



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
CURSO DE DIREITO

ELDER MARTINEZ TEIXEIRA

O FEDERALISMO FISCAL E AS ISENÇÕES DO ICMS.
Uma análise sobre a égide da Lei Complementar nº 160/2017

Salvador

2017

ELDER MARTINEZ TEIXEIRA

O FEDERALISMO FISCAL E AS ISENÇÕES DO ICMS.

Uma análise sobre a égide da Lei Complementar nº 160/2017

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Católica do Salvador como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Raimundo Luiz de Andrade

Salvador

2017

AGRADECIMENTOS

A Deus, por minha vida, família e amigos. A Universidade Católica do Salvador, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior. Ao Prof. Raimundo Andrade pela oportunidade e apoio na elaboração deste trabalho. Aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional. A todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

“Minha energia é o desafio,
minha motivação é o impossível,
e é por isso que eu preciso
ser, à força e a esmo, inabalável.”

Augusto Branco

O FEDERALISMO FISCAL E AS ISENÇÕES DO ICMS.

Uma análise sobre a égide da Lei Complementar nº 160/2017

Elder Martinez Teixeira

Prof. Raimundo Luiz de Andrade

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a questão da guerra fiscal, no âmbito dos Estados-membros da Federação, no que concerne especialmente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para tanto, será feita uma análise histórica acerca da forma de Estado adotada pela República, qual seja, o Estado Federal, destacando desde as suas origens, bem como, suas peculiaridades, passando pela forma como foi introduzida no Brasil, e, ainda a forma como se encontra configurado atualmente, sob o prisma da Constituição Federal de 1988. Em seguida, será feito um estudo sobre as características do ICMS, evidenciando a sua importância para a consecução da autonomia financeira dos Estados-membros. Ver-se-á também, o fenômeno da guerra fiscal, perfazendo-se uma abordagem histórica e conceitual do conflito, e as condições impostas pela lei para concessão de incentivos fiscais, enfatizando-se a forma como os Estados vem lidando com o tema, sem deixar de retratar, contudo, a posição adotada pelo poder judiciário no tocante ao assunto. Por fim, destacar-se-á o advento da Lei Complementar nº 160/2017, as inovações por ela trazidas em relação à concessão de benefícios/incentivos fiscais pelos Estados em matéria de ICMS, e ainda, a real eficácia das mudanças propostas, com vistas a mitigar os graves reflexos sociais e econômicos, provocados pela contenda no âmbito nacional.

Palavras-Chave: Federalismo; Autonomia financeira; Competência; Constituição Federal; Guerra Fiscal; ICMS; Lei Complementar nº 160/2017.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the tax warfare issue, in the context of the member states of the Federation, in what concerns in particular the ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Services). For that, a historical analysis will be made of the form of State adopted by the Republic, that is, the Federal State, highlighting from its origins, as well as its peculiarities, going through the way it was introduced in Brazil, and also the form as it is currently configured, under the prism of the Federal Constitution of 1988. Next, a study will be made on the characteristics of ICMS, showing its importance for the achievement of the financial autonomy of the Member States. We will also see the phenomenon of the tax war, with a historical and conceptual approach to the conflict, and the conditions imposed by the law for the concession of fiscal incentives, emphasizing the way in which the States have been dealing with the subject, without departing, however, from the position adopted by the judiciary in this matter. Finally, the advent of Complementary Law n° 160/2017, the innovations brought by it in relation to the granting of tax benefits / incentives by the States in matters of ICMS, and the real effectiveness of the proposed changes, will be highlighted to mitigate the serious social and economic repercussions caused by the national strife.

Keywords: *Federalism; Financial Autonomy; Competence; Federal Constitution; Tax Warfare; ICMS; Complementary Law n° 160/2017.*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LC	Lei Complementar
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 PECULIARIDADES DO FEDERALISMO	11
2.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS	11
2.2 HISTÓRICO	14
2.3 PROCESSOS DE FORMAÇÃO DO ESTADO FEDERAL	15
2.4 ESPÉCIES DE FEDERALISMO	17
2.4.1 Federalismo dual ou dualista.....	17
2.4.2 Federalismo cooperativo	18
2.4.3 Federalismo de integração.....	19
2.4.4 Federalismo de equilíbrio: Federalismo simétrico e assimétrico	19
3 O FEDERALISMO NO BRASIL	20
3.1 CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO	20
3.2 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS	24
3.2.1 Repartição horizontal de competências.....	24
3.2.2 Repartição vertical de competências	25
4 ASPECTOS GERAIS ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	27
4.1 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA ‘IMPOSTO’	27
4.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR TRIBUTOS	30
4.3 REPARTIÇÃO DE RECEITAS	32
4.4 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E COMUNICAÇÃO – ICMS.....	33
4.4.1 Conceito e características	33
4.4.2 Competência e sujeito ativo	35
4.4.3 O sujeito passivo	35
4.4.4 Origens e evolução histórica do ICMS	36

5 A GUERRA FISCAL DO ICMS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS.....	39
5.1 CONCEITO	39
5.2 HISTÓRICO	40
5.3 CONDIÇÕES PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM MATÉRIA DE ICMS.....	41
5.4 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS/INCENTIVOS FISCAIS EM DESACORDO COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975 E A ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO	44
5.5 A CRIAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017: O FIM DA GUERRA FISCAL?.....	46
6 CONCLUSÃO.....	50
7 REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro é marcado por possuir um sistema tributário complexo, e caracterizado pela sua regressividade, má distribuição de carga, baixo retorno no âmbito social, pouco estímulo a investimentos, dentre outros vícios que acabam por tornar a tributação nacional amplamente conhecida por ser deveras injusta. Assim, destaca-se como agravante deste contexto, a “guerra fiscal”, travada entre os Estados-membros da Federação, em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Em suma, entende-se por guerra fiscal, o conflito existente entre entes federados, que concedem benefícios fiscais de forma unilateral, e, portanto, em desacordo com a determinação constitucional.

Pode-se dizer que este problema tem origem, a partir da formação do Pacto Federativo do Estado Brasileiro, o qual, num processo gradual de descentralização, concedeu autonomia política, administrativa e financeira, aos seus entes federados. Decorrente da autonomia financeira adveio a outorga de competência para instituição de tributos, de forma a permitir a consecução das mais variadas atividades inerente a cada unidade federada.

Todavia, os Estados, partindo da premissa que são livres para legislarem acerca de tributos de suas competências, inclusive o ICMS, vêm concedendo incentivos fiscais a um dado elenco de contribuintes, sem, contudo, submeterem tais benefícios ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conforme preconiza a Constituição Federal (CF) de 1988, em seu art. 155, e a Lei Complementar nº 24/1975.

Neste sentido, estados prejudicados por estas infrações vieram tomando como única medida possível a Declaração de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, para tentar reverter parte dos prejuízos decorrentes desta prática de concorrência desleal, o que de certa forma não vem surtindo o efeito esperado.

Insta salientar que se emprega o termo “concorrência desleal”, pois, como é de notório conhecimento, o Brasil é um país caracterizado pela sua enorme desigualdade social, e pelas evidentes disparidades regionais.

Por fim, busca-se fazer uma análise acerca da edição da Lei Complementar nº 160/2017, apontando as principais mudanças trazidas pelo legislador e a sua real eficácia. Mister esclarecer que o referido diploma legal veio imbuído do propósito de tentar acabar ou ao menos mitigar os efeitos nefastos provocados pelo fenômeno da guerra fiscal na seara socioeconômica do Estado brasileiro, de acordo com o que será apresentado ao decorrer deste trabalho.

2 PECULIARIDADES DO FEDERALISMO

Começaremos este estudo a partir da apreciação dos processos de formação e das características do Estado Federal, perfazendo-se uma análise histórica sobre as peculiaridades desta forma de Estado, que se apresenta hodiernamente, como um dos mais complexos mecanismos para estruturação governamental já desenvolvidos pelo homem, e estudados pela Ciência Política.

2.1 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Etimologicamente, o termo federalismo vem do latim *faedus*, o qual traduz a ideia de contrato. Em sua acepção histórica, o termo refere-se a contratos estabelecidos por unidades políticas para variadas finalidades. Notadamente, as primeiras experiências federativas do planeta moderno, tinham como finalidade aumentar a capacidade de resguardo militar, bem como, fomentar as condições de concorrência econômica de determinadas sociedades políticas (AFFONSO; SILVA, 1995).

A Ciência Política descreve duas principais formas de organizações dos Estados, sendo elas o Estado Unitário e o Estado Federal. A primeira delas é o Estado Unitário, sendo este caracterizado pela centralização de poderes, nas mãos de um único ente, ou seja, existe uma esfera de poder no Estado, que se constitui muito mais poderosa do que as demais (CHAGAS, 2006).

Maluf (2006), descreve o Estado Unitário da seguinte forma:

O Estado Unitário admite a máxima concentração das funções governamentais em um poder central. Geralmente, as principais decisões em um Estado Unitário são emanadas por uma única pessoa. Tudo gira em torno, e *ad referendum*, do comando central único. É essa a forma de Estado que dá sustentação, por exemplo, às monarquias absolutistas, ditaduras, impérios, etc. (MALUF, 2006, p. 111)

O Estado Unitário é aquele que apresenta um único centro de poder, o qual se constitui como a cúpula e o núcleo do poder político. Entretanto, esta forma de estado pode apresentar algum nível de descentralização no âmbito administrativo, legislativo e político, dependendo, para tanto, de prévia regulamentação estabelecida pelo poder central, até mesmo para suprimi-la (PORFÍRIO JÚNIOR, 2004).

Por sua vez, a forma de Estado Federal é marcada pela união de coletividades políticas autônomas, pertencentes a diferentes esferas de poder, as quais se unem com vistas à formação

de um Estado, sem que cada uma delas, no entanto, perca a sua autonomia política, legislativa, organizacional, governamental e administrativa (FERREIRA FILHO, 2006).

Em outros termos, o Estado Federal se consolida através da união de várias entidades políticas, dotados de características diversas, sem soberania, estruturados em unidades autônomas (político, administrativas e financeiras), mas que, por outro lado, encontram-se amparados por uma central, a União, esta, sim, dotada de soberania e, portanto, considerada um ente público internacional (ATALIBA, 1980).

Nesta senda, a noção de soberania deve nos levar a entender o Estado como entidade de Direito Público, que não sofre restrições no seu poder de autolimitação, de autogoverno e de auto-organização (MELO, 1975).

Roque Antônio Carrazza, afirma que a soberania é a faculdade que, num ordenamento jurídico, aparece como suprema, sendo atributo desta “impor-se a todos sem compensação” (CARRAZZA, 2007, p. 137). Destaca-se ainda, o fato de ser a soberania una e originária, uma vez que não está submetida a outra fonte de poder anterior ou superior a ela, legitimando-se tão somente em decorrência da sua existência.

A partir desta análise, é possível conceituar a Federação como uma união política entre os Estados ou províncias, que gozam de relativa autonomia, e que se associam sob um governo central.

Celso Bastos (1992), se refere à Federação como sendo:

[...] a forma mais imaginosa já inventada pelo homem para permitir a conjugação das vantagens da autonomia política com aquelas outras defluentes da existência de um poder central.

[...]

[...] a forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado. Ela implica uma repartição delicada de competências entre o órgão do poder central, denominado “União”, e as expressões das organizações regionais, mais frequentemente conhecidas por ‘Estados-Membros’, embora por vezes, seja usado, por igual forma, o nome província e, até mesmo, cantão. (BASTOS, 1992, p. 246)

Dando seguimento à sua análise, o referido jurista assevera:

[...] na federação os cidadãos se apresentam submetidos a dois poderes políticos diferentes: o regional e o central. Em outras palavras, sobre o mesmo território há incidência de duas ordens jurídicas diferentes, cada uma atuando no âmbito específico de suas competências. (BASTOS, 1992, p. 246)

Neste diapasão, é possível deduzir que o Estado Federal tem como característica principal, a descentralização política, sendo esta exatamente o oposto do que ocorre com o

Estado Unitário, pois, no Estado Federal, não há uma centralização do poder político nas mãos de um único ente, uma vez que cada uma das entidades é autônoma, sendo o poder subdividido entre estas entidades.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho (apud GRASSO, 1993), aduz que estudiosos do tema podem, eventualmente, confundir na forma o Estado Unitário (constitucionalmente descentralizado) com o Estado Federado. Assevera, no entanto, que essa possibilidade se dissipa pela distinção que decorre da intocabilidade da Federação consagrada como cláusula pétrea, e pela participação efetiva dos Estados membros junto ao poder central, através de uma Câmara que os representa (Senado) e legitima o poder de auto-organização destes por meio de uma Constituição própria, reconhecendo, dessa forma, a autonomia de cada uma das unidades da Federação.

Segundo Salete Oro Boff (2005), outra peculiaridade desta forma de Estado é a repartição de competências, as quais são distribuídas entre os entes federados, previamente consagradas por meio de um instrumento normativo, a exemplo da Constituição Federal, permitindo que as partes se auto-organizem por meio de legislações próprias.

Neste sentido, outro atributo dos Estados Federais é que os mesmos dispõem de uma constituição rígida, com bases jurídicas que garantam a autonomia dos entes federados, existindo, portanto, partes que não podem ser alteradas, as quais são denominadas de cláusulas pétreas.

Da mesma forma, temos também a caracterização da inexistência do direito de secessão, uma vez que os entes federados não podem se desmembrar, com fito de formar novos estados independentes. Deste modo, temos, por conseguinte, há a possibilidade de intervenção de um ente federado no outro, com a finalidade de garantir as características do Estado Federal, em caso de, por exemplo, tentativa de separação ou declaração de independência¹.

Por fim, temos a criação de um órgão com a finalidade de ser o guardião da constituição, dever que em geral é atribuído às cortes constitucionais, que são órgãos que controlam a conformidade (e a desarmonia) à constituição dos atos dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado, efetuando o controle de constitucionalidade e garantindo o equilíbrio federativo, ou seja, guardião da constituição, é o órgão que detém a capacidade de sustentar todos e cada um dos órgãos e atos estatais, em conformidade com a constituição (escrita ou não escrita) dos Estados.

¹ Art. 21, V, c.c.art. 34, Constituição Federal de 1988

2.2 HISTÓRICO

Podemos encontrar a origem do Estado Federal moderno, quando do surgimento dos Estados Unidos da América, oportunidade em que as treze colônias britânicas, constituídas no continente americano, abrem mão das suas soberanias. Uma vez rompidos todos os vínculos com a Grã-Bretanha, no ano de 1776, sob o estigma de um "mal necessário", começaram, assim, a construir uma nova perspectiva de Estado.

Dentro desta perspectiva, a convenção da Filadélfia, realizada em 1787, representa o marco principal do desenvolvimento do pensamento federalista no Estado moderno. Assim, o referido ato político foi responsável pela instauração da Constituição Federal estadunidense, que tinha como objetivo preponderante reunir as Treze Colônias Americanas em torno da consolidação de uma União Federal (STEPAN, 1999).

Os norte-americanos nutriam uma notável admiração por estados menores, os quais acreditavam serem mais bem administrados, do mesmo jeito que tinham aversão à monarquia e ao absolutismo. Consideravam ainda que os direitos inalienáveis da liberdade e a procura da felicidade, a que se referia a declaração de independência, seriam mais bem protegidas por governos estatuais pequenos e locais (FARIAS, 1999).

Neste diapasão, estabeleceram para si competências necessárias para satisfazer as suas demandas e outorgaram para o poder central, chamado União, competências fundamentais para resolver questões internacionais, principalmente no que diz respeito ao plano da soberania, a qual pode ser interpretada através de duas vertentes principais, sendo estas a soberania interna, e a soberania externa.

A soberania no plano interno, visa essencialmente manter a ordem e a convivência pacífica entre os entes federados, através do poder coercitivo, com vistas ao cumprimento das leis por todos os cidadãos e entes públicos, componentes da estrutura estatal.

A soberania no plano externo, por sua vez, tem a sua importância destacada quando o Estado manifesta a sua independência. Cada Estado, baseado no princípio da autodeterminação dos povos, deve buscar satisfazer as suas demandas e defender os seus interesses, na medida em que promove o respeito mútuo entre a soberania dos Estados, favorecendo, desta forma, a paz internacional.

Neste sentido, aduz Nelson de Freitas Porfírio Júnior (2004), que em 1787, os representantes dos Estados originados das antigas colônias, reuniram-se com a finalidade de elaborar uma constituição comum, à qual todos os Estados passaram a se submeter, abrindo mão de suas soberanias.

Outrossim, sob a influência de Montesquieu, concebeu-se uma doutrina com a finalidade de limitar os poderes constituídos, que atualmente é conhecida como “freios e contrapesos” (*checks and balances*), através da separação dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), independentes e harmônicos entre si (CAVALCANTI, 1900).

Neste passo, dada a junção do sistema federativo com o mecanismo de freios e contrapesos, através da separação de poderes, os federalistas consideravam o sistema praticamente livre ao abuso de poderes estatais:

Esse é o ponto central da estrutura do Estado norte-americano e da sua democracia: a junção do mecanismo de freios e contrapesos (ou seja, repúdio à divisão total e estanque dos Poderes) com o federalismo. Em outras palavras, a separação horizontal de Poderes conjugada com a separação vertical, nenhuma de forma absoluta, mas de uma maneira equilibrada onde um Poder controla o outro, tanto os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário como a União e os Estados. (BERCOVICI apud SCHWARTZ, 1966, p. 19)

O exemplo norte-americano é, portanto, o mais conhecido e reproduzido modelo de Estado Federal democrático, em razão de o mesmo possuir uma série de características essenciais, que se fazem presentes no federalismo democrático de muitos países, vez que todas as federações modernas foram erguidas, tomando como base as disposições constantes no referido pacto.

2.3 PROCESSOS DE FORMAÇÃO DO ESTADO FEDERAL

De acordo com os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza (2010), o processo de formação federativo abrange uma composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades, e os sentimentos de cada povo.

Segregação e agregação são as duas formas básicas de surgimento do Estado Federal (CHAGAS, 2006), sendo assim definidas, de acordo com a conjectura organizacional dos futuros componentes do Estado federado, em processo de formação.

No primeiro tipo, federalismo centrípeto ou por agregação, Estados soberanos e independentes abrem mão de parte de sua soberania, no intuito de possibilitar a formação de um novo Estado federado, passando a deterem tão somente a autonomia entre si.

Nesta acepção:

De início, o federalismo foi sempre o resultado da agregação de dois ou mais Estados soberanos, que desde então se comprometiam a respeitar um pacto

constitucional de união perpétua. O seu valor está, pois, em se permitir a dupla coexistência de ordens políticas distintas, todavia harmonizadas, conciliando-se a unidade dos objetivos gerais com a diversidade das fontes descentrais de poder. (ZIMMERMANN, 2005, p. 54)

Marlene Savóia Grasso (1993), destaca que o federalismo por agregação resulta da superposição do Estado Federal a Estados já existentes, a exemplo da formação dos Estados Unidos da América, da Alemanha e da Suíça. Por outro lado, o federalismo por segregação tem o pressuposto da obediência a imperativos que efetivam a descentralização, fazendo surgir Estados ‘subpostos’.

Na forma por agregação, os entes transferem parte de sua soberania a um núcleo central, se comprometendo ainda, a respeitar um pacto constitucional de união perpétua.

A agregação em torno de uma única Constituição é realizada por meio de aderência dos Estados soberanos, que firmam o pacto federativo. Assim, os Estados soberanos perdem soberania ao ingressarem no Estado Federal, desaparecendo do panorama internacional, sem, no entanto, perder a sua autonomia.

Na maior parte das vezes, este processo de formação se dá a partir de um movimento confederativo, que evolui para uma união definitiva. Nesta acepção, o federalismo centrípeto é derivado da vontade dos Estados, a exemplo dos Estados Unidos da América, onde o movimento de formação do federalismo se originou através da Convenção da Filadélfia. As antigas colônias desejavam evitar a concentração do poder político na esfera central (ALMEIDA, 1991).

Entretanto, o pacto federativo não se resume tão somente a uma alienação de direitos e deveres, vez que disciplina um delimitado tipo de ordenamento estatal, uma união perene e duradoura. Essa qualidade deriva de sua essência, dado que se forma através do vínculo indissolúvel dos Estados, inibindo o direito a um eventual e posterior desmembramento.

No segundo caso, a outorga de competências se dá em favor dos Estados-membros, ou seja, competências antes exercidas de maneira exclusiva pelo Estado unitário são entregues aos Estados-membros que foram formados. Essa categoria de federalismo é denominada como centrífuga, ou por segregação.

O federalismo centrípeto se caracteriza, portanto, pela perda da soberania dos Estados no momento em que se integram ao Estado Federal, desaparecendo do cenário internacional, e, reunindo-se em torno de uma única Constituição, através da adesão ao Pacto Federativo.

Por vezes, esse tipo de federalismo surge a partir de um movimento confederativo, que evolui para uma união definitiva. Deste modo, é possível afirmar que o federalismo centrípeto é originário da vontade dos Estados.

Em que pese o fato de a federação ser o produto final de ambas as espécies de federalismo, nos Estados federais surgidos por agregação, a autonomia dos entes federados é, de fato, maior, pois estes cederam a parte de suas competências para a União, mas apenas o suficiente para a formação do governo central, preservando, assim, a maior parte de seus poderes.

2.4 ESPÉCIES DE FEDERALISMO

No que concerne às espécies de federalismo, a doutrina em geral identifica basicamente quatro tipos de federalismo: o dual, o cooperativo, o de integração e o de equilíbrio. Far-se-á a exposição das características de cada uma delas, a seguir.

2.4.1 Federalismo dual ou dualista

Este modelo surgiu, com os primeiros reflexos da federação consolidada nos Estados Unidos, marco inicial do federalismo moderno (MALUF, 2010). É qualificado pela existência de duas diferentes esferas de poder, com competências próprias.

Assim sendo, a forma federal dual, em sua concepção inicial, era evidenciada por uma repartição clara e rígida, entre as competências do governo central e dos governos estaduais.

Neste sentido, Nelson de Freitas Porfírio Júnior (2004) salienta que:

Pode-se dizer que corresponde ao tipo original de federalismo, que se caracteriza pela existência de duas esferas de poder nitidamente distintas, com atribuições e competências próprias, ou seja, há uma repartição horizontal de competências, geralmente acompanhada por uma previsão de tributos próprios. Não existe nenhuma preocupação constitucional com a coordenação ou a harmonização das atividades exercidas por cada uma delas. Esse é o tipo clássico de federalismo, mais característico das federações formadas por agregação (PORFÍRIO JÚNIOR, 2004, p. 9).

Por certo, o modelo dual retrata o momento histórico no qual o respeito à individualidade era exaltado, em conformidade com os ideais trazidos pelo liberalismo. Todavia, com o passar do tempo, as concepções liberais foram sendo mitigadas, na medida em que a intervenção do Estado passaria a se tornar uma necessidade, com vistas a preservar a liberdade.

Destarte, Myrian Passos Santiago (apud MAGALHÃES, 2000) aponta três principais motivos responsáveis pela maior concentração de poderes nas mãos da União, em detrimento dos Estados norte-americanos, quais sejam:

a) a ineficiência da atividade governamental das unidades federadas; b) certas normas necessárias ao bem comum, que só se tornam atuais quando aplicadas em todo o território da União, como no caso do *New Deal*, e c) a exigência de eficácia internacional da Federação, obrigando ao fortalecimento de instituições e diretivas do poder nacional interno. (SANTIAGO apud MAGALHÃES, 2000, p. 50-51)

Assim, verifica-se que os fatores retromencionados fizeram com que o modelo dual fosse gradualmente superado, para dar lugar ao Federalismo cooperativo, conforme se demonstrará adiante.

2.4.2 Federalismo cooperativo

Caracteriza-se esta espécie, pelo fato de a repartição de competências não impedir a cooperação entre os membros da federação, a partir do reconhecimento de competências comuns, com o fito de garantir a concretização dos direitos sociais.

Observa-se nele, a existência de uma forte interação entre os entes federados e o poder central, promovendo-se assim a harmonia na interação das duas esferas, na condução das políticas socioeconômicas do país.

Foi concebido sob a influência da crise política e econômica, advinda da quebra da Bolsa de Valores de Nova York, no ano de 1929, denominada pelos historiadores e mais conhecida como “A crise de 29”, passando a ser adotado pela maior parte dos Estados Federais, conforme aponta o doutrinador Augusto Zimmermann (2005):

Dominante no cenário político, o federalismo cooperativo não dispõe de fronteiras claramente definidas na questão da distribuição das competências dentre os níveis autônomos de poder. O objetivo explícito é, em síntese, a promoção de uma *livre cooperação* da União com as unidades federadas. Esta variante, uma vez adotada no Brasil pós-revolucionário da década de 1930, se expôs às suas mais dramáticas deturpações, que por vezes praticamente aniquilaram o próprio *espírito federativo*, conduzindo-nos de tal maneira à centralização excessiva e às inúmeras crises político-institucionais subsequentes. (ZIMMERMANN, 2005, p. 57)

Nesta perspectiva, consta-se que o federalismo cooperativo fora concebido com o propósito de atender as disposições do Estado de bem-estar social (*Welfare State*), fomentando, assim, a redução das desigualdades regionais.

2.4.3 Federalismo de integração

A partir desta acepção, o federalismo é caracterizado por uma significativa intervenção da União ou do Poder Central, no âmbito da autonomia dos entes federados.

De acordo com Nelson de Freitas Porfírio Júnior (2004):

Se, em nome da cooperação - ou para alcançar maior eficiência na captação e alocação de recursos -, a União passa a intervir demasiadamente na autonomia dos Estados-membros, o Estado Federal pode transformar-se em verdadeiro Estado unitário descentralizado constitucionalmente, ou seja, paradoxalmente, pode haver a *destruição* da própria Federação. (PORFÍRIO JÚNIOR, 2004, p. 10)

Tem-se, dessa forma, uma espécie de federalismo que gera nítida submissão dos Estados federados à União. Observa-se então, como característica principal desta categoria, a atenuação da essência do modelo federativo.

2.4.4 Federalismo de equilíbrio: Federalismo simétrico e assimétrico

Por fim, esta última espécie de federalismo objetiva a mitigação das diferenças regionais da federação, se revestindo em duas subespécies: o federalismo de equilíbrio simétrico e o federalismo de equilíbrio assimétrico.

No federalismo de equilíbrio simétrico, o tratamento dado pela Constituição a todos os Estados federados é plenamente igualitário, e, por este motivo, não se preocupa com a redução das desigualdades regionais.

Já no federalismo de equilíbrio assimétrico, a Carta Magna confere tratamento diferenciado aos entes federados de acordo com suas peculiaridades e necessidades individuais, possibilitando, assim, a atenuação das discrepâncias locais.

3 O FEDERALISMO NO BRASIL

Neste ponto, abordar-se-á as peculiaridades do sistema Federativo instituído no Estado brasileiro, perfazendo uma breve análise histórica acerca de sua evolução. No entanto, maior ênfase será dada ao Estado Federal constituído após a promulgação da Constituição Cidadã de 1988, haja vista a sua vasta e reconhecida importância para o ordenamento jurídico vigente, e para o Estado brasileiro, na sua contemporaneidade.

3.1 CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO

A partir da análise histórica, constata-se que a Federação foi introduzida e surge no Brasil com o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, conjuntamente com a República, em substituição ao Estado unitário descentralizado existente à época do Império. Contudo, apenas assumiu, de fato, a forma federalista com a promulgação da Constituição de 1891, com inclinações para o federalismo dual (CHAGAS, 2006).

Destarte, dispunha o referido Decreto, em seus arts. 2º e 3º, *in verbis*:

Art. 2º. As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil.

Art. 3º. Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus governos locais. (BRASIL, 1889, apud CHAGAS, 2006, p. 59)

As províncias brasileiras se uniram através de um pacto federativo, seguindo a influência do modelo dualista norte-americano. Todavia, devido à conjuntura histórica da época, as referidas federações se constituíram de formas diametralmente opostas, vez que os Estados Unidos da América, se formaram a partir da conjugação de estados independentes (as treze colônias britânicas) os quais acabaram por se tornar uma confederação, e, como já exposto anteriormente, sobreveio de um processo de agregação (BERTI, 2007).

O Estado brasileiro, por sua vez, ao perfazer o modelo de segregação, cedeu parte de sua competência e poder político, num processo de descentralização, às antepassadas províncias, consoante o entendimento de Magno Chagas, ao discutir Luís Roberto Barroso:

O Brasil, durante o império, foi um estado unitário, de absoluta centralização política durante uma primeira fase e de tênue desconcentração (meramente administrativa) após 1824. A Constituição de 1824 dividiu o território brasileiro em vinte províncias, dirigidas por um presidente nomeado pelo

Governo Central e demissível *ad nutum*, e pelo Conselho Geral da província, de parcas atribuições (CHAGAS, 2006, p. 67)

Neste passo, o Brasil somente passou a adotar a forma de Estado federal a partir da Constituição de 1891, quando da proclamação da república. Assim sendo, Flávio de Azambuja Berti (2007), salienta que: “(...) foi a maneira salutar de superar as tendências separatistas em face da imensidão do território nacional e dos interesses divergentes em meio às peculiaridades locais entre as diferentes regiões do país” (BERTI, 2007, p. 31).

À vista disto, as ultrapassadas províncias tiveram seus status modificados para entes federados, possuidores de autonomia, e detentores de constituições estaduais próprias, restringidas, no entanto, às disposições da Constituição Federal.

Como já abordado, uma das principais características do Estado Federado é a proibição do direito a secessão, depois de firmado o pacto federativo. Deste modo, deve ser dada especial atenção à evolução das mais diversas Constituições vigentes no Estado Brasileiro, desde a proclamação da República, no que se refere à incorporação de novos Estados-membros ou a subdivisão destes, com o fito de formar novos Estados, ou ainda, serem anexados a outros.

Pode-se dizer que o tratamento sobre a matéria foi evoluindo a tal ponto em que, com a promulgação da Carta Magna de 1988², estabeleceu-se como pressupostos para o advento de novos estados federados a imprescindibilidade de consulta à população por meio de plebiscito, somando-se a consulta das Assembleias Legislativas, sem dispensar, ainda, o pronunciamento do Congresso Nacional (SILVA, 2006).

Desta forma, em continuidade a esta análise, não obstante o fato de o federalismo nacional ter sofrido uma série de modificações, realizadas pelas sucessivas ordens constitucionais existentes ao longo do desenvolvimento histórico nacional, o presente trabalho abordará as principais características da federação brasileira, à luz da Carta Maior de 1988.

Seguindo o estudo acerca das características do Estado Federal brasileiro, este pode ser caracterizado como assimétrico, uma vez que não segue as idiossincrasias trazidas pelo modelo federalista tradicional. Exemplo disto, é o reconhecimento dos municípios como entes federados.

Assim, para José Afonso da Silva (2006), equivocou-se o constituinte ao incluir o município como ente federado, pois, deveria considerá-lo apenas como entidade federativa:

As justificativas apresentadas pelo autor são as seguintes: a) se os Municípios desaparecessem, a Federação continuaria a existir; b) a Federação não é a União de Municípios, mas de Estados; c) quem

² Art. 18, §§ 3º e 4º da Constituição Federal de 1988.

decreta a intervenção nos Municípios é o Estado (salvo no caso de Municípios localizados nos Territórios); d) a criação de Municípios depende de lei estadual (art. 18, § 4º). (SILVA, 2006, p. 103)

No entanto, fato é que para a maior parte da doutrina, classificar os municípios como entes federados, coaduna-se com os princípios previstos constitucionalmente, no que tange à repartição de competências, com vistas à mitigação das desigualdades regionais, bem como, a promoção do desenvolvimento local:

Analisando o federalismo no Estado brasileiro, observa-se que a **Magna Carta de 1988** elevou o Município a ente federativo, dando-lhe autonomia política, financeira e política, capacidade tributária e competências cumulativas, suplementares e também exclusivas, delimitadas constitucionalmente. Trata-se de um aspecto essencial do federalismo brasileiro, o que o difere do federalismo norte-americano, pois destacou o papel da esfera local como estratégia de descentralização. Na atribuição de competências aos entes federativos, a Constituição Federal de 1988 definiu as competências da União e dos Estados-Membros, estabelecendo em seu artigo 30, inciso I, que caberá ao Município legislar sobre matéria de interesse local. Ou seja, o princípio delimitador das competências dos entes federativos é o da “predominância do interesse”. Caberão, a partir daí, à União as matérias e questões em que o interesse geral e nacional é predominante. Já aos Estados-membros caberão assuntos de interesse regional e, por fim, aos Municípios atribui-se competência às questões de interesse local (SANTIN, 2006, sem paginação).

Partindo deste enfoque, temos que a sistematização política e administrativa do Estado Federado Brasileiro é feita de forma descentralizada e em três esferas distintas de poder, quais sejam União, Estados e Municípios, todos com atribuições distintas e autônomos entre si, segundo o que preconiza o art. 18 da Constituição Federal de 1988:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988, sem paginação)

Por conseguinte, outra importante característica do modelo federalista brasileiro é a autonomia conferida aos entes federados. Trata-se de atributo intrínseco ao Estado Federal que possibilita o discernir das outras formas de organização política (FERRAZ, 1979).

De acordo com a Doutrina majoritária moderna, é possível classificar a autonomia em três principais subespécies, sendo elas a autonomia política, autonomia administrativa e, por fim, a autonomia financeira. Tratar-se-á a seguir das peculiaridades de cada uma delas.

A autonomia política-administrativa dos entes federados, está alicerçada na capacidade concedida aos Estados-membros de elaborar uma Constituição própria, e aos Municípios a

elaboração de Lei Orgânica própria, observando os princípios e regras de aplicação compulsória existentes na Constituição Federal (auto-organização) (CHAGAS, 2006).

A referida autonomia baseia-se ainda, na capacidade atribuída aos Estados-membros e Municípios de elaborarem suas próprias normas jurídicas, passando pelas leis complementares e ordinárias, até alcançar regulamentos administrativos (autolegislação). Por último, mas não menos importante, tem-se a competência atribuída aos Estados-membros e Municípios para escolher seus governantes, no caso brasileiro, mediante eleição direta (autogoverno).

Sobre o tema, oportuno se faz destacar o posicionamento de Paulo Bonavides, citado em Flávio de Azambuja Berti (2007):

Através da Lei da autonomia manifesta-se com toda a clareza o caráter estatal das unidades federadas. Podem estas livremente estatuir uma ordem constitucional própria, estabelecer a competência dos três poderes que habitualmente integram o estado e exercer desembaraçadamente todos aqueles poderes que decorrem da natureza mesma do sistema federativo. (BONAVIDES apud BERTI, 2007, p. 62)

No tocante à autonomia financeira, Miguel Gutierrez (2004) salienta que a real existência da autonomia depende da previsão de recursos suficientes e não sujeitos a condições para que os entes federados possam desempenhar as suas atribuições, dado que se os recursos forem insuficientes, a autonomia existirá apenas no papel.

Na mesma linha, Ezequiel Balthazar (2004) cita José Alfredo de Oliveira Baracho e complementa o raciocínio acima extraído:

O aperfeiçoamento do sistema federal está ligado às relações financeiras, à reforma tributária e à execução de suas normas. A autonomia financeira corresponde à garantia efetiva da autonomia política dos Estados-membros e dos demais integrantes da federação. A repartição e utilização de recursos financeiros constituem uma forma preliminar de apreciação dos comentários sobre a independência e a rearticulação dos entes da federação. Os sistemas financeiros orientam a evolução do federalismo cooperativo, da mesma maneira que o federalismo contemporâneo desenvolve-se através de complexos mecanismos legislativos regulamentares. Na linguagem do equilíbrio financeiro, que leva à adoção de medidas necessárias à sustentação das atividades decorrentes do exercício do governo. As finanças federais devem permitir que cada nível de governo beneficie-se desses recursos, preservando-se, entretanto, a autonomia financeira indispensável ao exercício da autonomia política dos demais entes federativos. (BARACHO apud BALTHAZAR, 2004, p.105)

O autor reitera ainda, que é na questão financeira onde podemos perceber maior incidência de ações voltadas para um federalismo assimétrico e cooperativo, através da repartição de receitas tributárias, vez que cada ente federativo possui recursos próprios e de

receitas diversas provenientes de repasses de outros entes políticos, por previsão constitucional ou legal, tais como os fundos, as contas de participação, bem como outros mecanismos.

Nesta senda, a autonomia financeira é pressuposto para desempenho das competências titularizadas pelos Estados-membros, não se podendo olvidar que o valor da receita, deve ser proporcional aos encargos atribuídos aos entes federados.

3.2 REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

A repartição de competências entre a União e os Estados-membros é, sem dúvida, um aspecto relevante acerca do Estado Federal brasileiro, a qual dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta aspectos unitário e federativo (GONÇALVES JÚNIOR; CORTEZ, 2004).

A repartição de competências, é o instrumento que assegura a efetiva autonomia do ente federado, sendo implementada a fim de garantir o equilíbrio federativo. Todavia, a simples repartição de competências não é bastante para assegurar a autonomia entre os entes da Federação, fazendo-se necessário, portanto, que tais competências versem sobre matérias relevantes, sob pena de se ter um conjunto de atribuições inexpressivas, não possibilitando o exercício da autonomia dos Estados-membros.

A repartição de competências no federalismo, pode se dar na forma horizontal ou vertical. Faremos, a seguir, uma breve análise acerca da forma pela qual as competências são divididas entre os entes federados.

3.2.1 Repartição horizontal de competências

Como é sabido, a Constituição Federal de 1988 instituiu um modelo federalista complexo, alicerçado em três níveis de poder: a União; os Estados-membros e o Distrito Federal; e os Municípios. Neste diapasão, a repartição horizontal de competências corresponde às atribuições que cada ente federativo possui com a exclusão de todos os outros.

Magno Chagas (2006), afirma que é possível identificar três modelos de repartição de competências. A saber:

- a) Enumeração dos poderes da união e atribuição das competências remanescentes aos Estados-membros;
- b) Enumeração dos poderes dos Estados membros e atribuição das competências remanescentes à União;

c) Enunciação exaustiva dos poderes dos Estados-membros e da União. (CHAGAS, 2006, p. 77)

Assim, o art. 21 da Constituição Cidadã, expressamente, enumerou as competências exclusivas da União, e a dos municípios em seu art. 30, deixando as competências residuais (reservadas ou remanescentes), aos Estados, consoante a previsão do art. 25, § 1º, do referido diploma legal, senão vejamos:

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição. (BRASIL, 1988, sem paginação)

3.2.2 Repartição vertical de competências

Esta forma de repartição surge da combinação de competências da União e dos Estados-membros, para legislar sobre o mesmo tema, sem que isso acarrete, contudo, em conflitos de normas, dado que se atribui à União a competência para legislar sobre princípios e normas gerais. Os Estados-membros, por sua vez, são incumbidos de legislar sobre assuntos específicos, estando, no entanto, adstritos aos preceitos gerais estabelecidos pelo Poder Central.

Este dado rol de competências encontra-se explicitado no art. 23 da Carta Maior de 1988, versando, em síntese, sobre a possibilidade de o Estado-membro poder exercitar a competência de forma plena, sempre que a União não exercitar a competência de editar normas gerais, fazendo, entretanto, a ressalva de que se a União vier a regular a matéria posteriormente, restarão suspensas as disposições que se demonstrarem contrárias à norma federal, de acordo com o § 4º do mesmo diploma legal³ (BRASIL, 1988).

Sobre este aspecto, Thais Aranda Barrozo (2011) esclarece que:

(...) evidenciando muito mais a vontade do constituinte no sentido de que os entes da federação envidem esforços comuns, conjuntos, nessa tarefa, e não que se estimule a descentralização política no exercício daquelas competências materiais. Em verdade, a previsão constitucional revela que cuidou se de evitar que a omissão de algum dos entes pudesse acarretar o perecimento de um bem público ou frustração de uma meta social essencial ao Estado. Assim, todos são corresponsáveis pelos interesses ali relacionados. (BARROZO, 2011, p. 52)

Neste passo, é possível deduzir que a técnica de verticalização de competências é muito adequada aos Estados Federais como o Brasil, em que as dimensões continentais e as imensas

³ Arts. 23 e 24, da Constituição Federal de 1988.

disparidades econômicas e sociais ensejam que a legislação estadual reflita as diversas realidades locais.

4 ASPECTOS GERAIS ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Faremos a seguir uma breve exposição acerca da forma de organização do sistema tributário brasileiro, à luz da Carta Maior de 1988, destacando a sua importância para consecução dos objetivos concernentes ao desenvolvimento econômico e social do Estado Federal Brasileiro.

4.1 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA ‘IMPOSTO’

De acordo com os ensinamentos de Eduardo Sabbag (2017), os tributos são receitas derivadas que o Estado auferir a partir do patrimônio de particulares, baseado em seu poder de tributar. Em sua forma mais detalhada, tem-se que o tributo é a prestação pecuniária compulsória instituída por meio de lei, não se confundindo com penalidade pecuniária, sendo ainda, cobrado mediante lançamento.

Nesta senda:

O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva. Nessa medida, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo, dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas. (SABBAG, 2017, p. 419)

Segundo entendimento doutrinário preponderante, é possível identificar a existência de cinco tributos no ordenamento jurídico brasileiro atual, sendo eles os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e ainda, as contribuições. No entanto, não obstante a vasta importância deste elenco de tributos, nos restringiremos neste capítulo, à análise da espécie tributária imposto, dada a sua pertinência com o tema.

Parte-se então, para a análise e conceituação da espécie tributária ‘imposto’. Consoante o art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN): “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966, sem paginação)

Para José Eduardo Soares de Melo (2008), o imposto é caracterizado por ser:

um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público.” (MELO, 2008, p. 53)

Hugo de Brito Machado (2008), discorre que o imposto é caracterizado por ser um tributo não vinculado à atividade estatal, mas sim à atividade do particular, no âmbito privado do contribuinte.

Tais definições conceituais nos permitem perceber que para o pagamento do imposto basta que o particular realize o fato gerador, não estando relacionado a qualquer vantagem a ser concedida pelo Estado. Por esta razão, afirma-se que o imposto é um tributo unilateral, ou seja, o pagamento deste não está vinculado a uma contraprestação obrigacional, vez que é desvinculado de qualquer atividade estatal correspondente (SABBAG, 2017).

Dessarte, Luciano Amaro (2008) assevera que o fato gerador do imposto é uma situação que não presume e nem se correlaciona a nenhuma atividade do Poder Público, direcionada especificamente ao contribuinte, isto é, para que o Estado possa exigí-lo, não é imprescindível que este lhe tenha prestado algo.

Assim sendo, outra possível definição de imposto é trazida por Sabbag:

Insta mencionar que o imposto é, concomitantemente, exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada. É que a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v.g., educação, segurança pública, limpeza pública, etc. Além disso, a receita do imposto não pode ser atrelada a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a proibição derivada do princípio da não afetação, constante do inciso IV do art. 167 da Carta Magna. (SABBAG, 2017, p. 447)

Outra grande peculiaridade dos impostos está na sua desvinculação, enquanto receita, a órgão, fundo ou despesa. Tal imposição é trazida pelo princípio da não afetação, observado pela Carta Maior de 1988, em seu art. 167:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo. (BRASIL, 1988, sem paginação)

Em última análise, entende-se que o legislador pretendeu assegurar que o conjunto de receitas componha uma massa distinta e única, hábil a cobrir o conjunto de despesas do ente federado (SABBAG, 2017).

Todavia, tem-se que o princípio da não afetação não é absoluto, vez que o texto constitucional prevê, em seu art. 62, § 2º, exceções aptas a mitigar o mesmo, tal como a

repartição de receitas tributárias, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, dentre outras situações que o legislador considerou relevantes para a não observância do princípio retromencionado.

Parte-se, então, para a classificação doutrinária da espécie tributária imposto. No que concerne a este aspecto, os impostos podem ser classificados, da seguinte forma:

- a) direto, quando o valor econômico é suportado exclusivamente pelo contribuinte, como é o caso do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - art. 155, III, da Constituição). O proprietário do automóvel arca com o ônus do tributo, cujo valor não é repassado a terceiro;
- b) indireto, quando a respectiva carga financeira tem condição de ser transferida a terceiro, como é o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados - art. 153, IV, da Constituição). O contribuinte do tributo é o industrial, que fica obrigado a recolher o seu respectivo valor, mas pode vir a ser ressarcido (financeiramente) por ocasião do pagamento do preço por parte do adquirente;
- c) pessoal, quando a quantificação do tributo decorre de condições peculiares ao contribuinte, como é o caso do IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - art. 153, III, da Constituição). A carga do tributo será menos elevada na medida em que a pessoa física tenha efetuado maior volume de gastos com saúde, educação etc.;
- d) real, quando o montante do tributo leva em conta o valor da coisa, como é o caso do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - art. 156, 1, da Constituição). Entretanto, essas classificações não têm nenhum caráter científico, mas mero cunho didático, uma vez que o aspecto marcante do imposto reside na sua materialidade (ato, negócio, patrimônio). A nota característica desta exação é tratar-se de tributo não vinculado à atividade estatal. (MELO, 2008, p. 55)

Podem ainda serem os impostos, subdivididos enquanto a sua progressividade, proporcionalidade e seletividade. Neste tocante, a progressividade pode ser definida como a técnica de incidência de alíquotas variadas, onde o aumento se dá na medida em que se acresce a base de cálculo do gravame (MACHADO, 2008).

A proporcionalidade, por sua vez, é alcançada através do emprego de uma alíquota única sobre uma base tributável variável, sendo, assim, um instrumento de justiça fiscal “neutro” por intermédio do qual se busca alcançar o princípio da capacidade contributiva. Traduz a referida técnica, que o desembolso de riqueza deve ser diretamente proporcional à capacidade contributiva do contribuinte (BECKER, 2013).

Importante observar, que a proporcionalidade não se confunde com a progressividade, vez que aquela permite que mesmo com alíquota fixa, o valor final de um tributo seja maior ou menor, de acordo com o montante da sua base de cálculo. Na progressividade, por sua vez, a alíquota cresce à medida que a base de cálculo aumenta.

Finalmente, a seletividade se configura como forma de realização do princípio da capacidade contributiva em alguns tipos de tributos. Aplica-se, para tanto, a técnica da seletividade, sendo esta uma forma de extrafiscalidade da tributação. A seletividade resume-se, portanto, na previsão do art. 145, § 1º, da Carta Magna de 1988:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, sem paginação)

Assim, segundo Sabbag, pode-se entender a referida técnica como

O praticável elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do IPI e do ICMS, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social. (SABBAG, 2017, p. 458)

4.2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR TRIBUTOS

Conforme já retratado, a constituição federal disciplina uma repartição de competências entre a União, os Estados-membros, o Município e o Distrito Federal, e dentre tais competências, é possível observar a repartição da competência para instituir tributos.

A competência tributária pode ser definida, de acordo com Ricardo Cunha Chimenti (2012), como um poder (ou faculdade) atribuído pela Constituição Federal a determinado ente político, para que este institua um tributo descrevendo, por meio de lei, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

No que concerne a sua titularidade, a competência pode se dar de forma exclusiva, a exemplo da competência da União para instituir empréstimo compulsório; cumulativa, a exemplo do Distrito Federal que legisla como Estado e também como Município; comum, a exemplo responsável pela respectiva prestação; ou ainda, residual, a qual é atribuída à União, que pode instituir novos impostos, além daqueles previstos na Constituição Federal.

A respeito da competência para instituir tributos, esta atribuição é tipicamente legislativa, e, portanto, política. Assim, salvo disposição em contrário pela Carta Maior - a exemplo dos arts. 148, 153, VII, e 154, I - a instituição deve se dar por meio de lei ordinária.

Assim, Roque Antonio Carrazza (2010) identifica seis princípios norteadores da competência para instituição de tributos, a saber:

(I) Privatividade

No Direito Brasileiro, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no tocante à Instituição de tributos, gozam de *privatividade*, ou, se preferirmos, de *exclusividade*. A bem dizer, todos eles têm faixas tributárias privativas.

[...]

(II) Indelegabilidade

Aí está: é próprio da competência concedida pela Constituição o atributo da indelegabilidade. Noutros termos, o titular de uma competência, seja qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei.

[...]

(III) Incaducabilidade

A competência tributária é, também, *incaducável*, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos. Perdura, pois, no tempo, sendo juridicamente impossível dizermos que decaiu, por falta de aplicação ou exercício. Esta característica, diga-se de passo, é consequência lógica da Incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de criar tributos é parte.

[...]

(IV) Inalterabilidade

A competência tributária é improrrogável, vale dizer, não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Falta-lhe titulação jurídica para isto.

[...]

(V) Irrenunciabilidade

Falece à pessoa política o direito de decidir, ainda que o faça por meio de lei (quanto mais por meio de decreto, portaria, ato administrativo etc.), que não mais tributará determinado fato, inscrito em sua esfera de competência tributária.

[...]

Acaso assim procedesse, estaria afrontando a vontade da Constituição, que, como predica a Teoria Geral do Direito, é estabelecida pelo poder constituinte.

[...]

(VI) Facultatividade de seu exercício

As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não. (CARRAZZA, 2010, p. 682–697)

Ademais, o desempenho da competência tributária deve se pautar pelos princípios norteadores da atividade estatal. Assim, o legislador constituinte enumerou alguns princípios, que considerou fundamentais para equilibrar a relação jurídica do Estado para com o contribuinte, em matéria tributária. Será demonstrada, em seguida, a conceituação legal e doutrinária de alguns destes princípios.

O primeiro deles é o princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Por este princípio, podemos extrair a noção de que é vedado instituir tratamento desigual entre

contribuintes de situação equivalente, consoante previsão do art. 150, II, da CF (BRASIL, 1988). Destaque-se que a igualdade perante a lei é formal, e visa garantir que todos se submetam às normas vigentes.

Outro princípio que merece destaque, é o da vedação do tributo com efeito de confisco (também denominado princípio da proporcionalidade razoável ou da razoabilidade da carga tributária), previsto no art. 150, IV, do texto constitucional. Retrata o mesmo, a noção de que é vedada a todos os entes federados a instituição de tributos com efeito de confisco, isto porque, se assim não o fizesse, estaria a Lei Maior negando vigência ao direito à propriedade, assegurado por ela própria, como um direito fundamental, em seu art. 5º, XXII.

Temos ainda, o princípio da Anterioridade, expresso no art. 150, III, da CF, como um dos mais importantes princípios, assegurados pela Constituição Federal. Por este, é possível compreender ser necessário que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado, não podendo esta anterioridade ser inferior ao prazo de noventa dias (BRASIL, 1988).

Há ainda em que se falar, do Princípio da Irretroatividade dos Tributos, conforme o art.150, III, “a”, da CF. Aqui, o legislador constituinte, entendeu por bem estabelecer que:

Os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art. 105 do CTN). (CHIMENTI, 2012, p. 58)

O Princípio da Irretroatividade pretende vedar aplicação de lei nova, que instituiu ou majorou tributo a fatos já ocorridos. Desta forma, lei que defina fatos pretéritos como suporte fático para a incidência de tributos antes inexigíveis será declarada inconstitucional, por não respeitar o referido princípio (SABBAG, 2017).

4.3 REPARTIÇÃO DE RECEITAS

A Carta Magna de 1988, em seu título VI (“Da Tributação e do Orçamento”), Capítulo I, Seção VI, (“Da Repartição das Receitas Tributárias), com vistas a garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais, instituiu transferências intergovernamentais obrigatórias, diretas e não vinculadas da União para os Estados e o Distrito Federal, conforme previsão expressa do art. 157. Por sua vez, o art. 158 estabelece transferências intergovernamentais obrigatórias, diretas e não vinculadas da União e dos Estados-membros para os Municípios (PIETRO, 2010).

A Lei Maior continua a descrever ainda, outras formas de transferências intergovernamentais, dado que o federalismo brasileiro evolui de um sistema centrífugo para um sistema de cooperação entre os diversos níveis de poder, com vistas a reduzir cada vez mais as desigualdades regionais. Para tanto, o legislador constituinte decidiu promover a discriminação quanto a produto da arrecadação como fator preponderante para mitigação das diferenças nacionais.

Neste sentido, as transferências intergovernamentais têm por objetivo fomentar o equilíbrio financeiro dos entes federados, nas distintas esferas de poder. Isto posto, estas transferências alteram substancialmente as receitas disponíveis dos tesouros nacional e subnacional, conforme demonstra Juliano Di Pietro (2004):

Com efeito, mais do que uma maior participação dos Estados e Municípios na Arrecadação tributária total, as transferências visam a corrigir as imensas desigualdades do Brasil, atendendo-se ao quanto prescrito no art. 3º, III, da Constituição Federal (...), de modo a possibilitar aos governos das regiões mais pobres a prestação de serviços que seriam inviáveis com a pequena ou inexistente fonte de receitas próprias. (PIETRO, 2004, p. 88)

Dessarte, não se pode negar que os critérios de transferências de recursos presente no ordenamento jurídico atual estão em desarmonia com a realidade das mais diversas regiões do país, e principalmente, com a evolução do federalismo pátrio, fazendo-se imperiosa, deste modo, a necessidade de se reestruturar a distribuição das fontes de arrecadação.

4.4 O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E COMUNICAÇÃO – ICMS

A partir deste ponto, será feito o estudo do ICMS quanto às suas características e peculiaridades, nos permitindo lançar uma visão ampla sobre este que atualmente se apresenta como um dos principais e mais importantes tributos instituídos no âmbito dos Estados-membros, dado que representa a principal fonte de arrecadação destes.

4.4.1 Conceito e características

Segundo Ricardo Cunha Chimenti (2012), a função do ICMS é predominantemente fiscal. Seu fato gerador são as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Entende-se por operação, atividades e negócios mercantis. A circulação representa a transmissão jurídica da mercadoria. Mercadoria, por sua vez, é o produto transmitido por pessoa que exerce o comércio com habitualidade.

Os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, se qualificam como a prestação de deslocamento de pessoas ou coisas entre Municípios, da mesma unidade federada (intermunicipal), ou entre Estados distintos (interestadual).

Já os serviços de comunicação, por seu turno, representam as prestações onerosas de serviços de comunicação, como telefonia, internet e TV por assinatura via satélite, de acordo com a previsão do art. 2º, da LC nº 87/96, *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. (BRASIL, 1996, sem paginação)

Caracteriza-se como um imposto que poderá ser seletivo, pois a sua alíquota pode incidir em maior ou menor grau de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços, que são por este tributados. Assim, produtos essenciais tendem a possuir alíquotas menores, e produtos considerados supérfluos são propensos a ter alíquotas mais elevadas. Insta esclarecer, no entanto, que pode o Senado Federal estabelecer percentuais mínimos ou máximos às alíquotas, consoante previsão do art. 155, § 2º, incisos IV, V, e VI, da Constituição Federal, senão vejamos:

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

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

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; (BRASIL, 1988, sem paginação)

Outra importante característica do referido imposto é a não cumulatividade, isto porque a lei determina o dever de compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, de acordo com o montante cobrado nas anteriores pelo

mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, segundo o que preconiza o 155, § 2º, inciso I, da CF:

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. (BRASIL, 1988, sem paginação)

4.4.2 Competência e sujeito ativo

A competência para instituição do ICMS encontra-se prevista no art. 155 da CF. Assim, ele está previsto como um dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, passando, na Carta Magna de 1988, a substituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), vez que incluiu também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto, a sigla ICM foi substituída por ICMS.

Neste sentido, competente para a cobrança do ICMS é o Distrito Federal ou o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Contudo, Hugo de Brito Machado (2004), aduz que a referida regra, na prática, não acarreta os efeitos desejados por conta da não cumulatividade do imposto, o que muitas vezes acaba gerando distorções, com o favorecimento de estados predominantemente produtores em detrimento daqueles predominantemente consumidores.

No tocante às mercadorias importadas, a competência para cobrança e instituição do ICMS é conferida ao Estado em que se situa o estabelecimento importador, e não aquele por onde a mercadoria ingressou no território nacional.

4.4.3 O sujeito passivo

Determina o art. 155, XII, da CF, que competirá à lei complementar a definição dos contribuintes, neste diapasão:

Art.155. (...)
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 XII - cabe à lei complementar:
 a) definir seus contribuintes.
 (BRASIL, 1988, sem paginação)

Desta forma, dispõe a Lei Complementar nº 87, de 1996, em seu art. 4º, que o sujeito passivo do ICMS pode ser:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (BRASIL, 1996, sem paginação)

No entanto, há previsão expressa tanto na CF quanto no CTN (art. 121, parágrafo único, II) da possibilidade de figurar como sujeito passivo da relação jurídica, o responsável tributário, quando escolhido por lei para adimplir a obrigação sem que tenha realizado, todavia, o fato gerador (SABBAG, 2017).

Deste modo, a CF/88 admite em seu art. 150, § 7º, o fenômeno da responsabilidade, no que concerne ao ICMS, no contexto da substituição tributária “para frente”, escolhendo uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador (BRASIL, 1988).

Há ainda, o diferimento e a postergação do recolhimento do tributo, para um momento posterior a ocorrência do fato gerador, instituído na substituição tributária “para trás”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do fisco, que vê no responsável tributário alguém com maior aptidão para recolher o tributo.

4.4.4 Origens e evolução histórica do ICMS

Embora o ICMS seja um imposto de competência estadual, conforme previsão expressa da Constituição Federal, é possível afirmar que o mesmo possui feições de imposto federal. Isto porque, o ICMS, foi criado, com base no Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), originalmente implementado no continente europeu, mas especificamente na França, como demonstra Daniel Oliveira Matos (2011):

É arquiabido que todo o mundo almejava instituir um imposto não-cumulativo, posto que um imposto cumulativo numa operação plurifásica era prejudicial à evolução econômica e tributacional do país, desequilibrando assim a ordem econômica, bem como o desenvolvimento nacional, então o primeiro país a tomar esta medida de criar um imposto não-cumulativo foi a França. (MATOS, 2011, sem paginação)

Neste sentido, consoante o entendimento de Márcio Renato Espírito Santo de Brito, o ICMS surgiu inicialmente como “Imposto sobre Vendas Mercantis – IVM” (1922-1936), transformou-se em "Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC" (1936-1965), e, posteriormente em "Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICM" (1965-1989), antes de chegar ao formato atual. (BRITO, 2010.)

Discorre ainda o autor, no seguinte sentido:

Somente com a Constituição promulgada em 1988 é que se chegou ao ICMS (imposto sobre 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) como conhecido atualmente. Ele englobou o ICM, o imposto sobre serviços de comunicação, imposto sobre serviços de transporte e o imposto único sobre a circulação de minerais, fornecimento de energia elétrica e combustíveis líquidos e gasosos e lubrificantes. (BRITO, 2010, sem paginação)

O referido imposto é regulado por uma lei de abrangência nacional, a chamada “Lei Kandir” (LC 87/96), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000, a qual estabelece as regras gerais do tributo em todo o País. As leis estaduais apenas complementam a lei nacional, e tratam de questões locais.

Assim, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (“ICM”), foi primeiro imposto a se consolidar como tributo incidente sobre o consumo no país, ao possuir características muito distintas daquelas que caracterizam o IVA Europeu. O ICM foi normatizado nos arts. 12 e 13, da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, sob a rubrica Imposto sobre a Produção e a Circulação.

Com a promulgação da Carta Magna de 1988, o ICM, adquiriu uma nova feição, ao incidir também sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação. A abertura desse leque de incidência do imposto, acrescentou a letra “S” à sua sigla, passando a atender hodiernamente, pela rubrica ICMS.

Além da alteração concernente à materialidade do tributo, preocupou-se o legislador constitucional também, em evitar os conflitos acerca da competência entre os entes federados, baseando-se na premissa de que o sistema tributário nacional, deve ser harmônico em toda a sua jurisdição. Deste modo, o legislador constituinte inseriu, no artigo 155, inciso XII, da Carta Maior, a previsão de que as regras básicas do ICMS serão determinadas por lei complementar, de caráter nacional, que deverá ser observada pelos Estados, ao instituírem o ICMS em suas jurisdições.

No entanto, conforme esclarece Fernando Robério Passos Teixeira Filho (apud COÊLHO, 2015), o IVA fora criado para ser implementado em estados Unitários, onde, conforme já mencionado, não há descentralização política, o que torna substancialmente mais fácil, realizar a sua implementação e aplicação pelo Poder Central:

Essa mudança tinha como paradigma seguir o modelo de tributação feito na Europa com os impostos sobre os valores agregados ou acrescidos (IVAs) incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica. No entanto, surgiram dois grandes entraves. Primeiro, o fato de que esses impostos, na Europa, estavam presentes em nações que, regra geral, eram de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e nos casos excepcionais de países onde existia essa divisão em entes descentralizados a competência para operar o IVA ficava sempre a cargo do Poder Central. Segundo, no Brasil (uma Federação), os Estados-Membros estavam habituados a tributar o comércio de mercadoria (utilizando o IVC), a União, os produtos industrializados, e os municípios, os serviços. (FILHO, 2016, sem paginação)

Nesta senda, Maria Dionne de Araújo Felipe (2006) aduz que o ICMS moldado pelo IVA europeu, por não se adequar à realidade do Estado Brasileiro, trouxe uma série de consequências ao país, ao longo de sua existência:

Muitos juristas brasileiros entendem que um dos grandes erros conceituais da implantação do ICMS foi conceder a sua titularidade aos Estados, pois gerou como consequência um federalismo competitivo, guerra fiscal interna, problemas de origem e destino, falta de harmonização na política tributária nacional e legislação complexa.

Destarte, é exatamente sobre os efeitos e consequências da outorga da titularidade de implementação do ICMS, mais especificamente, no tocante ao fenômeno da guerra fiscal, que tratará o capítulo seguinte.

5 A GUERRA FISCAL DO ICMS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS

Passa-se, então, ao estudo do fenômeno da guerra fiscal ente os Estados-membros da federação, no âmbito do ICMS. Será realizada uma análise geral acerca da evolução histórica do fenômeno, de como ele afeta a arrecadação dos Estados, e quais são as medidas tomadas pelo Poder Legislativo, bem como pelo Poder Judiciário, no sentido de tentar solucionar, ou mitigar os efeitos decorrentes deste conflito.

5.1 CONCEITO

A chamada “guerra fiscal” entre os Estados do Brasil tem sido objeto de vários debates no âmbito político e econômico. Trata-se, em última análise, de um termo pejorativo utilizado para fazer referência ao tipo de competição entre os entes federados no sentido de atrair investimentos, ou mesmos retê-los em seu território, de forma irregular, visando promover o crescimento econômico e o desenvolvimento regional.

Por guerra fiscal no âmbito do ICMS, entende-se o fenômeno no qual se verifica a existência de um embate entre as unidades da federação, mais especificamente entre os Estados-membros, tendo como foco principal a captação de investimentos em troca da concessão de incentivos fiscais. Tal acontecimento se desenvolve de forma tão intensa, que traz uma série de efeitos e consequências econômicas, políticas e sociais de grande relevância para o país (CAMARGO, 2004).

Assim, é possível verificar que uma das formas de atração de corporações e indústrias pelos Estados é a diminuição da carga tributária através da concessão de incentivos ou benefícios fiscais, tais como a isenção, redução da base de cálculo e concessões de créditos tributários, para posteriores abatimentos dos débitos de um determinado contribuinte.

Dado que compete a estes a regulação do ICMS, em seus territórios, seguindo a previsão constitucional do art. 155, II, da CF, os mesmos dispõem acerca do referido imposto de modo a privilegiar os seus próprios interesses, implicando, deste modo, no desequilíbrio do Pacto Federativo (MELO, 2012).

Guilherme Bueno de Camargo (2004), de forma elogiável, complementa o raciocínio acima:

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. Porém, além

de se expor a discussão sobre quem ganha e quem perde, (...) há outros efeitos danosos à Federação, cujas consequências são o agravamento de distorções na eficiência alocativa dos recursos e das próprias desigualdades regionais. (CAMARGO, 2004, p. 192)

São exemplos destes benefícios as reduções de base de cálculo, as isenções, as anistias, as remissões, o crédito financeiro e o crédito presumido que, ao longo dos anos, têm sido utilizados pelos entes tributantes sob as mais variadas formas.

Essa competição realizada por vários Estados da federação visa, sobretudo, atrair empresas e investimentos para os seus territórios através do uso das prerrogativas constitucionais conferidas a cada Estado-membro em legislar em matéria tributária, no que concerne ao ICMS, o qual é de competência de cada Estado-membro, com a finalidade de conferir redução nas alíquotas ou isenções inerentes a este tributo.

No entanto, diante das evidentes desigualdades regionais brasileiras, a disputa por investimentos econômicos, por parte dos Estados, através da concessão de benefícios e incentivos fiscais vem se mostrando como uma prática de concorrência desleal, pois, os Estados maiores ou mais desenvolvidos, podem conceder incentivos fiscais maiores, em face da impossibilidade de outros, já que tais benefícios implicam diretamente na renúncia da principal fonte de renda dos estados federados, que é o ICMS.

Otávio Soares Dulci (2002) analisa as consequências do conflito, sob o seguinte prisma:

Em primeiro lugar, há efeitos sistêmicos consideráveis. A guerra provoca tensões nas relações federativas e enfraquece o poder público em face de interesses privados. Há um aumento desmesurado do poder de barganha de investidores potenciais, sem benefícios compatíveis para o conjunto da economia e da sociedade. Isso é ainda mais grave na medida em que privilégios são concedidos a empresas cujos investimentos seriam feitos sem o montante de incentivos que lhes têm sido destinados. (DULCI, 2002, p. 105)

Neste sentido, imperioso se faz apontar as bases da origem do fenômeno da guerra fiscal no Estado brasileiro, com intuito de podermos melhor compreender a forma como o conflito se estrutura perante o ordenamento jurídico nacional.

5.2 HISTÓRICO

Nas últimas décadas, o Estado brasileiro foi capaz de observar um tipo de disputa inédita no âmbito fiscal, entre os seus Estados membros, que veio se intensificando principalmente a partir do início da década de 1990, com a retomada de investimentos após a forte crise que

acometera a economia mundial na década de 1980, e pouco tempo após a promulgação da Carta Magna de 1988.

Neste diapasão, não é possível desassociar a presente competição entre governos locais e a autonomia a eles concedida pela Carta Constitucional de 1988, vez que o sistema Federalista atual nada mais é do que a evolução de um processo de descentralização instituído ao decorrer da história da República, ao passar por vários períodos de progressos e retrocessos. É, portanto, a consubstanciação de um longo processo de pressão política, que pleiteou maior autonomia aos Estados e Municípios, acarretando na descentralização financeira e de competência aos demais entes federados (DULCI, 2002).

Ao resgatar a redemocratização da República, a CF/88, como já visto, trouxe também os modelos de descentralização fiscal e o fortalecimento político das entidades subnacionais, as quais foram dotadas de autonomia e competência. Nesta senda, ocorreu uma elevada transferência de impostos federais em favor dos demais entes federados, tanto no que se refere às transferências de fundos, quanto à outorga de competência para a instituição e cobrança de tributos, sendo o ICMS, um dos principais tributos estaduais, criado para consolidar de forma significativa a autonomia financeira conferida aos Estados-membros.

O que num primeiro momento não demandou muita atenção das entidades políticas, posteriormente, se mostrou como um grande problema para o Estado brasileiro, posto que, como já é de notório conhecimento, o Brasil é marcado pela sua grande desigualdade social, a qual é evidenciada pelas disparidades regionais, ligadas ao desenvolvimento histórico de cada região do país.

Em outros termos, o Brasil desenvolveu de forma e em épocas diferentes cada uma das suas cinco regiões. Destaque-se que toda essa problemática, em realidade, é devida a escolhas políticas realizadas pelos representantes eleitos, nos diferentes níveis de poder, e em cada período da história nacional.

Dessa forma, existem entes federados que foram, e ainda são, beneficiados pelas suas riquezas, as quais promovem o desenvolvimento econômico e social em larga escala, enquanto que outros, ainda vivem em situação de extrema desvantagem, devido à falta de investimentos e anos de atraso em relação à implantação de políticas públicas, no sentido de aprimorar o desenvolvimento socioeconômico.

5.3 CONDIÇÕES PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS EM MATÉRIA DE ICMS.

Os elementos essenciais para a deflagração dessa competição são a autonomia concedida pela CF, aos entes federados e a competência tributária que dispõem. Isto porque, conforme já mencionado, a autonomia conferida a cada um dos entes federados, pela Constituição Federal de 1988, concede liberdade aos Estados no sentido de legislarem em matéria tributária, a respeito de tributos de suas próprias competências.

No entanto, na prática, foi possível verificar, ao decorrer do tempo, que esta liberdade estaria supostamente criando mais problemas do que soluções, uma vez que, a concessão unilateral de incentivos fiscais por um estado traz grandes prejuízos a outros, que não podem oferecer os mesmos, o que acaba gerando migrações de empresas e fuga de capital investido, além de desemprego e aumento das desigualdades regionais.

Neste sentido, demonstrando certo grau de preocupação quanto aos eventuais problemas advindos da outorga de isenções do ICMS pelos Estados, o Legislador Constitucional, estabeleceu no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea "g" da CF, a necessidade de edição de Lei Complementar “para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (BRASIL, 1988, sem paginação).

Assim, é razoável entender-se que os Estados podem, mediante convênio, e por unanimidade, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS (MACHADO, 2004).

Tal previsão pode ser observada no art. 1º, da Lei Complementar nº 24 de 1975, *in verbis*:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. (BRASIL, 1975, sem paginação)

Dessa forma, diante da dificuldade de obtenção da unanimidade dos votos, os Estados-membros acabam concedendo os benefícios fiscais sem aprovação mediante convênio no CONFAZ e por conta própria, o que gera uma série de reflexos normativos legais e até infracionais a respeito desta prática.

Sobre a questão, importante destacar o posicionamento de Maria de Fátima Ribeiro e Aldo Aranha de Castro (2014):

Tais situações resultam em obrigação do Estado receptor a aceitar o crédito imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do princípio da não cumulatividade do imposto, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária que nenhum benefício auferem em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por força dos estímulos, naquela origem. (RIBEIRO; CASTRO, 2014, sem paginação)

O conflito acaba criando uma série de consequências também para os contribuintes, vez que o adquirente de mercadorias fornecidas por empresas beneficiadas por incentivos unilaterais, acaba por sofrer certas retaliações, pelo não reconhecimento do benefício, no Estado destinatário. Em síntese, o problema não envolve tão somente os Estados, mas também os contribuintes, tanto aquele que recebe o benefício, como o que adquire os produtos produzidos por uma empresa destinatária do benefício que fora concedido de forma unilateral.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo (2012) nos traz a devida contextualização para o problema:

Exemplificadamente, é o caso de incentivo concedido por Goiás, aos contribuintes estabelecidos em Goiás (Ex: 2% de crédito presumido relativo ao imposto sobre a venda de determinada mercadoria), fornecendo as mercadorias para contribuinte de São Paulo, calculado à alíquota interestadual de 12%. Nesta situação, o Estado de SP parra a glosar os créditos dos contribuintes paulistas (no montante equivalente à 2%, só permitindo o crédito correspondente à 10%), sob o argumento de que teriam sido beneficiados indiretamente pelos incentivos de Goiás. (MELO, 2012, p. 302)

Assim, a LC nº 24/75, estabelece também que “Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação (...)” (BRASIL, 1975, sem paginação). Ou seja, o legislador definiu que para a concessão do benefício de forma válida, é necessária a concordância unânime de todos os Estados-membros da Federação, bem como, do Distrito Federal.

Do mesmo modo, a referida lei estabelece no seu art. 8º, incisos I e II, as consequências para as benesses tributárias que forem implementadas em desacordo com o art. 1º, veja-se:

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

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

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. (BRASIL, 1975, sem paginação)

Em suma, é possível afirmar que a Lei Complementar nº 24/1975, exige que as isenções e demais incentivos referentes ao ICMS, sejam outorgados mediante convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), onde se encontrariam representados todos os executivos fazendários estaduais, com aprovação unânime de todas as unidades federadas.

Por fim, conforme será demonstrado adiante, apesar das disposições legais e constitucionais, os Estados têm ignorado a necessidade de submissão de seus incentivos de ICMS ao CONFAZ, concedendo-os unilateralmente, com o objetivo principal de atrair investimentos para o seu território, e inobstante as sanções previstas atualmente na legislação complementar.

5.4 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS/INCENTIVOS FISCAIS EM DESACORDO COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975 E A ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

Conforme verificado, as penalidades previstas pela LC 24/75, não se demonstraram aptas a coibir a prática recorrente dos Estados em conceder benefícios unilaterais, ou seja, sem a submissão e posterior aprovação no CONFAZ.

Isto porque, a aprovação geral de todas as unidades federadas se constitui exigência muito difícil de ser atingida na prática, uma vez que esta unanimidade de votos nem sempre é alcançada, pois, nenhum estado, ainda que devidamente representado no CONFAZ, deseja que uma ou mais empresas deixe o seu território e se instale em outro que concederá o benefício, dado que, isto implicaria necessariamente, em grandes perdas arrecadatórias inerentes ao ICMS e outros tributos. Assim, preferem os Estados continuar concedendo os incentivos, à revelia das disposições legais.

Sobre o tema, Roque Antônio Carrazza (2012) acertadamente pontua:

[...] É que tais benefícios (incentivos), como vimos e revimos, só podem surgir a partir de convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal e depois por eles ratificados. Na realidade, a mola propulsora destes benefícios é a conjugação de vontades de todas as Unidades Federativas interessadas. A vontade de um só Estado ou do Distrito Federal não tem força jurídica bastante para fazer nascer isenções de ICMS. É que, dada a vocação nacional deste tributo, ele deve ter as mesmas características em todo o território brasileiro. [...] Tornamos a insistir que é o interesse nacional que preside a adoção de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS. Não o interesse meramente local. Podemos, portanto, dizer que é a própria vontade da Federação que determina a concessão de isenções de ICMS. Ou, se

preferirmos, que é a ordem jurídica global que as faz nascer. (CARRAZZA, 2012, p. 302)

A solução atual encontrada para o problema em questão, é aplicada no sentido de permitir que os Estados que se sentiram prejudicados promovam Ações Diretas de Inconstitucionalidade, no Supremo Tribunal Federal, a fim de que os instrumentos normativos editados em alguns estados, que concedem benefícios sem o devido convênio perante o CONFAZ, fossem declaradas inconstitucionais, o que também acarreta de certa forma, numa consequência negativa, pois, tal prática promove cada vez mais, o acúmulo de ações na Corte Suprema do Poder Judiciário.

Na tentativa de mitigar os efeitos decorrentes desta prática, cada vez mais frequente entre os Estados-membros da federação, o STF, ao ser provocado através de ADI, vem decidindo no sentido de declarar inconstitucional, toda e qualquer lei estadual que conceda incentivos fiscais em matéria de ICMS, de forma unilateral, ou seja, sem a existência de consenso, mediante convênios deliberados perante o CONFAZ.

Sob esta ótica, a título exemplificativo, o STF, declarou inconstitucional o caput do artigo 12 da Lei nº 5.780/93, do Estado do Pará, o qual autorizava o Poder Executivo a conceder, independentemente de deliberação do CONFAZ, benefícios fiscais ou financeiros que poderiam importar em redução ou exclusão do ICMS:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente.”⁴ (BRASIL, 2011, sem paginação)

No entanto, o questionamento que se faz em relação à postura da Suprema Corte gira em torno da real eficácia desta medida, uma vez que os estados teriam uma dívida para com as

⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1247, 2011.

empresas eventualmente beneficiadas por estes incentivos fiscais, considerados inconstitucionais.

Antes, admitia-se o efeito retroativo da decisão, porém, em julgados mais recentes, a referida corte teria mudado de entendimento, dando efeito *ex-nunc* às decisões, o que significa, na prática, que a declaração de inconstitucionalidade só valerá daqui para frente, determinando assim, que os sujeitos passivos não mais podem ser cobrados de débitos fiscais, por eventual imposto não recolhido no passado.

Resta patente, portanto, a imprescindibilidade de se formular novos mecanismos aptos a dar uma solução urgente para a contenda entre as unidades federadas, pois, os efeitos das tomadas de decisões fiscais de forma descoordenada são absolutamente nefastos para um país que precisa de forma urgente retomar o crescimento econômico, e corrigir as inequidades socioeconômicas.

5.5 A CRIAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017: O FIM DA GUERRA FISCAL?

Na data de 07 de agosto de 2017, após mais de três anos de amplos debates no Congresso Nacional, foi publicada a Lei Complementar nº 160/2017, a qual trouxe alterações significativas no que se refere à forma de instituição de isenções e benefícios fiscais para o ICMS, com o objetivo de acabar ou reduzir os problemas decorrentes da guerra fiscal.

O ponto central da LC 160/2017 reside em permitir que os estados e o Distrito Federal deliberem, através de Convênios, sobre (I) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos sem aprovação do CONFAZ, por legislação estadual publicada até a data da publicação da referida Lei Complementar e (II) a reinstituição desses incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor (BRASIL, 2017).

Outra importante alteração, diz respeito ao quórum para aprovação do convênio, o qual poderá ser de: “ (I) - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e (II) - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País” ⁵ (BRASIL, 2017, sem paginação).

Faz previsão a referida lei, também, a uma série de condicionantes para a aprovação de benefícios, no sentido de conferir mais transparência a todos os entes federados, bem como à sociedade como um todo, dos atos praticados no âmbito do CONFAZ.

⁵ Art. 2º da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017.

Há ainda a previsão expressa do período máximo que poderão vigorar os benefícios concedidos, os quais não deverão ultrapassar 15 (quinze) anos, a depender da atividade ou setor econômico do contribuinte, podendo ainda serem prorrogados observando-se o prazo máximo fixado para sua vigência⁶.

Por fim, temos mais uma alteração relevante, que diz respeito às possíveis sanções serem estabelecidas em caso de inobservância da obrigação de submeter as eventuais isenções ou benefícios ao CONFAZ. Assim, o art. 6º da referida norma estipula *in verbis*:

Art. 6º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. (BRASIL, 2017, sem paginação)

Assim, em última análise, a punição aplicada aos entes federados que por ventura infringem as disposições da LC nº 24/75, consiste, em tese, na proibição do ente federado de:

- I - receber transferências voluntárias;
- II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. (BRASIL, 2000, sem paginação)

Isto é, o legislador estabeleceu que ao não observar as diretrizes legais previstas para a concessão, estes restarão impedidos de desenvolver as suas atividades e cumprir com suas obrigações, uma vez que não irão auferir a sua quota parte devida, na repartição de receitas realizadas pela União, bem como, podem encontrar-se impedidos de contratar operações de crédito e financiamento.

Por fim, o que se pode inferir no momento, é que a outorga da competência para implementação e cobrança do ICMS, baseando-se no IVA europeu trouxe uma série de consequências graves para o Federalismo brasileiro. Não haverá o fim de conflitos inerentes à concessão de benefícios fiscais unilaterais, enquanto os Estados permanecerem com a autonomia e competência, para instituir um tributo com a respectiva relevância e complexidade.

⁶ Ibidem. art. 3º.

Necessário se faz pensar, em mecanismos que combatam o problema em sua principal origem, pois, a continuidade dos efeitos provocados pela guerra fiscal, vai de encontro aos princípios trazidos na constituição do Pacto Federativo.

A propósito, vale citar a ementa da ADIN nº 1247-9 do STF. Veja-se:

“Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir às relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.” (Grifos nossos) (BRASIL, 1995, sem paginação)

Assim, uma solução para evitar a complexidade gerada pelas mais de vinte e sete normas que tratam sobre o ICMS, seria a substituição deste, pelo Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), consistindo basicamente, numa tentativa de federalização deste tributo, no sentido de unificar a legislação de um imposto que hoje gera dificuldade de interpretação, falta de unanimidade nos julgamentos administrativos, conflitos de competência, e todas as demais consequências, no tocante à instabilidade e à insegurança para o empresariado, bem como, a fuga do capital estrangeiro, já que o investidor, seja ele nacional ou estrangeiro, não vê com bons olhos, a complexidade normativa acerca de questões de ordem tributária.

O IVA, em suma, traria como grande benefício a uniformidade da legislação. Este seria um imposto federal, que aglutinaria em sua proposta o ICMS, bem como contribuições sociais, a exemplo do PIS, COFINS, dentre outros tributos. Contudo, o grande problema da implantação do IVA, seria o estabelecimento de sua alíquota, uma vez que o ICMS representa um imposto de grande importância para a arrecadação dos estados, e por este motivo, a alíquota do IVA, não seria pequena, quando aglutinada às alíquotas dos outros impostos, o que poderia vir a ser um problema, já que o Brasil é um país de proporções continentais, o que por si só gera uma série de peculiaridades regionais, sendo este um dos maiores empecilhos para a implementação

do IVA, partindo-se do princípio que uma única alíquota pode atender bem a alguns estados, mas não a outros.

Sobre o tema, importante se faz demonstrar os comentários de Gustavo de Freitas:

A experiência ofertada pela Comunidade Europeia, precursora da harmonização tributária na tributação sobre o consumo através da adoção do IVA, o que implica também na adoção de métodos de tratamento da tributação interestadual como uma das formas de consecução da denominada “neutralidade exterior” desse imposto, parece se a referência principal quando se observa esta temática. (COSTA, 2004, p. 130).

Muitos doutrinadores e especialistas defendem a ideia que se o IVA for implementado, a guerra fiscal acabaria, já que o IVA seria um tributo federal, que aglutinaria todos os outros impostos. Os Estados por sua vez, receberiam os valores referentes ao ICMS através de repasses, o que geraria eventuais problemas e questionamentos no que concerne à autonomia dos mesmos, bem como, os eventuais problemas inerentes a operacionalização destes repasses.

Entretanto, necessário se faz realizar algumas indagações quanto a sua implementação, e conseguinte operacionalização. Uma das questões a serem abordadas se dá acerca da fiscalização do cumprimento deste tributo, sendo que, de acordo com a doutrina majoritária atual, a possível resposta para esta questão estaria na criação de um “superfisco”.

Diante disso, pode-se inferir que embora o debate a respeito da implementação do IVA seja bastante atrativo, ainda há uma série de entraves que obstarão a sua efetivação como política pública com vistas ao combate a guerra fiscal do ICMS, bem como de outros tributos, o que só demonstra cada vez mais a necessidade constante de debates, no sentido de encontrar soluções para os entraves apresentados, pela sistemática de tributação brasileira.

6 CONCLUSÃO

Muito se tem debatido sobre a capacidade (ou incapacidade) da recente Lei Complementar nº 160/2017 de pôr fim à chamada guerra fiscal entre os Estados. O que se discute, basicamente, é sobre o tamanho dos desafios ainda a serem transpostos.

No entanto, até o presente momento, pode-se dizer que ainda é muito cedo para avaliar a real eficácia da norma recém-concebida, pois, como é sabido, os reflexos de alterações implementadas na seara socioeconômica de um país só podem ser observados a médio e longo prazo.

É bem verdade que não é possível confiar a atenuação, ou resolução dos conflitos mediante e tão somente, à intervenção do Poder Judiciário, ao declarar determinadas leis inconstitucionais. Isto porque, como se sabe, é dada às cortes de justiça a possibilidade de alterarem o seu entendimento a qualquer tempo, com vistas a assegurar a independência de atuação destas, independência esta observada na repartição de poderes adotada como base em um Estado Federal.

Neste sentido, a impossibilidade acima mencionada, traz consigo a consolidação da insegurança jurídica, uma vez que matérias concernentes à tributação estão diretamente ligadas ao desenvolvimento econômico, pois, para realizar a liberação de capital, o investidor precisa de um determinado nível de certeza de que estará realizando a escolha correta, ao destinar recursos para um determinado seguimento da economia, em uma determinada região do país, o que não era possível até pouco tempo atrás.

Tal insegurança se deve ao fato de que não era possível assegurar que os benefícios concedidos unilateralmente aos contribuintes, seja pela falta de regulamentação legal ou pela volatilidade dos entendimentos jurisprudenciais, não seriam objeto de ações fiscalizadoras no futuro, nas quais seriam cobrados créditos referentes a tributos não recolhidos, em operações interestaduais, por exemplo.

Isto posto, em que pese a autonomia e a conseguinte competência atribuída pela CF/88 aos Estados-membros, num contexto de Estado Federado, se faz imperiosa a adoção de medidas conjuntas e coordenadas, no sentido de se buscar uma saída nacional, para todos os contribuintes e para todos os fiscos estaduais, aos conflitos gerados pela guerra fiscal, sendo a implementação do IVA, uma possibilidade para a solução do conflito.

Assim, o advento da LC 160/2017, já se mostra como um grande passo, na tentativa de solucionar os problemas existentes atualmente. De mais a mais, em verdade, o que se faz preciso, como a maior parte das normas concebidas pela legislação pátria, é observar e fiscalizar

a forma como a mesma será aplicada, mais especialmente no que se refere às penalidades aos Estados que persistirem em conceder benefícios fiscais em dissonância com as leis.

Apenas desta forma, conseguir-se-á restabelecer a confiança no Estado Brasileiro, vez que fica claro que o Sistema Tributário Nacional como um todo, apresenta uma série de mazelas e inequidades as quais necessitam serem corrigidas, de forma urgente.

Soluções eficazes, a título de resposta, precisam ser dadas, porém, precisamos ter a cautela necessária para entender as necessidades apresentadas pela sociedade, não deixando de observar os princípios constitucionais da supremacia do interesse público, da legalidade, da moralidade, dentre outros, os quais devem sempre nortear o legislador e os administradores públicos, a fim de construir uma sociedade mais justa e igualitária.

7 REFERÊNCIAS

- AFFONSO, Rui; SILVA, Pedro Barros e. *A Federação em Perspectiva*. São Paulo: Fundap, 1995.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Características Comuns do Federalismo*. In: BASTOS, Celso (Coord.). *Por uma Nova Federação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- ATALIBA, Geraldo. *Princípio Federal, Rigidez Constitucional e Poder Judiciário*. In: _____. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- BALTHAZAR, Ezequiel Antônio Ribeiro. *Fundos Constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na Federação*. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.
- BARROZO, Thais Aranda. *A competência material comum do art. 23/CF e a ultrassubjetividade da tutela jurisdicional: formação de litisconsórcio passivo no cumprimento da sentença*. 2011. 121 f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) - Curso de Direito da Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2011. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.uel.br/document/?code=vtls000162684>>. Acesso em: 30 nov. 2017.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em: 18 dez. 2017.
- BOFF, Salette Oro. *Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1247, de 17 de agosto de 2011. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/206264499/acao-de-inconstitucionalidade-adi-1247-pa-stf>>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 1247 MC/PA. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/745753/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-1247-pa>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BRASIL. *Constituição Federal*. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 29 nov. 2017.

BRASIL. Lei Complementar n.º 160, de 07 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em: 29 nov. 2017.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos: Autonomia X Centralização*. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

CAVALCANTI, Amaro. *Regimen federativo e a república brasileira*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900.

CHAGAS, Magno Guedes. *Federalismo no Brasil: o poder constituinte decorrente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: Reflexos Tributários*. Curitiba: Juruá, 2004. 197 p.

- DULCI, Otávio Soares. *Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil*. Revista de Sociologia Política. Curitiba, nº 18, jun. 2002.
- FARIAS, Paulo José Leite. *Competência Federativa e Proteção Ambiental*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris. 1999.
- FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Poder constituinte do Estado-membro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. In: GRASSO, Marlene Savóia. O sistema federativo. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional. Revista dos Tribunais. São Paulo, ano 1, n. 3, p. 59-79, abr./jun. 1993.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 4. ed. São Paulo: Positivo, 2009.
- FILHO, Fernando Robério Passos Teixeira. *O impacto dos fatores históricos para o atual problema da guerra fiscal do ICMS*. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4712, 26 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48885>>. Acesso em: 18 dez. 2017.
- GONÇALVES JÚNIOR, Ulysses de Oliveira. CORTEZ, Luís Francisco Aguilar. *Federalismo e orçamento: Autonomia financeira do Executivo, do Legislativo e do Judiciário*. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri, SP: Manole, 2004.
- GRASSO, Marlene Savóia. *O Sistema Federativo*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Repartição de receitas tributárias: A repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária*. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo Fiscal. Barueri, SP: Manole, 2004.
- HORTA, Raul Machado. *A posição dos municípios no direito constitucional federal brasileiro*. Revista de Direito Público. São Paulo, nº 63, Revista dos Tribunais, 1982.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MALUF, Aflaton Castanheira. *Representação Municipal na Federação Brasileira*. São Paulo: Lemos e Cruz, 2006.
- MALUF, Shaid. *Teoria Geral do Estado*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MATOS, Daniel Oliveira. Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <<http://www.ambito->

- juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516&revista_caderno=26>. Acesso em dez 2017.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- _____. *ICMS: Teoria e Prática*. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MELO, Osvaldo Ferreira de. *Tendências do Federalismo no Brasil*. Florianópolis: Editora Lunardelli, 1975.
- PIETRO, Juliano Di. *Repartição das receitas tributárias: A repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais*. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.
- PORFÍRIO JÚNIOR. Nelson de Freitas. *Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.
- RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. *A Concessão de Incentivos Fiscais declarados inconstitucionais e os efeitos da Guerra Fiscal*. In: XXIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 2014, Florianópolis. Anais Eletrônicos. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2014. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=2fe10492280508c5>>. Acesso em: 20 nov. 2017.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SANTIAGO, Myrian Passos. *Modelo Federal dos Estados Unidos da América e Suas Mutações*. In: MAGALHÃES, José Luiz Quadros de (Coord.). *Pacto Federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.
- SANTIN, Janaína. *O município no constitucionalismo brasileiro e o tratamento histórico do poder local*. In: II CONGRESSO SUL-AMERICANO DE HISTÓRIA, 2005, Universidade de Passo Fundo. Anais Eletrônicos. Passo Fundo: Aduaneiras, 2006. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/municipio.pdf>>. Acesso em: 27 nov. 2017.
- SCHWARTZ, Bernard. *Direito Constitucional Americano*. Tradução: Carlos Nayfeld. Rio de Janeiro: Forense, 1966
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que restringem ou ampliam o poder do demos*. Dados. Rio de Janeiro, v. 42, n.2, 1999.

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.