidos por todos os Estados e o Distrito Federal, em desacordo com a deliberação prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal, até a data da publicação desta Resolução”.

Em relação às operações e prestações a partir das regiões Sul e Sudeste (menos Espírito Santo) para as outras regiões (inclusive o Espírito Santo), o texto aprovado manteve a redação do inicial.

Como se vê, o texto aprovado na CAE acabou por diminuir prazos, ampliar exceções e, terminou por condicionar seus efeitos à aprovação de lei complementar, de enorme complexidade e divergência, isto é, terminou por decidir não decidir.

Por outro lado, como visto no caso da guerra dos portos, a edição da Resolução nº13, de 2012, que diminuiu o valor do ICMS-importação para 4%, não acabou com a concessão de incentivos, apenas diminui a amplitude de tais incentivos, desta forma, a diminuição das alíquotas é de eficácia limitada.

O projeto aguarda deliberação do Plenário do Senado Federal, desde 1º de outubro de 2014, quanto a requerimentos para que o projeto tramite na CDR e CCJ.

3.2 – O Projeto de Lei do Senado Federal (PLS) nº 130, de 2014 - Complementar

Outra iniciativa em tramitação no Senado Federal é o projeto de lei complementar, de autoria da Senadora Lúcia Vânia (PSDB-GO), que tem por objetivo

convalidar os atos normativos de concessão de benefícios fiscais ou financeiros ao ICMS, editados até 1º de maio de 2014, sem a observância da prescrição do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF, concedendo, ainda, remissão e anistia dos créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações acobertadas pelos atos normativos acima referidos.

Segundo a justificativa do projeto, este tem por objetivo “solucionar definitivamente e sem maiores delongas a problemática dos créditos tributários constituídos em decorrência de benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS instituídos em desacordo com o previsto no §2º do art. 2º da LC nº 24/75, bem como convalidar aqueles atualmente em vigor”.

O projeto encontra-se, desde o dia 15/07/2014, com pedido de vista coletivo aos membros da CAE, todavia, já apresenta relatório disponível, de autoria do Senador Luiz Henrique (PMDB-SC).

Neste relatório, o senador acolhe emenda apresentada pelo Senador Ricardo Ferraço (PMDB-ES), de modo a que o projeto se atenha a ditar normas acerca da remissão dos créditos tributários e a reinstituição dos benefícios concedidos em desacordo com a LC nº 24/75.

Este acolhimento se dá em razão do “risco considerável de se entender que a União não tenha competência para dispensar a cobrança de créditos relativos ao ICMS e, conseqüentemente, não possa o Congresso Nacional tratar da matéria”, afinal, caberia à lei complementar “tão somente estabelecer a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar a respeito” do tema.

O relator rejeita a proposta apresentada pelo Confaz, que propunha: (I) regras para o quórum de deliberação do Confaz; (II) a possibilidade de extensão dos benefícios e incentivos a outros Estados; (III) a fixação de condicionantes para a eficácia do convênio de convalidação, todavia, acolhe, o relator; a (IV) proposta de afastamento das disposições do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000¹³⁵, “que possam

¹³⁵ Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Seção II

Da Renúncia de Receita

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

comprometer o esforço de convalidação dos incentivos e benefícios de ICMS”, tendo em vista, a “grave insegurança jurídica que o tema suscita”.

Por fim, acolhe ainda emenda apresentada pelo Senador Romero Jucá (PMDB-RR), no que tange a fórmula proposta do quórum regional, segundo a qual, o convênio para a remissão dos créditos tributários e a reinstituição dos incentivos, poderá ser aprovado e ratificado com o voto a favor de, no mínimo 2/3 das unidades federadas, sendo ao menos um estado da Região Sul, um do Sudeste, um do Centro-Oeste, dois do Norte e três do Nordeste.

Interessante destacar alguns trechos do relatório, o primeiro no tocante a concessão de incentivos.

O relator ignora os diversos estudos sobre a perversidade da guerra fiscal, e se apoia na ideia ultrapassada de que a concessão de incentivos fiscais é “decisiva para a atração de novos investimentos e a realização de projetos pioneiros” e que possibilita “um razoável equilíbrio competitivo” entre os entes.

Nada mais equivocado. Como se viu, os estudos de Varsano¹³⁶ e Camargo¹³⁷, dentre outros, sugerem que a guerra fiscal é prejudicial ao país.

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: (*Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001*) (*Vide Lei nº 10.276, de 2001*)

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 A 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 que 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.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

¹³⁶ VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Brasília: IPEA, Texto para Discussão nº 500, jul/1997.

¹³⁷ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manolo, 2004. p.200-203.

Outro ponto a destacar é o fato de a Federação Brasileira ser do tipo cooperativa, na qual o repasse de recursos, via fundos, principalmente, é inversamente proporcional à riqueza dos estados, isto é, os estados mais pobres recebem maior volume de recursos do que os mais ricos.

Quanto ao mérito do projeto, em relação à possibilidade de convalidação dos incentivos concedidos em desacordo com a com a CF e a Lei Complementar, e a remissão dos créditos tributários, tal possibilidade é todo perigosa.

Em primeiro lugar, tais ilegalidades são sabidas de longa data, sendo que o STF tem se pronunciado a respeito delas ao longo dos anos, havendo decisões reiteradas sobre a inconstitucionalidade já no ano de 1995. Neste sentido as medidas cautelares na ADI 1296 e 1247.

Desta forma, a alegação de insegurança jurídica, de “‘caos’ jurídico e econômico” não passam de bravatas, como se verá abaixo.

Em primeiro lugar, o conhecimento de que tais incentivos são desprovidos de legalidade é amplo e de longa data.

Por outro lado, caos jurídico adviria de tal modulação, afinal estar-se-ia privilegiando a ilegalidade, quem se arriscou contra a Constituição e a lei, e aqui cabe a lição de Hesse sobre a força normativa da Constituição e a necessidade de se ter “vontade de constituição”.

Um ótimo desenvolvimento da força normativa da Constituição depende não apenas do seu conteúdo mas também de sua práxis. De todos os partícipes da vida constitucional, exige-se partilhar aquela concepção anteriormente por mim denominada vontade de Constituição (Wille zur Verfassung). Ela é fundamental, considerada global ou singularmente.

Todos os interesses momentâneos – ainda quando realizados – não logram compensar o incalculável ganho resultante do comprovado respeito à Constituição, sobretudo naquelas situações em que a sua observância revela-se incômoda. Como anotado por Walter Burckhardt, aquilo que é identificado como vontade da Constituição ‘deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos que renunciar a alguns benefícios ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático’. Aquele, que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, ‘malbarata, pouco a pouco, um capital

que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será preservado.¹³⁸

O que se percebe é que a recorrência na concessão de incentivos ao arrepio da lei e da Constituição se dá em virtude da falta de coercitividade da legislação, que não sanciona a (re)edição de tais incentivos¹³⁹.

Outro ponto a destacar é a posição do Supremo Tribunal Federal no tocante à impossibilidade de se convalidar inconstitucionalidades¹⁴⁰.

Segundo o tribunal, são insuscetíveis de convalidação os atos inconstitucionais¹⁴¹ ou a constitucionalidade superveniente¹⁴².

Dessarte, a convalidação de tais incentivos é abrir precedente para que no futuro, novos incentivos sejam concedidos.

Quanto às empresas, que se veriam obrigadas a pagar os tributos, objeto de incentivos de forma ilegal, estas deveriam se precaver dos riscos que corriam ao aceitarem incentivos sabidamente ilegais. Além do que, como não se trata de micro e pequenas empresas, mas, sim, de grandes empresas, afinal, são estas que tem capacidade de migrarem de um local para outro, ao contrário das micro e pequenas empresas, que, via de regra, tem como mercado o ambiente local¹⁴³.

Não bastando o já dito, como tais empresas, beneficiárias dos incentivos, são grandes, é de se esperar que, sabendo que tais incentivos são, no mínimo,

¹³⁸ HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. In: *Temas Fundamentais do Direito Constitucional*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 135.

¹³⁹ MACIEL, Everardo. *Nada é tão ruim que não possa ficar pior*. Jornal Estado de São Paulo, 02/05/2013, 02h05. No mesmo sentido, trazendo como exemplo a ADI 2549, sobre o Pró-DF, e a sua substituição pelo Pró-DF II: FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. *ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência*. Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos - Dissertação de Mestrado, 2011. p. 157-158.

¹⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal*. IN: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). São Paulo: MP Ed., 2007. p. 342-343.

¹⁴¹ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 762589/RJ, Relator Min. Marco Aurélio. **CONTROLE CONCENTRADO – LEI LOCAL – INCONSTITUCIONALIDADE – CONVALIDAÇÃO – DECURSO DO TEMPO - INADEQUAÇÃO**. A convalidação de atos praticados à luz de norma declarada incompatível com a Constituição implica estímulo à edição de leis à margem da Carta da República.

¹⁴² ADI 2158/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, e ADI 2189/PR, Rel. Min. Dias Toffoli.

¹⁴³ Vide o caso do setor automobilístico, com os casos da Ford (BA vs. RS), Mercedes-Benz (MG vs. SC), General Motors (GM) e Renault (PR); além dos casos da Duratex (SP vs. MG e PR), Otis (SP vs. PR) e do atacadista Martins (MG vs. DF), relatados por ALVES, Maria Abadia da Silva. *A guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas (dissertação de mestrado): Campinas, novembro de 2001

controvertidos, tenham feito algum tipo de provisionamento de contingências¹⁴⁴ em decorrência da possível, ou melhor, provável, declaração de inconstitucionalidade dos incentivos, pelo menos é o que se espera a teor do art. 1188 do Código Civil¹⁴⁵.

De toda forma, em havendo necessidade de se “evitar o caos econômico”, os estados poderiam lançar mão de um refis¹⁴⁶, com prazos alongados, excluindo, tão somente as multas e juros, afinal, as empresas não deram causa sozinhas à situação de inadimplência fiscal.

Ademais, quando há interesse em arrecadar, o Estado não se furta de tal pretensão, inclusive fazendo incidir multas.

Neste sentido, há o recente Decreto nº 45.022, de 4 de novembro de 2014, do Estado do Rio de Janeiro, que, em virtude do acolhimento da ADI nº 3.664, determina ao setor das indústrias de refino de sal, o refazimento da escrita fiscal e o cumprimento das obrigações tributárias relativas aos últimos cinco anos.

Em relação à proposta de se afastar as restrições da LRF, no tocante as condicionantes para que se possa renunciar receitas tributárias, art. 14, andou mal a proposta do relator.

Isso porque não levou em conta que a LRF veio justamente para evitar o desajuste nas contas dos Estados, desajuste este advindo, em boa parte, da concessão irresponsável de incentivos fiscais.

Ainda como peculiaridades do federalismo brasileiro, cabe ressaltar que a Federação brasileira até pouco tempo atrás tinha como característica peculiar a absoluta irresponsabilidade com relação ao

¹⁴⁴ O termo provisionamento é relacionado à provisão, garantido por provisão ou que tenha origem nela, e contingência está relacionado a acontecimento possível. Portanto, feitos estes esclarecimentos, quando falamos de provisionamento de contingência, estamos nos referindo a reserva/demonstração de valores para possíveis perdas, que no caso em tela, perdas decorrentes de processos judiciais e que deve ser demonstrado contabilmente pelas empresas e que à luz do art. 1.188, deve expressar o valor correto. ROCHA, José Antenor Nogueira da. *Provisionamento de contingências em decorrência de processos judiciais e sua demonstração contábil à luz do art. 1188 do Código Civil Brasileiro*. Disponível em: <http://www.nogueiradarocha.adv.br/pdfs/direito_empresarial_provisionamento.pdf>. Acesso em 24 out. 2014.

¹⁴⁵ Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo. Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

¹⁴⁶ Programa destinado a regularização de créditos tributários, geralmente sob a forma de parcelamentos de longo prazo.

equilíbrio das finanças públicas. A União funcionava, até então, como financiadora última dos déficits e dívidas acumuladas das entidades subnacionais.

Esse quadro de descontrole fiscal incentivava 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.¹⁴⁷

Outro relevante assunto tratado é no que toca ao quórum proposto para as aprovações dos convênios no âmbito do Confaz.

A discussão existente é quanto à unanimidade, dos presentes, para a aprovação dos convênios no âmbito do Confaz. Ultrapassada a discussão, quanto à (im)possibilidade de se ter um quórum diferente do que a unanimidade, já tratada em tópico próprio, há de se fazer uma pequena ressalva na emenda acatada pelo relator.

Neste sentido, todo o tratamento dado ao estado do Espírito Santo em relação à sistemática do ICMS é como se este fizesse parte de outras regiões que não a Sudeste, vide o PRS nº 1, de 2013, por exemplo, mas, para efeitos de quórum, é estado inserido na região Sudeste.

Desta forma, mantendo uma harmonia e coerência entre as propostas, há de se aumentar o quórum da região Sudeste para pelo menos duas unidades federadas, pois, em matéria de incentivos fiscais o estado do Espírito Santo se encontra posicionado em posição diversa da dos outros estados da região Sudeste. Com isto, aumentar-se-ia a legitimidade da aprovação do convênio em relação à região Sudeste¹⁴⁸.

Por fim, merece menção o trecho que trata da rejeição da proposta de condicionar a eficácia do convênio à edição de outros atos e negociações.

O que motivou o projeto ora em exame foi justamente a necessidade de encontrar-se uma solução legislativa que viabilize a imediata solução do problema e afaste os incalculáveis riscos jurídicos, e os danos econômicos e sociais decorrentes da iminente aprovação, pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula Vinculante nº 69, declarando inconstitucionais os incentivos e benefícios concedidos no passado pelos Estados, à revelia do Confaz.

¹⁴⁷ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x descentralização*. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 199.

¹⁴⁸ Para Bercovici, o Decreto nº 67.647, de 1970, que estabelece a divisão do país em regiões, esta obsoleto, sendo que “as heterogeneidades intra-regionais são cada vez mais evidentes.” BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, estado e constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 251.

É preciso que o Congresso atue de forma serena, porém, célere, criando condições para a solução definitiva desta questão.

Nesse contexto, não se afigura adequado vincular a eficácia do convênio à solução de outras questões de interesse exclusivo dos Estados, que dependem de ampla negociação, inclusive com a União, o que requer mais tempo do que se pode dispor nesse momento, tendo em vista o estágio avançado em que se encontra a mencionada Súmula Vinculante.

Nesse contexto, digna de elogios é a posição do relator em querer solucionar de maneira “célere” a questão, tentando não vincular a resolução da guerra fiscal a outras questões, o que apenas acarretaria a procrastinação do término do conflito fiscal.

3.3 – Outras Propostas

Neste segundo momento, faz-se necessária a análise de outras propostas que têm por escopo o fim da guerra fiscal.

Não só o Senado Federal esta engajado na tentativa de acabar com a guerra fiscal do ICMS. Também no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Confaz, há outras iniciativas que merecem análise, já que estão em debate e contam com o propósito de solucionar a questão.

Neste sentido, cabe destacar e analisar pormenoramente a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, e o Convênio do ICMS nº 70, de 2014.

3.3.1 – A Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69

Com a Emenda à Constituição nº 45, de 2004, foi acrescido o art. 103-A¹⁴⁹ à CF/1988 que possibilitou ao STF a edição de súmula de efeitos vinculantes tendo por

¹⁴⁹ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).*

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

As súmulas vinculantes obrigam a todos e vinculam os demais órgãos do judiciário e à administração pública em geral, de forma que seu descumprimento acarreta a anulação ou cassação do ato contrário à sua prescrição.

Isto significa que a súmula vinculante é um meio facilitador, de que dispõe o STF, para impor o seu entendimento acerca de determinado assunto, acabando por inibir ou diminuir a eficácia de atos contrários ao seu entendimento sobre a matéria constitucional controversa, afinal, a partir de sua edição, para a anulação ou cassação de um ato contrário ao seu enunciado, basta que se utilize do instituto da Reclamação Constitucional.¹⁵⁰

Após diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) impugnando normas estaduais que concedem incentivos em matéria de ICMS de forma unilateral¹⁵¹, e a reiterada edição de lei que insistem em desrespeitar a jurisprudência do tribunal, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes, fundamentado no art. 103-A da CF, no art. 2º da Lei n. 11.417/2006, e no art. 354-A do Regimento Interno do STF, encaminhou Ofício ao Ministro Presidente do STF, propondo a edição de súmula vinculante para tratar da guerra fiscal.

A proposta conta com a seguinte redação:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

¹⁵⁰ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;

¹⁵¹ ADI 1.179/SP que questiona lei do Rio de Janeiro; ADI 1.247/PA, sobre lei do Pará; ADI 1.308/RS, lei do Rio Grande do Sul; ADI 1.978, lei de São Paulo; ADI 2.021/SP, lei de São Paulo; ADI 2.155/PR, lei do Paraná; ADI 2.352, lei do Espírito Santo; ADI 2.376/RJ, lei do Rio de Janeiro; ADI 2.377/MG, lei de São Paulo; ADI 3.246/PA, lei do Pará; ADI 3.936/PR, lei do Paraná.

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

O ministro justifica a proposta em razão do grande número de leis estaduais que insistem na concessão de incentivos ou outros benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a aprovação no âmbito do Confaz.

Em ato subsequente, o STF publicou, em 12 de abril 2012, edital com a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69, ficando disponível para análise durante 20 dias e recebendo manifestação acerca do tema por mais 5 dias.

Durante estes 5 dias, o STF recebeu a manifestação de diversos interessados, dentre eles a CNI, Federações das Indústrias, Sindicatos, Procuradorias Estaduais, além do parecer da PGR.

Nestas manifestações percebe-se a recorrência de alguns argumentos contrários à aprovação da PSV nº 69:

1 – sustentando a falta dos requisitos necessários para a edição de súmula vinculante seja devido aos precedentes não representarem fidedignamente o texto da PSV (CNI, Fecomércio DF), seja pela hipótese não ser de controvérsia específica, mas de matérias diversas, editadas por estados diferentes (Firjan, Red Bull, OAB-ES, Sindiatacadista DF), seja devido a se tratar de matéria de índole infraconstitucional (Fecomércio DF), ou ainda devido à súmula vinculante se tratar de instrumento de controle difuso, quando os precedentes citados são de controle concentrado (Red Bull);

2 – sobre a necessidade de se aguardar o julgamento da ADPF nº 198, na qual se questiona a recepção pela CF 1988 da regra de unanimidade para a concessão de benefícios (art. 2º, §2º da Lei Complementar nº 24/1975¹⁵²); neste sentido temos as manifestações da PGDF, da Federação das Indústrias do Estado de Rondônia, do Sindiatacadista do Distrito Federal, da OAB-ES, da Federação das Indústrias da Paraíba e da empresa Red Bull;

¹⁵² Art. 2º.

[...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

3 – acerca da necessidade de se sobrestar até o julgamento do RE nº 628.075, em que se discute a possibilidade de estorno de créditos por iniciativa unilateral do Estado, quando se verifique a concessão de benefício fiscal inválido por outro ente (Red Bull);

4 – criticando a redação da PSV que pode abarcar hipóteses em que não há a configuração da guerra fiscal, tal como definido na ADI nº 3.421, em que se decidiu não violar a regra da unanimidade a concessão de benefícios por lei paranaense¹⁵³ que proibia a cobrança do ICMS nas contas de serviços públicos estaduais de igrejas e templos de qualquer crença (neste sentido as manifestações da CNI, PGDF, Sindiatacadista do DF e Fecomércio do DF), e na ADI nº 2.056 em que se entendeu por constitucional a técnica do diferimento do recolhimento do tributo (OAB-ES e FIERGS/CIERGS), além dos benefícios financeiros que são de natureza diversa dos incentivos tributários (FIERGS/CIERGS). Por outro lado, afirmando ser a redação falha por não contemplar todas as outras formas de benefícios, tal como os benefícios fiscais-financeiros (CNI, FIESP e Governo do Estado de São Paulo) e a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não (FIESP);

5 – sustentado que a PSV consistiria em “declaração de constitucionalidade travestida de súmula vinculante”, por pretender “declarar a constitucionalidade do art. 2º, §2º, LC nº 24/1975”, prescritor da necessidade de unanimidade junto ao CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais pelos Estados (OAB-ES);

6 – sobre a necessidade de se aguardar ou tentar dialogar com o Congresso Nacional sobre o tema (CNI e Red Bull);

7 – acerca da necessidade de se modular os efeitos da súmula vinculante (CNI, PGDF, FIERGS/CIERGS, FIERO, Sindiatacadista DF, Firjan, Fecomércio DF, Red Bull, FIEP e FIESP);

8 – afirmando a necessidade e legitimidade dos estados em conceder incentivos fiscais como forma de atração de empresas ao estado (FIERO, FIRJAN e FIEP).

Da leitura das manifestações percebe-se então, que é grande a quantidade de entidades contrárias à PSV nº 69, todavia, em outro sentido, afirmando ser favorável a edição da súmula vinculante houve a manifestação da PGR, do Governo do Estado de

¹⁵³ Lei nº14.586, de 2004.

São Paulo, da FIESP, FIERGS/CIERGS e CNI, estas três últimas com algumas divergências.

Após o recebimento destas manifestações, o Ministro Presidente do STF solicitou a juntada de “repertório de jurisprudência” sobre o tema, não havendo, ainda, decisão sobre a PSV nº 69.

As alegações contrárias à edição da súmula vinculante não merecem acolhimento, pois, como visto, é constitucional a regra da unanimidade; a concessão de incentivos como forma de atração de investimentos é medida que prejudica ao país como um todo e a longo prazo prejudica o próprio ente, além de fomentar a política de leilão de incentivos.

Da mesma forma, não há necessidade de se aguardar nem outro julgamento, há farta jurisprudência contrária às concessões feitas ao arrepio do Confaz; a modulação dos efeitos é medida descabida, tanto os entes quanto as empresas são sabedoras da ilegalidade de tais incentivo, além de que a modulação poderá ter como efeito estimular a edição de novas leis inconstitucionais, afinal sempre se poderá contar com a modulação.

A PSV nº 69 vem em boa hora. A edição da súmula vinculante facilitará a defesa dos entes que se sentirem lesados pela concessão ilegal de incentivos, afinal, qualquer ministro poderá monocraticamente conceder medida cautelar para suspender a eficácia da legislação violadora dos seus termos, via reclamação constitucional, meio mais ágil e flexível do que as ADI's.

Além de obrigar aos agentes públicos, principalmente os fiscais e procuradores das fazendas, a reconhecerem a inconstitucionalidade das concessões¹⁵⁴.

Evita também a problemática de o STF se ver as voltas com revogações dos benefícios, somente com o objetivo de se ver a ADI declarada prejudicada por perda do objeto, com a posterior reintrodução dos benefícios por outra lei, que teria de ser questionada desde o início.

Talvez as únicas ressalvas sejam mesmo quanto a legitimidade de sua edição e à sua redação.

¹⁵⁴ Neste sentido: FUNARO, Hugo. *A súmula vinculante da guerra fiscal*. Valor Econômico, 10/11/2014, 05h00.

No que toca à redação, a apresentada pela FIESP¹⁵⁵ é a que se apresenta como a que melhor abarca todas as hipóteses de incentivos concedidos ao arrepio do Confaz, além de ser a mais consentânea com a jurisprudência do STF, somente pecando no trecho final quanto à sua aplicabilidade. Desta forma a redação ideal seria a proposta pela FIESP sem o trecho final, que propugna pela prospectividade de seus efeitos, isto é, pela convalidação dos vícios.

Em relação à legitimidade do STF, afinal, por ser um tema que afeta à estrutura federativa, por ser o ICMS o principal instrumento de arrecadação de recursos pelos entes, seria mais legítimo que o Congresso Nacional desse a palavra final sobre o assunto. Por outro lado, a experiência e o tempo demonstram que o Congresso Nacional não tem dado conta de solucionar a contento o problema, que vem se arrastando por mais de vinte e cinco anos.

Desta forma, apesar de não ser a melhor forma para se tentar acabar com a guerra fiscal, a edição de uma súmula vinculante sobre o tema poderia vir a surtir os efeitos desejáveis, e eliminar ou ao menos diminuir a guerra fiscal.

3.3.2 – O Convênio nº 70, de 2014, do Confaz

Em 30 de julho de 2014 foi publicado o Convênio ICMS nº70, de 2014 que prevê o compromisso, por parte de 21 Estados¹⁵⁶, em retirar os benefícios fiscais concedidos sem a aprovação do Confaz, bem como conceder anistia fiscal a todos os contribuintes que foram autuados por terem se utilizados de tais incentivos.

Todavia, a produção de efeitos do Convênio está condicionada¹⁵⁷: (I) à edição pelo Senado Federal de resoluções que estabeleçam a redução gradual da alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, em conformidade com o disposto no

¹⁵⁵ “Qualquer isenção, incentivo ou favor fiscal ou financeiro-fiscal, concedido com base no ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus, redução de alíquota inferior à prevista em Resolução do Senado Federal para operações interestaduais, redução de base de cálculo, crédito presumido, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS, ao contribuinte, a responsável ou a terceiro, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Esta súmula se aplica aos benefícios concedidos a partir de sua edição.”

¹⁵⁶ Celebraram o Convênio os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal.

¹⁵⁷ Cláusula décima, I, II, III, IV, e V, e cláusula décima segunda do Convênio nº 70.

anexo do Convênio; (II) à promulgação de emenda à Constituição que promova a repartição do ICMS entre os estados de origem e destino, aplicando alíquota interestadual, cabendo ao estado de destino o corresponde à diferença entre as alíquotas interna do estado destinatário e interestadual; (III) à aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição de fundos de auxílio financeiro e de desenvolvimento regional; (IV) à prestação de informações, pelos estados e DF, necessárias à apuração do valor do auxílio financeiro de que trata a lei complementar acima referida; (V) à aprovação de lei complementar que afaste possíveis entraves decorrentes da aplicação do artigo 14¹⁵⁸ da Lei Complementar nº 101 que possam comprometer a implementação do Convênio; e (VI) à edição de lei e a adoção pela União de novos critérios de atualização monetária e de fixação dos juros nos contratos de refinanciamento celebrados entre a União e os estados, DF e municípios.

Em sendo atendidas as condicionantes, o Convênio dispõe que ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações, decorrentes de parcela alcançada por benefícios e incentivos, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS, concedidos por legislações tributárias estaduais e distrital editadas até a data da publicação deste Convênio, sem aprovação do Confaz¹⁵⁹.

¹⁵⁸ 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: *(Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001)* *(Vide Lei nº 10.276, de 2001)*

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 A 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 que 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.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

¹⁵⁸ Cláusula primeira do Convênio ICMS 70/2014.

¹⁵⁹ Cláusula primeira do Convênio ICMS 70/2014.

O artigo segundo do Convênio impõe algumas obrigações formais aos estados e DF no que toca a publicação e registro no Confaz de toda a legislação editada em desacordo com a regra do §2º, do art. 2º da LC nº 24, de 1975.

Todavia, o artigo terceiro e quarto preveem prazos para a concessão e prorrogação dos benefícios e incentivos editados que cumpram os requisitos dos artigos primeiro e segundo, ou seja, preveem a manutenção dos benefícios e incentivos pelo prazo de até quinze anos¹⁶⁰ após o início da produção dos efeitos do Convênio.

Os artigos oitavo e nono trazem algumas restrições aos direitos dos contribuintes. O artigo oitavo dispõe que o Convênio não autoriza a restituição, a compensação ou o creditamento dos valores pagos a título de ICMS. E o artigo nono, condiciona a aplicação dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS previstos neste Convênio a desistência de ações e embargos à execução, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, à desistência de impugnações, defesas e recursos administrativos¹⁶¹; a quitação integral das custas e despesas processuais¹⁶² e; a desistência da cobrança de eventuais honorários de sucumbência¹⁶³.

O artigo sétimo prevê a aplicabilidade dos termos do Convênio inclusive aos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS desconstituídos judicialmente, isto é, que mesmos nos casos em que o Judiciário tenha declarado inconstitucional a concessão dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, os débitos, para o sujeito passivo, que adviriam desta decisão estão abarcados pela remissão e anistia previstas no Convênio.

Para Gustavo Brigagão¹⁶⁴ o Convênio é mero protocolo de intenções, pelo qual os signatários demonstram suas posições sobre a matéria. Conclusão que chega a partir das condicionantes postas pelo Convênio, quais sejam: aprovação de emenda à Constituição, leis complementares, leis ordinárias e resolução; legislações sobre temas de altíssima controvérsia.

¹⁶⁰ Cláusula terceira, I do Convênio ICMS 70/2014.

¹⁶¹ Cláusula nona, I do Convênio ICMS 70/2014.

¹⁶² Cláusula nona, II do Convênio ICMS 70/2014.

¹⁶³ Cláusula nona, III do Convênio ICMS 70/2014.

¹⁶⁴ BRIGAGÃO, Gustavo. *Será o Convênio 70/14 a efetiva solução para a guerra fiscal?* Revista Consultor Jurídico, 10 de outubro de 2014, 15h04. Disponível em: <www.conjur.com.br.>

Não há como discordar de tal percepção, realmente, condicionar a eficácia do Convênio à tamanha legislação e de tal complexidade não passa de jogo de cena, de mero protocolo de intenções, que não irá acabar com a guerra fiscal em razão da complexidade das questões propostas e das divergências que os temas provocam.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho abordou a questão da guerra fiscal no âmbito do ICMS e analisou as principais propostas apresentadas no âmbito do Senado Federal e as propostas mais relevantes sobre o assunto discutidas por outros atores importantes, o STF e o Confaz.

Inicialmente, foram abordadas algumas noções sobre federalismo, federalismo fiscal e também foram apresentados os aspectos gerais do ICMS.

No que toca ao federalismo foi visto que surgiu nos Estados Unidos da América no final do século XVIII como forma de aprimorar a união das Treze Colônias, de modo a se fortalecerem contra a influência externa de outros países.

Desta forma, o estado federal se caracteriza pela união de estados soberanos para formação de um novo estado soberano, maior e mais poderoso, mantendo os antigos estados, agora entes subnacionais, sua autonomia, isto é, sua capacidade de auto-organização, autogoverno e auto-administração.

No Brasil, a Federação surge no final do século XIX, em 1889, com a proclamação da República.

Com a Constituição de 1988, a Federação surge prevista já no primeiro artigo, ao dispor que a República Federativa do Brasil é formada pela “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”.

Ao longo do texto constitucional são apresentados os elementos integrantes e caracterizadores da Federação no Brasil: 1) a repartição de competências (arts. 22, 23 e 24); 2) a autonomia constitucional e dos poderes reservados aos Estados (art. 25, § 1º); 3) a autonomia e o poder de auto-organização dos Municípios (art. 29); 4) a intervenção federal (art. 34, I a V, a,b, VI, VII, a, b, c, d, e); 5) a organização bicameral do Legislativo (arts. 44, 45, 46); 6) a cláusula pétrea da Forma Federativa do Estado (art. 60, § 4º, I); 7) a existência de Tribunal Constitucional e Federativo (art. 102, I, a, f, III, a, b, c, d); 8) a repartição da competência tributária (arts. 145, 153, 155, 156) e; 9) a autorização para que os Estados e o Distrito Federal organizem seu próprio Poder Judiciário (art. 125).

Importante destacar que a federação, ao dispor que os entes subnacionais são dotados de autonomia, tem necessidade de prever a forma como os entes subnacionais exercerão sua autonomia, e isto se dá com a repartição de competências e, principalmente, com a repartição de competências tributárias e repartição de receitas.

Este contexto de repartição de competências tributárias e das receitas é o que se denomina de federalismo fiscal.

No federalismo fiscal no Brasil merece papel de destaque o ICMS, imposto de competências dos Estados e do Distrito Federal.

A importância do ICMS se deve em razão de ser o imposto com maior volume total arrecadado, sendo a principal fonte de recurso de diversos Estados.

A guerra fiscal é o nome que se dá à concessão de incentivos fiscais ou financeiros como forma de atração de investimentos, ou seja, é o nome da prática de se conceder favores aos investidores que de outra forma ali não investiriam, a não ser com a redução da carga tributária.

A concessão de incentivo por parte dos Entes acaba por dar vantagem aos investidores que ali se instalam, em razão dos custos menores, além de diminuir a receita dos outros entes, que correm os riscos de verem as empresas ali instaladas irem para outros estados.

No caso da guerra fiscal do ICMS a problemática se dá, além do fato de ser a maior fonte de receita de alguns Estados, por ser imposto de competência obrigatória, na qual não pode os entes subnacionais se furtar de sua cobrança, somente podendo haver a concessão de algum tipo de incentivo fiscal ou financeiro com a aprovação unânime dos entes em reunião do Confaz.

Apesar da previsão legal de que os incentivos no âmbito do ICMS devam ser aprovados pela unanimidade dos membros presentes na reunião do Confaz, os estados não tem respeitado tal previsão, concedendo os incentivos ao arripio da lei.

Tal fato tem ocasionado a impetração de diversas ações impugnando tais incentivos, porém, as decisões do STF não tem repellido a edição de novas concessões, o que tem atraído a atenção para o problema e ensejado a criação de diversas propostas para acabar com a guerra fiscal do ICMS.

Pode-se dizer que uma primeira tentativa foi dada com a questão da guerra dos portos.

A guerra dos portos se caracteriza pela concessão de incentivos fiscais-financeiros com a finalidade de atrair empresas importadoras de produtos estrangeiros, de forma a que o desembaraço aduaneiro destes produtos importados ocorra em seu território.

Em 2012, o Senado Federal, fazendo uso de suas atribuições constitucionais, aprovou a Resolução do Senado Federal nº 13, unificou a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior em 4% (quatro por cento).

Apesar desta resolução não ter acabado com a guerra fiscal, pode-se afirmar que a margem de manobra para a concessão de incentivos fiscais ilegais diminuiu.

Dando continuidade ao trabalho, foram apresentadas as propostas para acabar com a guerra fiscal do ICMS que estão mais adiantadas.

No âmbito do Senado Federal foram analisados os PRS nº 1, de 2013, que cuida de reduzir as alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao ICMS; e o de PLS nº 130, de 2014 – Complementar, que tem por objetivo convalidar os atos normativos de concessão de benefícios fiscais ou financeiros ao ICMS, editados até 1º de maio de 2014, sem a observância da prescrição do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF, concedendo, ainda, remissão e anistia dos créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações acobertadas pelos atos normativos acima referidos.

Em relação ao primeiro projeto, o PRS, em razão da experiência advinda da análise da Resolução do Senado Federal nº 13, de 2012, é dotada de eficácia limitada, afinal, aos entes ainda sobraria uma margem de manobra. Outro ponto a destacar são as emendas sofridas pelo projeto, que acabaram por condicionar os efeitos da resolução à aprovação de diversos outros projetos de grande complexidade.

Desta forma, o PRS nº 1, de 2013, não tem força para acabar com a guerra fiscal, além de ser condicionado a projetos que podem demorar a serem aprovados.

A outra iniciativa em tramitação no Senado Federal, o PLS nº 130, de 2014 – Complementar, procura instituir meios para a convalidação dos atos normativos de concessão de incentivos editados sem a aprovação do Confaz e também possibilitar a remissão e anistia dos créditos do ICMS, além alterar o quórum para a aprovação dos convênios no Confaz.

Para tanto, o projeto se baseia em falsas premissas.

A primeira no que se refere à ideia de o ato inconstitucional poder ser convalidado por mera lei ou convênio interestadual. Afinal, tanto a doutrina quanto o STF repelem a possibilidade de se convalidar atos inconstitucionais, como se fosse possível admitir uma constitucionalidade superveniente.

A segunda de que a cobrança dos créditos tributários poria em situação financeira caótica as empresas. Nada mais falso, afinal, não se trata, via de regra, de pequenas empresas, estas não têm locomobilidade suficiente para poder se deslocar de um estado para outro em busca de carga tributária mais baixa, ao contrário das grandes empresas, estas sim são as maiores favorecidas com os incentivos.

Outro ponto a destacar é a possibilidade de haver parcelamento nos débitos, coisa rotineira nos últimos anos.

O Convênio nº 70, do Confaz, prevê a prorrogação dos incentivos concedidos de forma inconstitucional, e, tal como o PLS, a remissão e anistia dos créditos do ICMS, e tal como o PRS, condiciona a sua eficácia à edição de diversas leis e emenda à Constituição.

Dito isto, pode-se afirmar que o Convênio não passa de mero protocolo de intenções, intenções que dificilmente serão postas em práticas, afinal, o condicionamento à edição de complexa e variada legislação é medida de quem resolve não resolver.

Noutro giro, o STF está em vias de analisar a PSV nº 69, que dispõe ser inconstitucional 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 a aprovação do Confaz.

Esta proposta está coberta de críticas, algumas procedentes, outras nem tanto.

As principais críticas se referem aos supostos prejuízos que pode causar aos contribuintes, que veriam serem cobrados os valores recebidos em decorrência dos incentivos concedidos irregularmente; outra crítica é a que se refere à legitimidade do STF para a edição de súmula vinculante sobre tema tão sensível, que tal discussão deveria se passar no Congresso Nacional.

A primeira crítica, sobre a retroatividade da súmula vinculante, não merece acolhida em razão do exposto ao tratar do PLS.

A segunda crítica é em parte procedente, realmente o Congresso Nacional seria o *locus* ideal para tal discussão, mas, todavia, não é o que se tem visto. O Congresso Nacional vem se esquivando de decidir e quando avança sobre o tema o faz de forma a tentar atropelar o ordenamento.

Desta forma, o PSV não é a medida ideal, mas é a única capaz de inibir a prática nefasta de conceder incentivos de forma inconstitucional.

De forma geral, o trabalho mostrou ser recorrente a concessão de incentivos e a reinstituição de incentivos ao arripio da Constituição e das decisões do STF, mas também foi mostrada a preocupação por parte dos agentes políticos, em geral, com a guerra fiscal e com as formas de acabar com este conflito.

Da análise das propostas apresentadas pelo Senado Federal e por outras instâncias, foi possível perceber a preocupação em terminar com a guerra fiscal. Todavia, por outro lado, foi percebida também uma preocupação em se manter o *status quo*, de modo a que a mudança não “cause prejuízos” a nenhum dos envolvidos. Deste modo, há recorrência nas propostas de medidas que amenizem os riscos financeiros tanto dos entes quanto dos investidores.

São exemplos destas medidas as condicionantes de criação de fundos de compensação e de convalidação dos incentivos anteriormente concedidos.

Desta forma, pode-se dizer que o problema da guerra fiscal é conhecido, bastante estudado, têm-se várias tentativas para acabar, mas as dificuldades de se implementar algumas destas propostas passam, principalmente, pelo interesse maior em se manter o *status quo*, não alterando a política de incentivos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SERRA, José. *O federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões*. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.6, n.12, p. 3-30, dez. 1999.

Disponível em:

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001793.pdf>. Acesso em: 21 out. 2014.

ALVES, Maria Abadia da Silva. *Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo*. 2001. 211 f. Dissertação (Mestrado)-Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas.

ARAÚJO, Alex Macedo. *Dinâmica do federalismo brasileiro e guerra fiscal*. 2009. 153 f. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo.

ARZUA, Heron. *ICMS: caráter nacional: guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS*. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 81.

BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do estado federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2004.

_____. *Desigualdades regionais, estado e constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BRIGAGÃO, Gustavo. *Será o convênio 70/14 a efetiva solução para a guerra fiscal?* **Revista Consultor Jurídico**, 10 de outubro de 2014, 15h04. Disponível em: <www.conjur.com.br>. Acesso em: 10 out. 2014.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

CASSONE, Vittorio. *ICMS – Lei Complementar nº 87/96 – comentada artigo por artigo*. São Paulo: IOB, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CUNHA, Rose Dias. *A influência do ICMS na escolha da localização dos centros de distribuição no setor de defensivos agrícolas*. 2008. 129 f. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

Ernst & Young Terco. *Guerra dos portos*. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_guerra_dos_portos_janeiro_2013/\\$FILE/TaxAlert_JANEIRO_08_%C3%9ALTIMO.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert_guerra_dos_portos_janeiro_2013/$FILE/TaxAlert_JANEIRO_08_%C3%9ALTIMO.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2014.

FAIAD, L’Inti; PISCITELLI, Tathiane. *A guerra fiscal do IPVA*. Disponível em: <www.valor.com.br>. Acesso em: 19 set. 2014.

Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB: programa de estudos. Brasília: ESAF, 2012.

FLORIANO, Daniela Cristina Ismael. *O direito ao crédito e a não-cumulatividade do ICMS*. 2011. 151 f. Dissertação (Mestrado)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. *ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência*. 2011. 180 f. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Direito Milton Campos.

FREITAS, Rinaldo Maciel de. *ICMS - do imposto sobre o consumo à guerra fiscal*. São Paulo: Fiscosoft, 2011.

FUNARO, Hugo. *A súmula vinculante da guerra fiscal*. Disponível em: <www.valor.com.br>. Acesso em: 10 nov. 2014.

HARADA, Kiyoshi. *ISS e guerra fiscal*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 110, mar 2013. Disponível em: <

juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12915>. Acesso em: 21 out. 2014.

HESSE, Konrad. *A força normativa da constituição*. In: *Temas Fundamentais do Direito Constitucional*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Saraiva, 2009.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

IGNACIO, Laura. *Rio concede benefício para produtor de carne*. Disponível em: <www.valor.com.br>. Acesso em: 12 set. 2014.

KUPFER, David. *O jogo do conteúdo local*. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/opiniaio/3732386/o-jogo-do-conteudo-local>>. Acesso em: 13 out. 2014.

LIMA, Martonio Mant'Alverne Barreto Lima [et al.]. *Política e jurisdição constitucional*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012.

MACIEL, Everardo. *Nada é tão ruim que não possa ficar pior*. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,nada-e-tao-ruim-que-nao-possa-ficar-pior-imp-,1027615>>. Acesso em: 12 out. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no Confaz*. **Revista CEJ – Centro de Estudos Jurídicos**, nº 59, jan./abr. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, M. J. *Transformações e impasses da estrutura fiscal e tributária de 1988 a 2013*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, ago/2013 (Texto para Discussão nº 136). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 26 ago. 2013.

MORAIS, Valério Pimenta de. *Unanimidade no Confaz é manifestação da igualdade e da autonomia*. **Revista Consultor Jurídico**, 23 de setembro de 2014, 10:00. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-set-23/valerio-pimenta-unanimidade-confaz-manifestacao-igualdade?imprimir=1>>. Acesso em: 23 set. 2014.

NEVES, Marcelo. *Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2011.

OLIVEIRA, João Paulo. *A guerra fiscal entre os municípios pelo ISS*. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/938/a-guerra-fiscal-entre-os-municipios-pelo-iss/>>. Acesso em: 21 out. 2014.

OLIVON, Beatriz. *Rio concede benefícios fiscais ao setor moveleiro*. Disponível em: <www.valor.com.br>. Acesso em: 21 ago. 2014.

PEREIRA, Fábio Franco. *A federação no constitucionalismo brasileiro*. 2010. 213 f. Dissertação (Mestrado)-Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

PEREIRA, Guilherme Luís Muramatsu; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da Federação*. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 2, mai/ago, 2008.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. *A guerra fiscal do ICMS sob um perspectiva comparada de competição tributária*. Núcleo de Estudos Fiscais NEF/FGV, agosto de 2010.

ROCHA, José Antenor Nogueira da. *Provisionamento de contingências em decorrência de processos judiciais e sua demonstração contábil à luz do art. 1188 do Código Civil Brasileiro*. Disponível em: <http://www.nogueiradarocha.adv.br/pdfs/direito_empresarial_provisionamento.pdf>. Acesso em: 24 out. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva FGV, 2009.

_____. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SANTIAGO, Igor Mauler. *A evasão fiscal e a concorrência tributária como fatores de distorção do livre mercado*. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/A-evasao-fiscal-e-a-concorrenca-tributaria-como-fatores-de-distorcao-do-livre-mercado.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2014.

_____. *Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos*. **Revista Consultor Jurídico**, 24 de julho de 2013, 08:00h. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2013-jul-24/consultor-tributario-resolucao-13-cortina-fumaca-guerra-portos>>. Acesso em: 19 out. 2014.

SCAFF, Fernando Facury. *A Inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70*. **Revista Consultor Jurídico**, 12 de agosto de 2014, 09:00. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 12 ago. 2014.

SILVA, Fernando Antonio Rezende da. *A moderna tributação do consumo*. Texto para discussão, nº 33, jun. 1993. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/pdfs/tds/td_0303.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2014.

SIQUEIRA, Pedro Eduardo Pinheiro Antunes de. *O federalismo*. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, v. 53, 2003, p. 406 – 426

TORRES, Heleno Taveira. *Federalismo cooperativo exige reformas política e tributária no país*. **Revista Consultor Jurídico**, 27 de agosto de 2014, 08:01. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 27 ago. 2014.

_____. *O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS*. **Revista Consultor Jurídico**, 19 de junho de 2013, 08:01. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 27 ago. 2014.

TOURINHO, Saul. *A unanimidade do Confaz é própria das ditaduras, não das democracias*. Valor Econômico, 02/12/2013, 00:48. Disponível em: <www.valor.com.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Brasília: IPEA, Texto para Discussão nº 500, jul/1997.

VASCONCELOS, Jarbas de Andrade. *O poder legislativo na Constituição de 1988*. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes>>. Acesso em: 8 ago. 2014.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *ICMS: distorções e medidas de reforma*. 2013. 163 f. Dissertação (Mestrado)- Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.