



**UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE BARBACENA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO
NO CONTEXTO DO ICMS**

HELDER COLOMBINI DE BARROS

**Barbacena - MG
2016**

HELDER COLOMBINI DE BARROS

**GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO
NO CONTEXTO DO ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação
em Direito da Universidade Presidente Antonio
Carlos como requisito parcial à obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a Me. Ana Cristina S.

Iatarola.

**Barbacena - MG
2016**

GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO NO CONTEXTO DO ICMS

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, sob orientação da Profª Me Ana Cristina S. Iatarola.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profª. Me Ana Cristina Silva Iatarola.

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Profª. Cristina Prezoti

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Profª. Josilene de Oliveira

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

RESUMO

A discussão do presente trabalho trata de um tema que parece em um primeiro momento ser de interesse meramente estadual, mas que ao ser analisado de forma mais detida, desenha-se como uma questão que extrapola as fronteiras estaduais, tendo impacto sobre o desenvolvimento econômico e social nacionais. Guerra Fiscal ocorre quando os Estados concedem isenções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – o ICMS - sem respeitar as limitações da lei. A justificativa seria a de atrair investimentos privados para seus territórios e assim fomentar o desenvolvimento da região. Tal forma de agir pode gerar tanto malefícios como desequilíbrios regionais entre as unidades da federação, como benefícios para o desenvolvimento de determinada região. O papel do Poder Legislativo se revela de grande importância com a possibilidade de criação de leis que tratam uma solução à situação.

Palavras-chave: Guerra Fiscal – Federalismo – ICMS – Benefícios Fiscais

ABSTRACT

The discussion of this work is a theme that seems at first to be merely state interest, but to be analyzed in a more detailed way, if designed as an issue that goes beyond the state borders, having an impact on economic development and national social. Fiscal war occurs when states grant tax exemptions on Circulation of Goods and provision of Intercity and Interstate Transportation and Communication Services - ICMS - without complying with the restrictions of the law. The justification would be to attract private investment to their territories and thereby foster the development of the region. Such a course of action can generate as much harm as regional imbalances between the units of the federation, as benefits the development of a region. The role of the legislature is of the great importance to the possibility of creating laws that treat a solution to the situation.

Keywords: Tax War - Federalism - ICMS - Tax Benefits

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	6
2. FEDERALISMO	7
2.1 FEDERALISMO E FEDERAÇÃO	7
2.2 ESTADO UNITÁRIO E ESTADO FEDERAL	8
3 TRIBUTAÇÃO E A FIGURA DO IMPOSTO	10
3.1 CONCEITO DE TRIBUTO.....	11
3.2 DO IMPOSTO	12
4. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS.....	15
5. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ	20
6-CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS	23
7- A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS	26
7.1- O QUE É A GUERRA FISCAL.....	26
7.2-GUERRA FISCAL DO ICMS: QUEM GANHA E QUEM PERDE	29
8- O PAPEL DO LEGISLATIVO E DO JUDICIÁRIO	33
9- CONCLUSÃO	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40

1. INTRODUÇÃO

Desde a Constituição Federal de 1988, com a delegação das competências tributárias aos Estados, a relação entre esses entes no âmbito do o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - o ICMS estreitou-se sobremaneira.

Tal fato ocorre porque a Carta Magna traz regras para esse tributo que necessitam da participação de todos os Estados-membros, como por exemplo, o artigo 155, parágrafo 4º, IV, trazendo que as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal.

Além da Constituição, a Lei Complementar 24/75 também trata de trazer importante instituto de cooperação entre as unidades ao especificar em seu Art. 1º que 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.

Pelo pouco que se expôs, pode-se perceber a importância da colaboração entre os Estados-membros em tal questão, principalmente no que se refere à concessão dos benefícios fiscais do ICMS.

No presente estudo, procurar-se-á discorrer sobre essa relação. Em especial sobre o que pode ocorrer quando um Estado não observa as regras constitucionais para a concessão das benesses tributárias deste imposto.

Por serem capazes de atrair muitos investimentos privados ao território de um Estado, as isenções e demais benefícios do ICMS devem ser tratados com muita cautela.

É por essa razão que existe a regra de participação de todos os Estado para a aprovação de tais institutos.

Neste trabalho, procurar-se-á apresentar os cenários em que ocorrem as concessões de benefícios sem observância da lei e as suas consequências, que atingem não só o Estado que as concede, mas toda a federação.

Observar-se-á quais os pontos negativos e positivos de tal conduta. O que pode surgir de proveitoso em um cenário como esse e quais os prejuízos podem ser notados.

É importante também tentar vislumbrar o papel do Poder Legislativo nesse tema, como poder legiferante. E, da mesma forma, o papel do Poder Judiciário, em seu papel uniformizador da lei e garantidor da observância da Constituição Federal.

Trata-se de tema deveras interessante e de suma importância, pois atinge não apenas os Estados, mas também o país como um todo, o pacto federativo.

2. FEDERALISMO

2.1 FEDERALISMO E FEDERAÇÃO

Estado, segundo Balladore Pallieri (1972, p.14), “é uma ordenação que tem por fim específico e essencial à regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território”.

Assim, o Estado é uma sociedade política criada com intuito de regulamentar e preservar o interesse público. O Estado não é reconhecido somente através do seu poder, mas sim de elementos constitutivos, segundo José Afonso da Silva (2009, p. 98), o Estado é constituído “por quatro elementos de suma importância, quais sejam: a soberania de um povo situado em um território com certas finalidades, sendo a Constituição Federal o conjunto de normas que organizam tais elementos”.

Por outro lado, o modo com que se dá o exercício do poder político em função do território origina o conceito de forma de estado. Em nosso país, desde a Proclamação da República, em 1889, adota-se a forma de Estado Federal, o que foi mantido nas cartas magnas posteriores.

A Constituição Federal de 1988, embora não seja a gênese da Federação no Brasil, manteve-a, com base no que reza o primeiro artigo da Lei Maior de nosso país: a República Federativa do Brasil.

O Federalismo nos remete a uma união de coletividades regionais autônomas que a doutrina tem o costume de chamar de Estados Federados.

O vocábulo federalismo vem do latim “*foedus*”, que significa pacto ou aliança, segundo Carlos Eduardo Didier (2012, p.20). Assim, podemos conceituar o federalismo como a união de Estados para a formação de um Estado único, onde as unidades federadas preservam parte da sua autonomia política, enquanto a soberania é transferida para o Estado Federal. O federalismo possibilita a coexistência de diversas coletividades públicas, havendo variadas esferas políticas dentro de um único Estado, com atribuições fixadas pela própria Constituição, e tendo como principal característica a sua descentralização.

No Direito Constitucional, federalismo é uma forma de Estado, em que as unidades da federação abrem mão de parte de sua autonomia constitucionalmente consagrada em favor da União Federal. Tal instituto é definido como aquele em que deve ocorrer uma convivência harmoniosa entre a independência dos entes e sua interdependência, juntamente com um espírito de cooperatividade, previsto em vários artigos da Carta Maior, como a previsão de legislação concorrente, do artigo 24, e da legislação comum, do art. 23, ambos da Constituição. Temos ainda

uma descentralização do poder, caracterizada pela repartição constitucional de competências, a autonomia financeira, política e administrativa entre os entes federados.

Assim, o Federalismo permite a repartição de responsabilidades governamentais visando assegurar a integridade do Estado nacional frente às inúmeras disputas e desigualdades.

Distinguindo federalismo e federação, temos que o termo federalismo está vinculado a ideia e valor que exprimem uma filosofia de unidade. Já o termo federação significa a aplicação concreta do federalismo, a positivação na Constituição de normas que objetivam incorporação das unidades autônomas no exercício de um governo central.

Segundo José Alfredo Baracho (1994, p.32):

O termo federalismo, em uma primeira perspectiva, vincula-se às idéias, valores e concepções do mundo, que exprimem uma filosofia compreensiva da adversidade na unidade. Quanto à federação, é entendida como forma de aplicação concreta do federalismo, objetivando incorporar as unidades autônomas ao exercício de um governo central, sob bases constitucionais rigorosas

2.2 ESTADO UNITÁRIO E ESTADO FEDERAL

Em Direito Constitucional, existem duas classificações de Estado, com clara distinção entre seus conceitos: o Estado Unitário e o Estado Federal. No primeiro, consoante leciona José Afonso da Silva (2009, p.99):

Há um centro de poder que vai se estender por sobre todo o território e sobre toda a população, controlando as coletividades regionais e locais. Modernamente, o Estado Unitário pode ser dividido em três espécies, quais sejam: centralizado ou puro, descentralizado administrativamente e o descentralizado administrativa e politicamente.

Naquele que é centralizado ou puro, segundo ensinam Vicente Paulo e Frederico Dias (2011, p.01):

O poder político central não só define, mas também executa diretamente, de forma centralizada, as políticas públicas. Aqui temos, não apenas uma centralização política, caracterizada pela definição das já citadas políticas, como também uma centralização administrativa, na execução daquilo anteriormente planejado. Como é possível observar, definição e execução estão centralizadas nas mãos de um mesmo poder político central.

No Estado Unitário descentralizado administrativamente, também conhecido como regional, temos o poder político central a cargo de definir as políticas públicas. Porém, quem vai executá-las são entidades meramente administrativas criadas justamente para tal mister. Temos então, um exemplo de centralização política (quando da definição de políticas estatais) convivendo com uma descentralização administrativa (execução de tais planos).

No Estado Unitário descentralizado administrativa e politicamente, existirão concomitantemente uma descentralização administrativa, com suas características já explanadas

anteriormente, e outra descentralização, desta vez política, pois entes descentralizados serão possuidores de certa dose de autonomia política, pois a eles será dada certa margem para, no momentos da execução das decisões do poder central, escolher no caso concreto a mais conveniente e oportuna decisão a ser tomada. Assim, certa dose de discricionariedade lhes é dada.

Finalmente, temos o Estado Federal ou Federado, também denominado composto ou complexo, em oposição ao Estado dito simples ou unitário. O Estado Federal é formado por uma união que se caracteriza por ser indissolúvel entre entes regionais, os quais são possuidores de autonomia, ou seja, capacidade de autogoverno, auto-organização (denominada também autolegislação) e a autoadministração. Tal instituto está estabelecido no artigo 1º de nossa Carta Magna, que reza ser a República Federativa do Brasil uma União Indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Podemos entender, ainda, tal união como uma descentralização política, pois a Constituição reparte entre tais entidades as competências do Estado.

São características de um Estado que se determina Federado, segundo Vicente Paulo e Frederico Dias (2011, p.02):

- a) uma união entre diferentes entes regionais;
- b) tais entidades gozam de autonomia política;
- c) indissolubilidade da federação (vedação constitucional à secessão, que seria o desfazimento da supramencionada união);
- d) repartição de competências estabelecida em um texto constitucional.

Convém salientar ainda que as unidades da federação são possuidoras apenas de uma autonomia política e não de soberania, visto que soberana é apenas a República Federativa do Brasil.

Existe distinção entre soberania e autonomia e seus respectivos titulares. O Estado Federal, o todo, segundo José Afonso da Silva (2009, p.100) “é pessoa reconhecida pelo direito internacional, é o único titular da soberania, considerada poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação”.

Segundo o supracitado autor (2009, p.100),

A autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos, que são a existência de órgãos governamentais próprios, que não dependem dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura, e a posse de competências exclusivas, um mínimo ao menos, que não seja ridiculamente reduzido. Os pressupostos da autonomia federativa estão presente nos artigos 18 ao 42 de nossa Constituição.

Em especial na federação brasileira, a divisão de competências entre os entes, ainda segundo o autor, constitui o fulcro do Estado Federal e dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta a um tempo aspectos unitário e federativo. De unitário, tem-se a característica de possuir o Brasil um único território, que apesar de estar dividido em Estados-membros submetem-se ao poder da União no exercício de sua competência federal. Possui ainda uma só população, formadora de um único corpo nacional.

Tem de federativo, a característica de caber aos Estados- membros participar na formação da vontade dos órgãos federais, por intermédio do Senado Federal, que segundo o artigo 46 da Carta Maior, é composto de representantes dos Estados. Existe ainda a previsão de participação das Assembleias Legislativas na formação das emendas à Constituição, conforme define o artigo 60, III, da Carta Magna.

Em relação ainda à repartição de competências, tem-se que seus limites dependem em demasia, segundo José Afonso da Silva (2009, p.101-102),

Da natureza e do tipo histórico da federação. Segundo o autor, em algumas delas a descentralização é mais acentuada, dando-se aos estados competências mais amplas, conforme ocorre nos Estados Unidos. Já em outras, a área de competência da União Federal é mais dilatada, ficando reduzido o campo de atuação dos estados-membros, como ocorreu com o Brasil no regime da Constituição de 1967 a 1969, em que se viu apenas um federalismo nominal, não real. A atual constituição brasileira tencionou resgatar os princípios federalistas, estruturando um sistema de repartição de competências, tentando zelar e manter o equilíbrio das relações entre o poder central e os poderes regionais e locais.

Assim, podemos dizer que o Estado Federal é constituído de duas esferas governamentais sobre a mesma população e o mesmo território: a da União Federal e a dos estados- membros, tentando-se a todo o momento buscar-se um equilíbrio entre os entes e a busca da cooperação constitucional entre eles.

3 TRIBUTAÇÃO E A FIGURA DO IMPOSTO

Dentro do sistema constitucional brasileiro, o princípio federativo e da autonomia municipal e distrital são responsáveis por estabelecer uma paridade entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, colocando-os numa mesma hierarquia isonômica e regulando a autonomia de cada qual. Assim, uma Federação é composta por entes autônomos; a efetiva autonomia de um ente reside na sua aptidão financeira e esta só existe, efetivamente, por meio da repartição de competências tributárias que assegurem rendas.

Autonomia financeira compreende o conjunto de faculdades jurídicas que possibilita ao ente federativo adquirir os recursos necessários para o desenvolvimento das autonomias política, administrativa e legislativa.

No tocante à repartição das competências tributárias, a Carta Magna acaba sendo responsável, ao mesmo tempo, por autorizar que o Estado ingresse na esfera patrimonial do contribuinte, retirando uma parcela deste patrimônio, bem como deve impor limites a esta atuação a fim de oferecer segurança jurídica àquele que irá sofrer a incidência tributária. Assim, a Constituição Federal reparte as competências tributárias, estabelecendo o que cada pessoa política pode realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, Estados-membros, distrito Federal e Municípios.

Segundo Carrazza (2011, p.136) “para que saibamos, de modo seguro e científico, até onde vai a competência tributária da União e dos Estados-membros, devemos conhecer, preliminarmente, as reais dimensões do princípio federativo”.

A competência tributária compreende uma competência legislativa plena, e pode ser definida como a aptidão para criar tributos em abstrato, por meio de lei, com todos os elementos essenciais (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota). Abrange também a aptidão para aumentar, parcelar, diminuir, isentar, modificar, perdoar tributos, conceder benefícios fiscais, dentre outros.

3.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Depois de se conceituar alguns dos institutos mais importantes do Direito Constitucional, é preciso entrar na seara de outro ramo de nosso direito: o Direito Tributário. Tal disciplina é de suma importância para um Estado, em sua função arrecadatória, encarregado de fazer valer a justiça social e o desenvolvimento de um país. Ao iniciar-se um estudo na matéria, é mister conhecer o conceito de tributo, muito bem delineado pelo artigo 3º da Lei nº 5.172, de 25 de

outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º traz que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Para que se compreenda bem este conceito, deve-se analisar cada característica do instituto de forma separada. O tributo é uma prestação compulsória, pois ele advém do poder de império do Estado. A obrigação que todos os cidadãos têm de quitar seus tributos origina-se da lei e, conforme é sabido, só a lei pode obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer algo. Assim, o tributo é uma prestação instituída em lei, seja complementar, ordinária ou ato normativo de igual força, como a medida provisória. Tal regramento não comporta exceção. Então podemos dizer que os cidadãos só pagam por aquilo que aceitaram pagar, haja vista as leis serem aprovadas por seus representantes eleitos. Também não deve possuir caráter sancionatório de atos ilícitos, e por fim, o tributo é prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Conforme os ensinamentos de Ricardo Alexandre (2014, p.45):

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo.

Após o estudo do tributo e suas características mais marcantes, passar-se-á a analisar de forma mais detida a espécie que mais nos interessa, qual seja, o imposto.

3.2 DO IMPOSTO

Segundo o artigo 16 de nosso Código Tributário Nacional, o “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Desse enunciado depreende-se que se trata de tributo com características próprias, com diferenças marcantes especialmente em relação à taxa.

Segundo Ricardo Alexandre (2014, p.72), “os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor)”.

Assim, não se faz necessária uma ação do Estado para a ocorrência do fato gerador. O indivíduo vai praticar uma ação, descrita no fato gerador, e assim, surgirá um gravame o qual será de sua responsabilidade.

Nas palavras de Carlos Sabbag (2013, p. 382) “fica fácil perceber que, no âmbito do imposto, ‘o contribuinte age, e ele próprio arca com o gravame’; na seara da taxa, por sua vez, ‘o Estado age, e o contribuinte arca com a exação’”.

Quando o sujeito passivo manifesta uma riqueza, deve ele sujeitar-se a um dado imposto. Não é necessária uma ação estatal. Ele está obrigado a contribuir e os valores por ele pagos serão usados pelo Estado em diversas áreas e beneficiarão à coletividade, ao bem comum.

Sendo o tributo totalmente desvinculado, temos que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, IV, proíbe a vinculação de receitas do imposto a despesas ou órgãos específicos. Assim, temos que o imposto também se difere dos demais tributos vinculados, pois no imposto, a receita é não vinculada, ou seja, seu produto é usado a fim de custear despesas públicas gerais, tais como segurança pública, educação, limpeza pública.

Carlos Sabbag (2013, p.370) novamente ensina que a “receita do imposto não pode se atrelar a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a proibição derivada do princípio da não afetação”.

No caso das taxas e demais tributos vinculados, a receita é vinculada àquela despesa que originou a cobrança, como é o caso, por exemplo, das contribuições de melhoria, em que o valor pago a título de exação só pode ser utilizado para as melhorias requeridas.

Então, percebe-se como característica do imposto a Solidariedade Social, enquanto que, por exemplo, a taxa baseia-se na contraprestação, em que o estado é obrigado a prestar um dado serviço para que possa cobrar o tributo.

Há uma classificação doutrinária dos impostos que leva em conta a função principal e predominante do tributo, e assim subdivide os impostos em fiscais e extrafiscais.

Impostos fiscais são aqueles que têm como função predominante arrecadar para os cofres públicos. Eles não são criados para interferirem em alguma situação ou área da sociedade. Como exemplo, temos o imposto objeto deste estudo: o ICMS.

Por outro lado, os impostos extrafiscais são aqueles criados para intervirem em dada situação, seja ela econômica ou mesmo social. Sua finalidade principal não é arrecadar, embora o faça de forma indireta. Um exemplo seria o Imposto de importação, de competência da União.

Outra característica marcante é a competência¹ para sua instituição, principalmente por ser o Brasil uma Federação. Assim, a Carta Magna repartiu as competências tributárias e atribuiu e enumerou de forma privativa a competência dos impostos para cada ente federado. Assim temos que os impostos federais estão enumerados no artigo 153 e 154 da CF, os Estaduais no artigo 155 e os Municipais no artigo 156.

É importante salientar ainda que, no caso dos impostos, a Constituição Federal exige lei complementar de caráter nacional para a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, a), o que se revela em uma limitação ao legislador quando da criação de impostos.

A última característica marcante dos impostos, é aquela contida no artigo 145, §1º da Constituição, a qual diz que 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.

Ricardo Alexandre (2014, p.76) discorre da seguinte forma:

T tecnicamente teria sido melhor o legislador constituinte ter se referido à capacidade contributiva e não à capacidade econômica do contribuinte. Isto porque quem manifesta riqueza demonstra capacidade econômica, mas às vezes tal riqueza não pode ser atingida pelo poder de tributar do Estado.

O legislador deve sempre analisar se existe a possibilidade de conferir pessoalidade aos impostos. Em caso positivo, a pessoalidade torna-se obrigatória. Tal instituto visa à isonomia tributária. Ainda segundo o professor Ricardo Alexandre (2014, p. 77),

A finalidade clara do dispositivo é dar concretude ao princípio da isonomia, tratando diferentemente quem é diferente, na proporção das diferenças (desigualdades) existentes. É uma maneira de buscar a justiça social (redistribuir renda) utilizando-se da justiça fiscal (paga mais quem pode pagar mais).

Após falarmos das características mais marcantes dos impostos, passamos a discorrer mais especificamente sobre o imposto mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal, responsável pela maior parte da receita tributária desses entes e objeto de estudo neste trabalho, o

1 Competência Tributária é a aptidão para criar tributos mediante a edição do necessário veículo legislativo, que indica todos os aspectos de sua hipótese de incidência.

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

4. O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS é um dos impostos mais complexos de nosso sistema tributário. Dono da maior arrecadação dentre as espécies de exação, e é o tributo de cuja disciplina mais amplamente se ocupa a Constituição Federal, estando disciplinado no artigo 155, II e nos parágrafos 2º a 5º.

Como o próprio nome sugere, trata-se de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Trata-se de imposto estadual de valor agregado, sofrendo, desta forma, variação de alíquota de Estado para Estado.

É um imposto indireto e regido pelas regras da não cumulatividade (sistema de compensação de créditos) e podendo também, ser seletivo consoante o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço.

Assim, no artigo 155 do texto constitucional temos:

Art.155(...)

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

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

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

A não cumulatividade prevê que deve se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Trata-se de instituto de suma relevância no âmbito dos serviços que acarretam a cobrança do imposto.

Conforme explicação de Sabbag (2013, p. 934):

Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito “cascata”, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências.

Entretanto, quanto a esse princípio, no entendimento de Machado (2012, p. 388) é um dos maiores defeitos implementados em nosso sistema tributário nacional.

O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes dificuldades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial do nosso País.

Ainda explana as desvantagens deste método, Machado (2012, p.388):

Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o Fisco como os contribuintes. Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. Exige normatização minudente, que não consegue evitar situações nas quais revela flagrantemente injusta. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riquezas. Com alíquotas elevadas, de até 25% estimula fortemente a evasão do imposto. Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento e incidência. Tem gerado fortes atritos entre o Fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase totalidade das questões levadas a juízo nos últimos 20 anos.

Segundo Leandro Paulsen (2012, p. 416) a não cumulatividade “é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza”.

A Constituição de 1988 também trata de trazer tal instituto em seu relevantíssimo artigo 155, §2º, I, ao asseverar que a exação será não cumulativa, 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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Observa-se que estamos diante de um instituto muito importante, que traz um tratamento muito salutar aos contribuintes, que não são onerados de maneira exagerada repetidas vezes na mesma operação, o que poderia dificultar ainda mais o desenvolvimento de uma empresa. O art. 155, § 2º, II, da CF ainda estabelece que a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes, nem ao menos acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Explicando a questão, mais uma vez Leandro Paulsen (2012, p. 417) leciona:

Quando a aquisição de mercadoria não sofre a incidência de ICMS ou é isenta, não gera crédito (art. 155, § 2º, II, a); quando a saída da mercadoria na operação posterior realizada pelo adquirente é que não é tributada ou é isenta, o crédito anteriormente apropriado é anulado (art. 155, § 2º, II, a). Isso porque, nesses casos de a entrada ou a saída não sofrerem o ônus do ICMS, haverá uma única cobrança.

O artigo 155, § 2º, X, a, da Carta Magna de 1988 diz que o imposto não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários

no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

Sendo assim, apenas os créditos das empresas exportadoras, apropriados na entrada de mercadorias, é que são mantidos, ainda que a operação de venda para o exterior seja imune, em razão da supracitada norma constitucional expressa.

É mister observar que a não cumulatividade é característica obrigatória no tributo, diferente da seletividade, que é facultativa.

O artigo 155, §2º, III, da Constituição de 1988, traz ainda que o imposto poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. É a seletividade do ICMS, faculdade trazida pelo texto constitucional e que se mostra como importante característica do tributo.

Essa característica visa assegurar a aplicação da moderna técnica fiscal, que permite a utilização de alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade das mercadorias e serviços.

Segundo Ricardo Alexandre (2014, p. 792):

Caso o legislador estadual opte por adotar a seletividade, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais.

Discorrendo sobre o assunto, Machado (2012, p. 385)

O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquotas mais baixas, e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas.

Portanto, com essa característica o constituinte originário preocupou-se em estabelecer limites aos legisladores estaduais, conforme o art. 155, § 2.º, inciso V, alíneas a e b, da Carta Magna.

4.1- O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR E O CARATER NACIONAL DO ICMS

O ICMS é um imposto de caráter nacional, dada a uniformidade normativa que lhe impõe a Constituição Federal. Explicando este caráter, Costa (2012, p. 382), explica que tal característica está no fato de que o ICMS, conquanto estadual, assume “feição nacional, diante da uniformidade imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos, competindo, aos legisladores Estaduais e ao Distrital, pouco mais do que sua instituição”.

A Constituição atribuiu competência tributária à União para criação de lei geral sobre o ICMS, ao qual se concretizou por meio da Lei Complementar 87/1996, chamada de Lei Kandir. A partir dessa lei geral cada Estado institui o imposto por lei ordinária, mas obedecendo ao disposto na Lei complementar. Ou seja, o imposto é regulado por uma lei de abrangência nacional, que estabelece as regras gerais do tributo em todo o País.

A Carta Maior de 1988, em seu artigo 155, §2º, XII, positiva que cabe à lei complementar, no que tange ao ICMS:

Art. 155, §2º (...)

XII – cabe à lei complementar:

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

Trata-se de limitação constitucional aos Estados-membros, que não possuem plena liberdade criativa no caso do ICMS. Ou seja, tal regramento afirma que o ICMS se reveste de um caráter nacional.

A lei criada para esse mister foi a Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 que, por exemplo, traz em seu artigo 4º que 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.

Esta lei complementar veio para cumprir importante papel de uniformização dos sujeitos passivos, bases de cálculo, trazendo várias definições relevantes em matéria de ICMS, enfim para guiar o legislador estadual quando da criação de legislação específica do tributo.

Observa-se, ainda, que o disposto na alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da CF consubstancia exceção à característica da competência tributária consistente na faculdade de seu exercício, uma vez que os Estados-membros e o Distrito Federal não poderão decidir senão

mediante deliberação conjunta. Assim, temos que o ICMS é a única exceção à faculdade do exercício da competência tributária, pois um Estado-membro não pode deixar de instituir o ICMS, por constituir este um imposto de caráter nacional, pondo a perder sua consistência e ensejando a chamada “guerra fiscal”.

Esta disposição constitucional disciplina o acordo entre os Estados e os elementos necessários para instituição de incentivos de natureza fiscal do ICMS. Neste sentido nossa jurisprudência tem assim se posicionando:

O art. 155, § 2º, XII, alínea g, da CF, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio." (ADI 286, rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 22-5-2002, Plenário, *DJ* de 30-8-2002.) No mesmo sentido: ADI 1.247, rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, *DJE* de 17-8-2011.²

Tratando de limite de competência, temos ainda Resoluções do Senado tratando de limites para suas alíquotas, além da Lei Complementar 87 de 1996, que trata de normas gerais sobre diversos pontos do tributo. E por fim existem os convênios, os quais tratarão da concessão dos benefícios fiscais referentes a esta exação.

Conforme narra o artigo 59, VII do texto constitucional, o processo legislativo compreende a elaboração de Resoluções, dentre as quais as do Senado Federal. Representantes dos Estados e do Distrito federal como são, cabem à Casa Legislativa, através de Resoluções, a fixação de alíquotas do ICMS ou de seus limites, conforme coaduna o artigo 155, § 2º, nos seus incisos IV e V.

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;

Pela leitura de tais dispositivos, podemos perceber a grande importância da Casa Legislativa em se tratando do cálculo do tributo. E em relação às alíquotas, o inciso VI, do §2º, do artigo 155, ainda dispõe:

2 Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201474>, acessado em 08/09/2016.

§ 2º (...)

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

Explicando de forma didática, Ricardo Alexandre (2014, p. 565):

Em termos mais simples, salvo deliberação em convênio, as alíquotas internas serão maiores ou iguais às alíquotas interestaduais. A regra possui grande importância prática, pois assegura que o valor pago ao Estado produtor da mercadoria será relativamente baixo quando comparado ao valor a ser recebido pelo Estado em que irá ocorrer o consumo, visto que na primeira operação (interestadual) a alíquota é menor do que na segunda (interna ao Estado consumidor), além de o valor da operação ser normalmente maior na segunda operação, pois o comerciante, visando ao lucro, venderá a mercadoria a um valor maior que o de aquisição.

Aqui, a Constituição buscou estabelecer todo um controle do Senado na determinação das alíquotas do imposto. No inciso IV do referido artigo, há uma ordem àquela Casa de fixar alíquota, a qual foi obedecida pela edição da Resolução RSF nº 22/1989, estabelecendo que nas operações e prestações interestaduais, a alíquota será de doze por cento. Porém, nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas foram fixadas em sete por cento.

Sobre o inciso V, art. 155, § 2.º, da CF/88, temos que nele está contida não uma obrigação como no inciso anterior, mas uma faculdade do Senado. Nas operações internas, com vendedor e comprador situados no mesmo Estado-membro, a Casa Legislativa poderá fixar as alíquotas máximas e mínimas.

Essas limitações foram criadas para minorar os conflitos fiscais entre os Estados sobre as operações interestaduais, mas cada ente político possui autonomia para fixar alíquotas internas, exportação e interestadual, respeitando o art. 155, § 2.º, inciso XII, alínea g, da CF/88

A razão para a existência dos incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da Constituição, segundo lição de Ives Gandra (2006, p. 135) reside na necessidade de adaptação de um tributo de vocação nacional para sua conformação jurídica regional.

5. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, discorre da seguinte forma:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Eros Grau (1978, p. 378) em lição muito elucidativa afirma que “os convênios podem ser entendidos como atos que podem ser como “instrumento de acordo de vontades, no âmbito do setor público”. Porém, segundo leciona Luciano Amaro(2006, p.190) , estes convênios “são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vista à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal.”

Distintos, portanto, daqueles convênios previstos na Lei Complementar nº24. Tal instrumento normativo, que data de 07 de Janeiro de 1975, vem dispor sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Esses convênios são os instrumentos referidos no artigo 155, §2º, XII, *g*, da Constituição. Têm o poder de inovar a ordem tributária, definindo hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação.

Com a emenda constitucional nº 18/1965, conferiu-se aos Estados um imposto de consumo sobre o valor agregado, o ICM. Segundo Bonilha (1979, p.109), “existia a crença de que a adoção desta técnica seria a solução para eliminar a “guerra fiscal” nas operações interestaduais existente na vigência do antigo imposto sobre vendas e consignações”.

A Emenda à Constituição nº 01/1969 trouxe seu importante artigo 23, que trouxe a competência dos Estados para a instituição do ICMS e o §6º, do mesmo artigo, diz respeito à concessão de isenções do tributo.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

(...)

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

E foi com fundamento neste dispositivo constitucional que foi publicada a Lei Complementar nº 24/1975. Dessa forma, as isenções do imposto passariam a ser concedidas não mais por apenas um Estado, de forma particular, mas por todos eles em forma de convênio.

Para tal missão, foi criado o denominado Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Fernando Scaff (2005, p. 28) discorre sobre a estrutura do conselho, afirmando que o mesmo seria “composto por Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, sob a coordenação do Ministério da Fazenda”.

A finalidade do órgão criado seria, segundo André Elali (2005, p. 73) “promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”. Neste contexto, o artigo 2º da LC 24/75 estabelece que os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

O CONFAZ é justamente esse Conselho em que os representantes das Unidades da Federação se encontram e deliberam acerca dos convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, assim, cabe ao CONFAZ³:

a - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

b - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.

Observa-se que, por motivo de tais convênios trazerem consequências não apenas a todos os Estados, mas a própria União também, o próprio Governo Federal deve participar das reuniões.

O §1º do art. 2º da LC 24/75 explica ainda que tais reuniões realizar-se-ão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. Finalmente, o artigo 10 da referida Lei

3 Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>. Acesso em 08/09/2016

Complementar é composto também de importantes disposições, ao afirmar que os convênios definirão condições gerais de concessão de vários institutos tributários, dispondo que os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

6-CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

A concessão de benefícios fiscais está prevista na Constituição Federal de 1988, bem como na Lei Complementar nº 24/75, possuem natureza tributária, consistindo, principalmente, na redução ou até mesmo na isenção da cobrança do ICMS, proporcionando, com isso, a renúncia de receita do ente federativo.

Nossa Carta Magna em seu artigo 155, § 2º, ao tratar do ICMS, dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como serão concedidos e revogados os incentivos, os benefícios fiscais e as isenções atinentes a esse imposto, da seguinte forma:

"Art. 155 (...)

§ 2º(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

Trata-se de disposição da maior importância, à medida que traz a ideia de que cabe a lei complementar dispor sobre convênios. E, conforme visto no item anterior deste trabalho, é pelos convênios que são concedidos os benefícios fiscais do ICMS, diferentemente do que ocorre com os demais tributos, para os quais se exige lei específica.

Para a concessão desses benefícios, será mister que ocorra uma deliberação conjunta dos Estados e o Distrito Federal. Como leciona Ricardo Alexandre (2014, p.161):

Atualmente a "deliberação conjunta" toma a forma de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão formalmente inserido na Estrutura do Ministério da Fazenda, mas com assento garantido aos diversos titulares das fazendas estaduais (Secretários Estaduais da Fazenda ou cargo equivalente).

A lei complementar que regula a questão é a lei complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Esta Lei exige a realização de convênio entre todos os Estados-membros e o Distrito Federal para a concessão dos incentivos tributários, ou seja, os benefícios vinculados ao recolhimento do ICMS não podem ser outorgados por um Estado sem o prévio consentimento dos entes da federação, sendo que as decisões adotadas devem ser todas aprovadas por unanimidade.

Logo em seu primeiro artigo, ela vem trazendo importantes disposições sobre o tema, ao afirmar que "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." São exatamente os convênios já mencionados, celebrados no âmbito do CONFAZ.

Já o segundo artigo do mesmo regramento, especialmente em seus dois primeiros parágrafos, dispõe o sobre regras das mais importantes no contexto em análise:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

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

O primeiro dos dois parágrafos defende a ideia de que as reuniões para a celebração de convênios devem contar com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. Tal conceito é de fácil entendimento, uma vez que seria desarrazoável celebrar atos cujos efeitos teriam consequências para toda a nação, como é o caso de um benefício do ICMS, sem a ciência, a participação e o consentimento, se não de todos, mas ao menos da maioria dos Estados mais o Distrito Federal.

Já o parágrafo segundo possui doutrinadores que defendem sua aplicabilidade e aqueles que defendem que a unanimidade requerida por ele para aprovação de concessão de benefícios deveria ser revista.

Ives Gandra (2015, p.1), por exemplo, defende a seguinte ideia,

Formulei minha posição pessoal sobre os estímulos fiscais do ICMS, entendendo que sua concessão só poderia ser feita por unanimidade da deliberação dos Estados e que tal unanimidade não decorria de livre formulação do legislador complementar, mas advinha da própria Constituição e era cláusula pétrea.

Por outro lado, Fernando Scaff (2014, p. 2) pensa de forma diversa:

Entendo que o artigo 2º, parágrafo 2º da Lei Complementar 24/75 não foi recepcionado pela atual Constituição em face do Princípio Federativo e do Princípio Democrático, pois, da forma como se encontra estruturado, é possível a um único Estado da Federação bloquear uma deliberação que seja relevante para o conjunto dos demais entes federados. Isso não está auxiliando ou permitindo o desenvolvimento federativo, ao contrário, está matando a Federação.

O que se vê na prática é de fato uma grande dificuldade de se aprovar benefícios, pois o quórum exigido é realmente muito rígido. Quando a lei exige aprovação unânime e admite a ratificação de forma tácita dos convênios, conforme §1º do artigo 4º, percebe-se a natureza impositiva dos convênios, conforme defende COSTA (1979, p. 178):

O Estado que não concordar com a concessão de determinada isenção ou benefício previsto na lei complementar, pode usar de seu direito de veto durante a reunião em que se discutir o convênio ou, posteriormente, através de não ratificação expressa. (...) as decisões fossem tomadas por maioria, qualquer dos Estados poder-se-ia ver gravemente prejudicado pela concessão de isenções.

O artigo 4º da Lei Complementar tem a missão de positivar regras sobre a ratificação dos convênios. Pela norma, os Estados deverão editar e publicar Decretos para tal mister, dentro de um prazo preestabelecido.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

O artigo 5º da referida Lei Complementar trata da publicidade da ratificação de um convênio concedendo benefícios do ICMS. Observa-se que a publicação em Diário Oficial da União e não dos Estados-membros. Essa situação se explica mais uma vez pelas consequências financeiras nacionais de um benefício concedido no âmbito deste imposto.

O artigo 7º mostra a situação que se encontra o Estado ou o Distrito federal quando não comparecem à reunião do CONFAZ. As regras aprovadas e contidas no convênio obrigá-los-ão também.

O artigo 8º mostra as consequências da inobservância dos requisitos da Lei Complementar: .

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

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

Portanto, no âmbito do ICMS, há um procedimento específico para concessão de benefícios fiscais, que confere à lei complementar à regulamentação de como se dará, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a renúncia à cobrança do imposto. Nesse sentido, nossos tribunais têm considerado inconstitucional a concessão de incentivos fiscais de ICMS sem a observância da deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal:

O art. 155, § 2º, XII, alínea g, da CF, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio."

(ADI 286, rel. min. Maurício Corrêa, julgamento em 22-5-2002, Plenário, *DJ* de 30-8-2002.) No mesmo sentido: ADI 1.247, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, *DJE* de 17-8-2011.

Este procedimento adotado para concessão de benefícios tem por fim impedir a chamada "guerra fiscal" entre os entes federados, que, na inobservância destes preceitos, poderiam conceder livremente benefícios através de sua legislação estadual, pondo em risco o pacto federativo.

7. A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Em nosso país, ocorre um fenômeno conhecido como guerra fiscal, que consiste na concessão de incentivos fiscais e de incentivos financeiros, bem como outros incentivos de natureza variada, na tentativa de atrair a instalação de indústrias que proporcionam o desenvolvimento local, com o fomento ao trabalho e distribuição de renda, sem respeitar o disposto na legislação. É chamada de guerra por estar baseada no jogo com a receita e a arrecadação futura do ICMS, onde os Estados articulam-se e oferecem benefícios fiscais, provocando um verdadeiro leilão de incentivos fiscais.

Esta disputa fiscal não é um fenômeno só brasileiro, é mundial. O uso do instrumental tributário para atrair novos investimentos geradores de riqueza sempre existiu, desde o início da era industrial. Pode-se afirmar tratar-se de vocação natural e inequívoca dos governos em formularem políticas de atração fabril para seus territórios.

Assim, a chamada guerra fiscal pode ser conceituada como a prática exacerbada de políticas fiscais para a atração de investimentos particulares, em que os Entes Federados disputam, através da concessão de benefícios fiscais, a instalação de empresas. As políticas de incentivo implementadas pelos entes tributantes se caracterizam pela redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus relativo ao imposto.

7.1- O QUE É A GUERRA FISCAL

O conceito de guerra fiscal, segundo Chaves (2009, p. 4) seria:

A guerra fiscal se caracteriza por concessões unilaterais, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de benefícios e isenções de natureza fiscal relativos ao ICMS. Essas manobras objetivam tornar atrativo o território destes Estados, através da redução do ônus tributário, via concessões de vantagens para sociedades que estejam nele instaladas, estabelecidas em outros, ou mesmo para novas sociedades, que buscam um lugar para se estabelecer.

Para Tramontin (2002, p. 34):

Denomina-se guerra fiscal porque existe inequívoca situação de conflito entre os Estados federados. Fala-se em guerra, porque se trata de ações não harmônicas entre os Estados, pois cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar em outros.

Assim a guerra fiscal é uma situação de conflito na Federação, onde o ente federado que supostamente ganha impõe uma perda a algum ou a alguns dos demais entes. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado de alguma forma.

Conforme instrui Valentim (2008, p.02):

O tema “guerra fiscal” vem assumindo importância crescente, frente aos benefícios fiscais e financeiros que vêm sendo concedidos de forma generalizada pelos Estados às grandes empresas, para que estas se instalem em seus territórios. Estes benefícios têm produzido, acreditam alguns estudiosos, concorrência predatória entre os Estados, contribuindo para agravar a crise financeira em que se encontram. O que se tem, de fato, é um confronto entre interesses econômicos dos Estados, os quais através de concessão de benefícios, que geralmente são via ICMS, buscam favorecer suas economias internas.

Guido Mantega (2011, p. 17) relata tal realidade, agora contextualizando com o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços:

O ICMS tem sido utilizado pela maioria dos Estados para fomentar e atrair investimentos. A generalização da guerra fiscal acabou se transformando em um grande leilão, no qual as empresas visitam os Estados atrás da melhor oferta possível. Esse leilão beneficia somente as empresas e acaba gerando conflito entre os Estados, conhecido como guerra fiscal. Nesse contexto, o Estado produtor concede crédito de ICMS que depois não é reconhecido pelo Estado consumidor. Assim, temos fortes conflitos, gerando créditos não reconhecidos e créditos acumulados.

Conforme já estudado, o artigo 155 da Carta Maior, parágrafo 2º, XII, g, vem dispor que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Pois bem, essa é a exigência da Constituição Federal, obedecida em 07 de janeiro de 1975, quando da edição da Lei Complementar 24. Tal lei vem justamente trazer os requisitos a serem preenchidos no caso de uma concessão de um benefício fiscal do ICMS.

A Guerra fiscal ocorre quando uma unidade da federação simplesmente não obedece a tal mandamento. O Estado-membro edita uma lei concedendo uma benesse fiscal relativa ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, sem submeter essa vontade, essa decisão aos demais Estados, que possuem interesse enorme no tema, haja vista os impactos nacionais de tal decisão.

Tal concessão de benesses acaba por atrair empresas para o território daquele Estado. Gera-se nesse ponto um círculo vicioso, em que as unidades da federação digladiam-se, concedendo cada vez mais isenções, a fim de que aquelas indústrias desejem vir ao seu território.

Segundo a valiosa lição de Varsano (1999, p.2), as armas usadas na guerra fiscal do ICMS visam atrair empreendimentos para o território da unidade que as utiliza. São incentivos diversos, em geral de natureza financeiro-fiscal, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher.

Sobre a renúncia de tributos por parte dos governantes, o professor continua que “estaticamente considerada, a renúncia fiscal é sempre injustificada — se há mérito na tributação,

o uso privado dos recursos é sempre uma alternativa inferior; e, se não há, não cabe a renúncia, mas, sim, a extinção do tributo."

Assim, na busca por incentivos privados para seu território, os Estados continuam a outorgar tais benefícios à revelia da determinação legal.

Para Rodrigues (2014, p. 2) essa concessão à revelia da lei se dá devido à "dificuldade para se conceder benefícios fiscais e a enorme desigualdade regional".

Segundo o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no voto da ADI 3421/PR, defendeu que a proibição de introduzir benefício fiscal sem o assentimento dos demais Estados tem como causa evitar competição entre as unidades da federação.

Sobre essa grande rigidez imposta pela lei para a concessão das benesses, exigindo a unanimidade nas votações do CONFAZ (conforme Parágrafo 2º, do artigo 2º), SCAFF (2014, p.03) possui uma forte opinião sobre o tema:

Entendo que o artigo 2º, parágrafo 2º da Lei Complementar 24/75 não foi recepcionado pela atual Constituição em face do Princípio Federativo e do Princípio Democrático, pois, da forma como se encontra estruturado, é possível a um único Estado da Federação bloquear uma deliberação que seja relevante para o conjunto dos demais entes federados. Isso não está auxiliando ou permitindo o desenvolvimento federativo, ao contrário, está matando a Federação.

Entretanto, o Judiciário brasileiro não tem admitido a concessão de benefícios em detrimento do disposto na Constituição Federal que obriga a celebração de convênio no CONFAZ. As decisões têm sido no intuito de combater a guerra fiscal entre os Estado da Federação pela busca de empresas que se instalem nos seus. Tais benefícios concedidos à revelia do CONFAZ acabam por serem declaradas inconstitucionais pelo STF:

ADI 2688, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-164 DIVULG 25-08-2011 PUBLIC 26-08-2011 EMENT VOL-02574-01 PP-00015:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ. 1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição. 2. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art.

150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

Entretanto, podemos citar uma decisão de maio de 2010, em que o Supremo Tribunal Federal, ratificou um benefício fiscal do ICMS concedido sem a celebração do convênio autorizativo. O caso em destaque trata-se de uma lei do Estado do Paraná que concedeu isenção do ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás utilizados por templo de qualquer culto. Nesse caso não haveria a imunidade religiosa, tendo em vista que o contribuinte de direito seria as concessionárias e não a igreja, que seria mera contribuinte de fato. A hipótese era de incidência do ICMS, mas com a dispensa, por lei, do pagamento, com o intuito de beneficiar os templos. Explicando o que julgou o Supremo, Rodrigues (2014, p.03):

Analizando a questão, o STF entendeu inexigível a celebração de convênio, porque a concessão de isenção a templo de qualquer culto não teria a aptidão de deflagrar a guerra fiscal. Nessa decisão o STF deixou clara a interpretação da do art. 155, §2º, XII, g, o qual serve para coibir a guerra fiscal entre os Estados.

7.2-GUERRA FISCAL DO ICMS: QUEM GANHA E QUEM PERDE

Um dos primeiros males que podem ser percebidos em um contexto de guerra fiscal é a fragilização do pacto federativo, onde os Estados disputam a entrada de investimentos privados em seu território, o que resta por abalar a harmonia em suas relações. A troca dos critérios de eficiência econômica por artificialismo tributário, na localização de uma indústria, acaba por reduzir o custo privado da produção e aumentar seu custo social.

Para título de entendimento, Ricardo Varsano (1999, p.04) apresenta um didático exemplo de tal cenário:

Se o Estado A consegue atrair empresas e, com isso, obter vantagens para sua população, o Estado B, que dispõe de idênticos instrumentos, pode agir da mesma maneira. Começa a guerra fiscal, a qual reduz ainda mais a disponibilidade de recursos públicos; ainda assim, é vantajosa. Mas, os Estados C, D e Z também dispõem dos instrumentos. A guerra fiscal se espalha e aprofunda. Como passar do tempo, as renúncias fiscais se avolumam, e os Estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infraestrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção.

Como se pode ver, é uma situação em que os Estados menores e com menos infraestrutura tendem a perder os investimentos privados ora conseguidos, pois não terão as condições e recursos necessários para manter aquela empresa em seu território. Terão eles apenas as isenções do ICMS para barganhar e, já os Estados maiores, mais ricos terão além de tudo uma infraestrutura muito

superior, com mais recursos tanto naturais, quanto tecnológicos. O resultado, como não se poderia deixar de imaginar, é um desequilíbrio regional.

Muitas das vezes, os incentivos fiscais concedidos não geram, agregadamente, aumento de investimentos, mas apenas determinam sua realocação dentro do território brasileiro. Dessa forma, não há aumento da produção e do emprego. A “guerra fiscal” pode comprometer a capacidade do Estado de dinamizar sua economia.

Segundo Valentim (2008, p.01):

A competição para atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de incentivos fiscais e financeiros, estendendo-se a maiores comprometimentos em obras de infraestrutura básica e social. Benefício fiscal generalizado deixa de ser benefício e passa a ser apenas renúncia fiscal.

E não é apenas esse o único possível problema dessa contenda fiscal. Obviamente, ao conceder uma benesse fiscal, geralmente uma isenção, em que por lei o Estado exonera aquela empresa do pagamento da exação, há uma perda de receita. A unidade da federação deixa de arrecadar aos cofres públicos para tentar convencer a entrada de indústrias em seu território. A professora Valentin (2008, p.01) continua dizendo que "a 'guerra fiscal' entre os Estados federados, como demonstrado nos estudos estatísticos não retorna à sociedade como forma de benefício social. A guerra fiscal provoca, em primeiro lugar, perda de arrecadação para o país, no prazo de duração dos incentivos".

Com o intuito de exemplificar melhor o que foi dito, o Estado do Rio de Janeiro, segundo relatórios do Tribunal de Contas do Estado (TCE/RJ), deixou de arrecadar R\$ 138 bilhões em ICMS entre os anos de 2008 e 2013. Um relatório do Tribunal constatou que abrir mão dessa quantia contribuiu para a crise que financeira que o Estado vive hoje. A quantia é mais que o dobro do valor que o governo vai arrecadar em 2016. ⁴

Um estudo feito para o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) mostrou que, dentre os 17 Estados brasileiros, mais o Distrito Federal, a renúncia de receita em razão de benefícios tributários no âmbito do ICMS concedidos em 2012 foi de R\$ 52.791.000, 00 (cinquenta e dois milhões setecentos e noventa e um mil reais).

4 Disponível em: <http://blogs.oglobo.globo.com/na-base-dos-dados/post/isencoes-fiscais-do-governo-do-rio-para-empresas-somam-r-138-bi-diz-relatorio-do-tce.html>. Acesso em 20/05/2016.

Na média, esse número significa mais que o dobro dos investimentos realizados diretamente pelos Estados, que totalizaram naquele ano o valor de R\$ 24.343.000, 00 (vinte e quatro milhões trezentos e quarenta e três mil reais).⁵

Porém, há de se observar que não existem apenas males advindos desse cenário. Podemos citar como melhorias, por exemplo, a desconcentração do parque industrial dos Estados afetados, posto que nos anos de 1995 a 2007, período em que as práticas de incentivos foram acentuadas, a participação dos Estados mais industrializados no PIB passou de 81,5% em 1995 para 78,7% em 2007.⁶

Com mais indústrias se estabelecendo em seu território, os Estados menos abastados podem obter uma maior geração de empregos, frutos da necessidade óbvia de mão-de-obra imediata.

Adicionado a tal fator, será necessária implementação de política de qualificação dessa mão de obra, o que consequentemente poderá acarretar em uma melhora nas médias salariais regionais.

Segundo Lourenço (2015, p.01):

A capacidade de cada Estado de criar ou estabelecer incentivos fiscais para atrair indústrias e, assim, gerar empregos e desenvolvimento não constitui um mal em si. Pelo contrário, Estados como Pernambuco, Bahia e Goiás, além do Distrito Federal, devem boa parte de seu desenvolvimento à política de incentivos fiscais. São Estados que estão entre os dez mais desenvolvidos da Federação.

Nesta disputa entre os Estados, temos também a banalização das características locais para implantação de projetos, gerando problemas locais, onde, segundo Valentim, (2008, p.3):

A ênfase na concessão de benefícios fiscais via renúncia do ICMS tem minimizado a importância de características locais para a localização de projetos, como por exemplo as economias de aglomeração, qualidade da mão de obra, infraestrutura local etc., e intensificando a guerra fiscal entre os Estados. Isso reclama um maior ordenamento das concessões fiscais, visando recompor a capacidade de arrecadação das unidades da federação, com vistas ao saneamento de suas finanças.

A concessão indiscriminada de isenções fiscais, combinada com as linhas de créditos subsidiados, impediu o crescimento da arrecadação do ICMS e tornou extremamente complexas

5 Disponível em:

<http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf&ved=0ahUKEwjV8Ouw7_3NAhWGQZAKHRAOBIQFggeMAE&usg=AFQjCNGE8nEn8ZcbIxNuXJ85ViHGHMlCg&sig2=vHiuZQo2usHl6WNxu a9Fg> Acesso em 20/05/2016

6 Jornal Estadão. **SP e Sudeste perdem participação no PIB entre 1995 e 2007.** Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sp-e-sudeste-perdem-participacao-no-pib-entre-1995-e-2007,468310>> Acesso em 20/05/2016.

quaisquer estimativas de seus custos reais. A competição para atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de incentivos fiscais e financeiros, estendendo-se a maiores comprometimentos em obras de infraestrutura básica e social. Benefício fiscal generalizado deixa de ser benefício e passa a ser apenas renúncia fiscal. Neste sentido temos que a guerra fiscal travada pelos Estados reflete a falta de políticas por parte dos Estados em estimular o aumento de receita do ICMS.

Um lado positivo que pode ser apontado é no cenário empresarial, onde a simples disputa entre os entes tributantes, através da concessão de benefícios fiscais cada vez maiores, é a redução do ônus tributário para as sociedades beneficiadas.

Mas, a guerra fiscal possui caráter extremamente negativo em relação à sociedade, uma vez que os benefícios oferecidos pelos Estados membros são individualizados e não para todos, de forma que não se enquadram à forma como deve ser realizada a política de Estado. Nas palavras de Dulci (2002, p. 3):

Para o país como um todo, contudo, as consequências são negativas. Ao lado das tensões políticas entre os Estados, cabe ponderar qual o impacto social das renúncias fiscais, promovidas por governos estaduais que nem sempre estão em condições de fazê-lo, sem sacrificar ainda mais suas populações. Como adverte Diniz, a guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos.

Nessa guerra, ganham os Estados financeiramente mais poderosos, capazes de suportar o ônus das renúncias e, ainda assim, assegurar razoáveis condições de produção. Isto seguramente agrava as desigualdades regionais.

8- O PAPEL DO LEGISLATIVO E DO JUDICIÁRIO

Uma questão como a “guerra fiscal” do ICMS, apesar de ocorrer por ação dos Estados, acaba por ter consequências nacionais, posto que tal tributo, dada a sua grande arrecadação, acarreta grandes impactos na economia, conforme já demonstrado neste trabalho.

Por essa razão, são necessárias ações de todas as partes para que uma situação de tamanha relevância se resolva de uma maneira razoável para a federação. Nesse diapasão, os Poderes Legislativo e Judiciário ganham grande importância pelo papel constitucional que cada um executa.

O Legislativo é o poder responsável predominantemente pela elaboração das leis de nosso país. Pois bem, a situação atual é a de Estados-membros concedendo benesses fiscais sem observar os requisitos da lei complementar, agindo à revelia do CONFAZ. Temos ainda um quórum de unanimidade, absolutamente dificultador para a aprovação da concessão desses benefícios. Por todo o exposto, urge a criação de leis as quais possam resolver tal problemática e que tragam enfim uma sistemática que funcione de maneira mais eficiente no que se refere a um tributo de tanta grandeza quanto o é o ICMS.

É possível citar pelo menos três projetos que tratam da questão e tramitam pela Câmara dos Deputados ou pelo Senado Federal.

Um deles é a Proposta de Resolução do Senado 1/2013⁷, que estabelece alíquotas do ICMS nas operações interestaduais. A Constituição federal outorga tal papel a esta Casa Legislativa, conforme artigo 155, §2º, IV. O projeto em questão estabelece alíquotas maiores nas operações e prestações realizadas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste no Espírito Santo, quando destinadas às regiões Sul e Sudeste, variando de 11% no período de 1º de Janeiro a 31 de Dezembro de 2014 a 4%, a partir de 1º de Janeiro de 2025. Trata-se de uma clara tentativa de trazer um maior equilíbrio regional e distribuir melhor as receitas estaduais. O projeto encontra-se atualmente com a CDR - Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo do Senado.

O Projeto de Lei do Senado 106/2013, é outra proposta que traz como ideia a prestação de auxílio financeiro, pela União, a Estados e municípios com o objetivo de compensar perdas decorrentes da alteração das alíquotas interestaduais de ICMS. Esta pode ser uma forma interessante de a União absorver o impacto da chamada “guerra fiscal”. O texto está na Comissão de Constituição e Justiça do Senado.

7 Disponível EM: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/110426>. Acesso em: 25/08/2016

O artigo 1º deste projeto foi assim redigido:

Art.1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passa a vigorar com a inclusão dos arts. 31-A, 31-B, 31-C, 31-D, 31-E, 31-F, 31-G e 31-H, com a seguinte redação:

Art.31-A. A prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de compensar perdas de arrecadação decorrentes da redução das alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, decorrente de Resolução do Senado Federal de que trata o inciso III do caput do art. 31-H, ocorrerá de acordo com os critérios, prazos e condições previstos nesta Lei Complementar."

Tramita ainda no Legislativo, Projeto de Lei do Senado 130/2014⁸. Seu texto pretende convalidar os benefícios já concedidos e conceder remissão e anistia a quem se utilizou desses descontos. Está clara a intenção do legislador de conceder à questão efeitos ex nunc, não permitindo que os benefícios já concedidos sejam modificados, trazendo assim uma maior segurança jurídica. Seu artigo 1º contém o seguinte:

Art.1º Ficam convalidados os atos normativos de concessão de benefícios ou de incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), editados até 1º de maio de 2014, sem observância do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Enquanto o poder legiferante contribui com a questão, fazendo uso de sua missão constitucional, o Poder Judiciário também possui relevantíssima função. Quando levados a esse poder, principalmente ao Supremo Tribunal Federal, casos que envolvem a concessão de benefícios fiscais fora do CONFAZ, há a produção de jurisprudência sobre o tema. Trata-se de variadas decisões no mesmo sentido envolvendo a mesma matéria.

É possível citar algumas decisões recentes do STF, que mostram como tem sido a interpretação da suprema corte sobre o tema em análise.

No julgamento da ADI 4635 MC-AgR-Ref/SP - SÃO PAULO⁹ em 11/12/2014, de relatoria do ministro Celso de Mello, o tribunal pleno entendeu pela inconstitucionalidade da concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS.

Entendeu ainda a corte que um Estado não pode outorgar unilateralmente benefícios de ICMS em resposta a outro Estado que o fez anteriormente:

8 Disponível EM: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>. Acesso em: 25/08/2016

9 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC-AgRRef.SC LA.+E+4635.NUME.+E+20141211.JULG.&base=baseAcordaos>. Acesso em: 25/08/2016

E M E N T A: ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOUTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO — A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente.

Em outra decisão, no julgamento da ADI 4276 / MT - MATO GROSSO¹⁰, de relatoria do ministro LUIZ FUX, com julgamento em 20/08/2014, mais uma vez o Supremo entende pela

10 Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>. Acesso em: 25/08/2016

inconstitucionalidade da concessão de benesses fiscais à revelia do CONFAZ. No caso em questão, a corte entendeu padecer de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

Tramita ainda no Supremo uma proposta de súmula vinculante nº69, de abril de 2012, de autoria do ministro Gilmar Mendes, cujo texto considera inconstitucional a concessão de qualquer benefício de ICMS não aprovada pelo de acordo com a lei, no âmbito do CONFAZ.

Pelo que foi demonstrado, a tendência da suprema corte é de declarar a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos fora do CONFAZ. Mas, é preciso discutir o que pode ser feito em relação aos benefícios já concedidos neste contexto. Caso sejam eles anulados e os efeitos desta decisão retroagirem até a data da concessão, pode haver grandes impactos na economia do Estado.

Todavia, parece que a jurisprudência da corte vem mudando aos poucos. Em um recente julgamento, por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade

de parte de lei paranaense¹¹ que previa a concessão de benefícios fiscais para importações realizadas pelos portos e aeroportos de Paranaguá e Antonina, no Paraná.

No entendimento da Corte, parte dos dispositivos questionados na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4481, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), são inconstitucionais, uma vez que constituem concessão de benefício sem a celebração de convênio. Até este ponto, nada de inovações. A novidade reside no fato de que o tribunal decidiu pela modulação dos efeitos da decisão, que passará a valer a partir da data do julgamento da ADI. O relator ponderou¹² que a lei vigorou por oito anos, e desfazer retroativamente seus efeitos teria um impacto imprevisível e injusto com relação às partes privadas, que cumpriram a lei tal qual ela foi posta. “Precisamos fazer uma ponderação entre a regra da Constituição Federal que foi violada, e a segurança jurídica, a boa-fé e a estabilidade das relações que já se constituíram”.

Nos casos que envolvem guerra fiscal, ponderou o relator, a Corte deveria se pronunciar cautelarmente, suspendendo os efeitos da legislação a fim de que ela não vigore por nenhum prazo significativo, mas não foi isso que ocorreu no caso em análise, pois foi adotado o rito abreviado. A posição quanto à modulação foi acompanhada por maioria, vencido o ministro Marco Aurélio.

Tais decisões não são a solução definitiva para a chamada "guerra fiscal", mas já sinalizam uma mudança jurisprudencial salutar para a federação, no enfrentamento de uma questão de tamanha relevância e que envolve todas as unidades da federação, causando impactos em todo o país.

11 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287125>

12 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287125>

9- CONCLUSÃO

O federalismo brasileiro é um federalismo cooperativo. Dessa forma, os Estados-membros devem sempre pensar suas ações, tanto de um ponto de vista jurídicos, quanto de um ponto de vista político, a fim de buscarem uma convivência harmoniosa da federação, sempre tendo como foco o bem coletivo.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados, como entidades políticas que são, a possibilidade de auto-organização e de autogoverno, ambos baseados em sua autonomia política característica de nosso federalismo. No entanto, deve ser observado o fato de que a autonomia não é algo incondicional ou ilimitado, devendo-se sempre serem respeitados os limites impostos pela nossa Constituição Federal.

Nesse mister, foi atribuída aos Estados, em matéria de competência tributária, a competência para a instituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação – o ICMS.

Tal competência é fruto justamente da autonomia dos Estados. E, por ser este tributo uma espécie tributária com efeitos sobre toda a economia nacional, há sobre ele uma série de limitações da capacidade de legislar sobre o imposto, presentes em instrumentos tais como Leis Complementares, Resoluções do Senado Federal e Convênios firmados entre os Estados.

Porém, ocorre que, a pretexto do exercício de sua autonomia, os Estados-membros passaram a conceder benefícios fiscais do ICMS sem respeitar as limitações da lei, com a justificativa de atrair investimentos de origem privada para seus territórios.

Segundo o estudo normativo da Lei Complementar 24 de 1975, as isenções do ICMS serão concedidas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal e a concessão dos benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados. Da análise do regramento, percebe-se que o quórum exigido para a aprovação de uma benesse fiscal do imposto é aquele mais rigoroso existente na legislação pátria, sendo mais rigoroso inclusive que aquele exigido para se emendar a Carta Magna.

Não há uma única das vinte e seis unidades da federação que não tenha lançado mão de tal instrumento. Ou seja, existem muitos incentivos já concedidos e ainda em vigor que não respeitaram as regras da lei. Uma situação como a apresentada acaba por gerar grande insegurança

jurídica, haja vista os beneficiados não saberem se o benefício de que se aproveitam será cancelado e eles obrigados a recolherem os créditos devidos de forma retroativa.

Assim, temos que o Poder Legislativo apresenta-se como de grande importância na questão da concessão de incentivos fiscais. Existe em tramitação no Senado o Projeto de Lei do Senado nº 130/2014, que pretende convalidar os benefícios já concedidos e conceder remissão e anistia a quem se utilizou de tais descontos. Trata-se de salutar medida, capaz de trazer mais segurança jurídica aos envolvidos, apesar de não ser a solução definitiva.

Outro ponto de possível mudança nesse cenário seria a eventual flexibilização do quórum para a aprovação dos benefícios do ICMS, haja vista que o atual exigido parece desarrazoável e não funcional.

Concluindo, parece ser claro que para a concessão de incentivos fiscais de um tributo com tamanha importância que extrapola inclusive as meras fronteiras do Estado concedente, deve-se fazer uma análise de cada caso em concreto, pois como existem benefícios que não se traduzem em melhora alguma à população, há aqueles que efetivamente conseguem reduzir sobremaneira a desigualdade em determinada região, melhorando a realidade dos que ali residem.

Assim, deve-se pensar como uma federação cooperativa que o Brasil é e não simplesmente como Estados isolados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de direito constitucional positivo**. 32^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8^a. ed. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2006

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM. Fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 109.

BRASIL. **Constituição federal comentada**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201474>> Acesso em 06/09/2016.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em 30/06/2016.

BRASIL. Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm> Acesso em 30/06/2016.

BRASIL. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em 30/06/2016.

BRASIL. **Sítio do Senado Federal**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/>>. Acesso em: 25/08/2016

BRASIL. **Sítio do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/>> Acesso em 08/09/2016.

BRASIL. **Sítio do CONFAZ**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>> Acesso em 08/09/2016

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011

CHAVES, Vinicius Figueiredo. **O ICMS e a guerra fiscal entre os Estados**. Revista da EMERJ, v.12, nº48, 2009. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/54225/ICMS_guerra_fiscal_chaves.pdf> Acesso em 30/06/2016.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – constituição e código tributário nacional**. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DULCI, Otávio Soares. **Revista de sociologia e política nº 18**. 1ª. ed. Curitiba: UFPR, 2002.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

GEFIN. **Dados fiscais dos Estados**. 2014. Disponível em: <<http://www.gefin.net.br/>> Acesso em 20/05/2016

GRAU, Eros Roberto. **Convênio e contrato**. **Enciclopédia saraiva do direito vol. 20**. São Paulo: Saraiva, 1977.

LOURENÇO, Milton. **Guerra fiscal: prós e contras**. Fordnews. 2015. Disponível em: <<http://www.fiorde.com.br/wordpress/blog/guerra-fiscal-pros-e-contras/>> Acesso em 20/05/2016

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MANTEGA, Guido e Vários. **Federação e guerra fiscal**. FGF, 2011. Disponível em: <<http://www.idp.edu.br/docman/ebooks/1081-federacao-e-guerra-fiscal-1/file>> Acesso em 25/06/2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **ICMS – Incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional**. Revista 26, 2006. Disponível em: <<http://www.ablj.org.br/revistas/revista26/revista26%20%20IVES%20GANDRA%20DA%20SILVA%20MARTIN%20%E2%80%93%20ICMS%20%E2%80%93%20Incentivos%20fiscais%20e%20financeiros%20%E2%80%93%20Limites%20constitucionais.pdf>> Acesso em: 25/06/2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ**. LexMagister. 2015. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_24806774_ESTIMULOS_FISCAIS_DO_ICMS_E_A_UNANIMIDADE_EXIGIDA_NO_CONFAZ.aspx> Acesso em 20/07/2016.

O GLOBO. **Isenções fiscais do governo do rio de Janeiro**. Disponível em: <<http://blogs.globo.com/na-base-dos-dados/post/isencoes-fiscais-do-governo-do-rio-para-empresas-somam-r-138-bi-diz-relatorio-do-tce.html>> Acesso em 20/05/2016.

PALLIERI, Giorgi Balladore, **Diritto costituzionale**. 10ª. ed. A. Giuffrè: Milão, 1972

PAULO, Vicente e DIAS Frederico, **Curso regular de direito constitucional**. 1ª. ed. Editora Ponto: Brasília, 2011.

PAULSEN, Leandro, **Curso de direito tributário completo**. 4ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PORTAL JORNAL ESTADO DE SÃO PAULO. **SP e Sudeste perdem participação no PIB entre 1995 e 2007**. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sp-e-sudeste-perdem-participacao-no-pib-entre-1995-e-2007,468310>> Acesso em 20/05/2016.

RODRIGUES, Matheus Aragão. **A problemática da guerra fiscal e o ICMS**. 2014. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematika-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>> Acesso em 22/05/2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5ª. ed. Saraiva: São Paulo, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. **Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, jan/2005, nº 112

SCAFF, Fernando Facury. **A inconstitucional unanimidade do Confaz e o surpreendente Convênio 70**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>> Acesso em: 25/06/2016

STF. **ADI 2.688/2011**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-164 DIVULG 25-08-2011 PUBLIC 26-08-2011 EMENT VOL-02574-01. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/acordaodecisaorelevante/listarMinistroAcordaoDecisao.asp>>. Acesso em 07/09/2016>

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. 1ª. ed. Curitiba: Juruá, 2002.

VALENTIM, Marilena Simões. **Impactos econômicos da guerra fiscal no Brasil**. 2008. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21291-21292-1PB.pdf>> Acesso em 30/06/2016.

VARSAÑO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. IPEA, 1999. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127/129>> Acesso em 20/05/2016.

VALENTIM, Marilena Simões. **A guerra fiscal no Brasil: impactos econômicos**. 2013. Disponível em: <http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm> Acesso em 22/05/2016.