

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

FÁBIO DE FAVERI FONTANA

**O FEDERALISMO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS
MEMBROS ATRAVÉS DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS DE ICMS.**

Florianópolis,
2016

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO**

FÁBIO DE FAVERI FONTANA

**O FEDERALISMO E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS
MEMBROS ATRAVÉS DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS DE ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. **Ubaldo Cesar Balthazar**

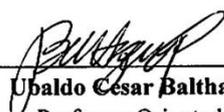
Florianópolis,
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**O Federalismo e a ‘Guerra Fiscal’ entre os Estados membros através da concessão de benefícios de ICMS**”, elaborado pelo acadêmico “**Fábio de Faveri Fontana**”, defendido em 08/12/2016 e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 8 de Dezembro de 2016



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador



Samuel da Silva Mattos
Membro de Banca



Jaqueline Stein
Membro de Banca

Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E

ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno: Fábio de Faveri Fontana
RG: 5745992
CPF: 083.722.149-80
Matrícula: 12103348
Título do TCC: O Federalismo e a "Guerra Fiscal" entre os Estados membros através da concessão de benefícios de ICMS.
Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar

Eu, **Fábio de Faveri Fontana**, acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido.

Florianópolis, 8 de Dezembro de 2016.


FABIO DE FAVERI FONTANA

“Os lugares-comuns, as frases feitas, os bordões, os narizes-de-cera, as sentenças de almanaque, os rifões e provérbios, tudo pode aparecer como novidade, a questão está só em saber manejar adequadamente as palavras que estejam antes e depois.” José Saramago

AGRADECIMENTOS

Dedico o presente estudo à meus pais Valmir Fontana e Rejane de Fáveri Fontana que sempre batalharam o máximo para garantir que eu pudesse estudar com qualidade. Oportunidade que não foi lhes dada quando jovem. Sendo que aqui posso retribuir um pouco de tudo que fizeram por mim. De igual forma, dedico a minha irmã Patriele de Faveri Fontana, que sempre esteve presente, mesmo morando longe, e me apoiando em tudo que faço. Também dedico a meu nono Lauro de Faveri que no dia 18/11/2016 foi espalhar sua alegria no céu.

Agradeço ao Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, pela orientação e contribuição para que o presente trabalho fosse possível.

Agradeço ao Professor Doutor Samuel da Silva Mattos e a Mestranda Jaqueline Stein por compor a presente Banca Examinadora.

Não posso deixar de agradecer a todas as amigas que os cinco anos de graduação me proporcionaram. Sem dúvida, vivi momentos que estão eternizados na memória. Também conheci pessoas incríveis que com certeza vou conviver por longa data.

Agradeço, ainda, a todos que me mostraram, nos estágios profissionais, como se dá a efetiva aplicação do direito. De forma especial, manifesto minha gratidão pelo acolhimento do Desembargador Stanley da Silva Braga e toda sua equipe profissional que me proporcionou um ambiente familiar.

Por fim, não posso deixar de destacar a missão que terei. Formado pela Universidade Federal de Santa Catarina, tenho a incumbência de retribuir à sociedade de modo que todo o conhecimento adquirido nesses cinco anos será utilizado para a promoção de uma sociedade mais igualitária e menos discriminatória.

FONTANA, Fábio de Faveri. **O Federalismo e a Guerra Fiscal entre os Estados Membros através da concessão de benefícios fiscais de ICMS**. 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito - Área: Direito Tributário) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Florianópolis.

RESUMO

O presente trabalho busca apresentar os aspectos históricos conjuntamente com os anseios do Estado Federal, bem como a repartição das competências pela determinação da Constituição Federal, que busca garantir a autonomia dos Estados-membros. Com observância ao Sistema Nacional Tributário Brasileiro, será exposta a evolução histórica dos tributos, com destaque aos impostos, chegando ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação - ICMS. Tratando deste imposto, será apresentado suas principais características gerais e o destaque à imposição constitucional da celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, para a concessão de benefícios fiscais. É neste ponto em que a inobservância da Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, §2º, II, g, regulamentado pela Lei Complementar n. 24 de 1975, faz com que os Estados e o Distrito Federal protagonizem a chamada “guerra fiscal”.

Palavras-chave: Tributário, Federação, Estado Federal, competência, Sistema Tributário Nacional, competência fiscal, ICMS, guerra-fiscal.

Lista de Abreviaturas

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF - Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

IBIDEM - Abreviatura em latim usada para indicar a mesma obra, variando somente a página

ICM - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

IDEM - Abreviatura em latim para identificar o mesmo autor

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto de Renda

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

LC - Lei Complementar

OP. CIT. - Abreviatura em latim usada para obra citada anteriormente, na mesma página, quando fizer presente outras notas.

RESP - Recurso Especial

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. ASPECTOS DO FEDERALISMO	10
1.1. Formação do Estado Federal	10
1.2. Linhas gerais distintivas entre Estado Unitário e Confederação	14
1.3. Características do Estado Federal.....	17
1.4. Federalismo Dualista e Cooperativo.....	19
1.5. Autonomia dos Estados-Membros.....	21
1.6. Repartição de competências.	22
1.7. O modelo do federalismo brasileiro	23
1.8. Constituição de 1988 e o atual Estado Federal Brasileiro	25
2. Características do Sistema Tributário Nacional Brasileiro.....	29
2.1. Uma evolução histórica do tributo no Brasil	29
2.2 A repartição de receitas entre os Entes Federados.	33
2.3 A Competência para instituir tributos.....	34
2.4 A espécie tributária Imposto.....	37
2.5- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicação - ICMS.	39
2.5. A Política Nacional Fazendária por meio de Convênios.....	43
2.6. O princípio da não cumulatividade e a forma de cálculo do ICMS.	44
3. A “Guerra Fiscal” entre os Estados-membros da Federação.....	47
3.1. A busca pelo desenvolvimento econômico	47
3.2. Os Benefícios fiscais e a regulamentação através da Lei Complementar n. 24/1975.	49
3.3. O processo para concessão de isenção de ICMS.....	49
3.4. A concessão de benefícios fiscais sem a observância dos convênios.....	52
3.5. O Judiciário e os Benefícios Fiscais	53
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

Conforme dispõe o art. 1º da Constituição Federal, a República Federativa do Brasil é constituída pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Deste modo, o sistema federativo é adotado no Brasil. Um sistema de federalismo cooperativista que vem sendo replicado desde a Constituição de 1934.

A formação histórica brasileira federal aconteceu de maneira inversa ao federalismo clássico, este representado pelo federalismo norte americano. Entretanto, para estabelecer uma federação com unidade nacional e ao mesmo tempo com Estados federados detentores de autonomia, o federalismo brasileiro, embora tenha se espelhado no federalismo norte-americano, fragmentou um Estado unitário, dotando as Províncias, dependentes do Poder Central, em Estados membros autônomos.

A forma federal do Estado Brasileiro, conforme disposto no art. 60, §4º, I da Constituição Federal, constitui-se cláusula pétrea, não podendo assim ser abolida. Portanto, medidas que, mesmo indiretas, tendam a subtrair a forma federal, não se compatibilizam com o ordenamento jurídico brasileiro.

O Estado Federal é composto por unidades autônomas, e deste modo, sob a égide de uma Constituição Federal, eles podem dispor de forma a estabelecer sua autonomia. As unidades têm suas garantias postas por meio de Constituições Estaduais que são elaboradas com observância à Constituição Federal.

Com a finalidade de garantir a autonomia, a Constituição Federal apresenta formas de como o ente federado vai gerar receita e manter todo o aparato estatal. Assim, como forma de obter receita, são criados os tributos que também têm sua competência delimitada, cabendo a cada ente uma parcela de competência tributária.

É neste contexto que se apresentará a base para o estudo em questão. A partir de uma apresentação histórica, será analisada a evolução de como os Estados e o Distrito Federal exercem hoje a competência para instituir o atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação - ICMS, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

Será no plano da competência que grande parte da abordagem será feita. Pois é aqui que se apresenta a faculdade de instituir impostos, bem como conceder benefícios fiscais. Entretanto, dada a importância do ICMS para a formação de receita e para a manutenção da cooperação entre os Estados e o Distrito Federal, este imposto é envolto em restrições constitucionais.

No âmbito do ICMS, para que se concedam benefícios fiscais, há uma regulamentação a ser observada, que vai desde a formação de um convênio até a ratificação de todos os Estados e do Distrito Federal. Entretanto, tendo em vista a dificuldade da aprovação do convênio, que necessita da anuência positiva de todos, os Estados concedem incentivos fiscais de modo unilateral. Assim se formam as armas para a chamada “guerra fiscal”.

Por final será observado a posição do Supremo Tribunal Federal quanto a prática recorrente da concessão de benefícios fiscais de forma unilateral. Também se aponta a grande controvérsia que há entre o federalismo cooperativista, visando um bem comum, e a constante busca pelos investidores, tendo como consequência uma concorrência desenfreada entre os Estados, provocando a conhecida “guerra fiscal”.

1. ASPECTOS DO FEDERALISMO

Analisar-se-á, ao longo deste capítulo, aspectos históricos da formação do Federalismo, bem como suas características, a autonomia dos Estados membros e a forma de repartição de competências decorrente do pacto federal e impostas na Constituição do Estado Federal. Também será feito um breve apontamento quanto as Constituições Federais brasileiras, desde a primeira que instituiu a forma federada de governo até a Constituição Federal atual.

1.1. Formação do Estado Federal

A ideia inicial de federalismo reporta aos primórdios da sociedade política, na qual a reunião de estruturas e de instituições, com um anseio comum, começou a fundar-se em princípios federais.

Diferentes circunstâncias levam a formação de federações, cada qual sendo um resultado de opções políticas e ou de razões históricas. Em geral, é a opção adotada para congregar em um novo país unidades até então separadas, ou para reorganizar um país até então unitário¹.

O processo de formação federativo abrange uma composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades, e os sentimentos de cada povo². Deste modo, tais divergências fazem com que cada federação se torne única.

A formação de um Estado Federal pode se dar de duas formas distintas: a de agregação e de segregação. Tal aspecto é observado quanto à organização do *status quo* anterior dos futuros membros do Estado Federal.

¹ ANDERSON, George. **Federalismo: uma introdução**. George Anderson; tradução. Federalism: an introduction. Rio de Janeiro. Editora FGV, 2009. pg. 22.

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.136.

Quanto aos processos de formação, Marlene Savóia Grasso³ destaca que o federalismo por agregação resulta da superposição do Estado Federal a Estados já existentes, e que, como exemplo deste processo, é a formação dos Estados Unidos da América, da Alemanha e da Suíça. Por outro lado, o federalismo por segregação tem o pressuposto a obediência a imperativos que efetivam a descentralização, fazendo surgir Estados ‘sub-postos’.

No modelo por agregação, cabe a cada Estado a opção de ingressar na federação. Quando ocorre a integração, os entes transferem parte de sua soberania a um centro comum. No entanto, o pacto federativo não se resume a uma transferência de direitos e deveres, mas disciplina um determinado tipo de ordenamento estatal, uma união permanente. Essa qualidade deriva de sua natureza, visto que se forma pela união indissolúvel dos Estados inibindo o direito de secessão⁴.

O federalismo clássico constitui-se no modelo norte-americano, formado por duas esferas de poder e de progressão histórica centrípeta, o que significa ter surgido historicamente de uma efetiva união de Estados anteriormente soberanos⁵.

Por outro viés, o processo de formação do estado federal pode-se dar por segregação onde existe o fenômeno de progressão histórica centrífuga, decorrendo em uma grande descentralização administrativa, legislativa e judicial.

De um modo global, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello⁶ aduz que não é dada tamanha importância ao processo de formação histórica de um Estado, seja por agregação, seja por segregação, para chegar ao ponto de uma Federação. O essencial é observar a ocorrência da descentralização dos poderes entre os entes federados decorrentes de uma Constituição de um Estado Federal.

No processo de progressão histórica de formação, o federalismo brasileiro ocorreu de forma centrífuga ou por segregação. Em decorrência das características distintas de

³ GRASSO, Marlene Savóia. **O sistema Federativo**. In: **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo: RT, 1993 p. 66.

⁴ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 20.

⁵ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Pacto Federativo**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 15.

⁶ MELLO. Oswaldo Aranha Bandeira de. **Natureza Jurídica do Estado Federal**. Prefeitura de São Paulo, 1948, p. 73.

cada federação, a federação brasileira, em especial, apresenta peculiaridades únicas. O movimento histórico brasileiro ocorreu com a passagem do regime monárquico e de Estado unitário para um regime republicano federativo em 1889.

A definição de “federação” é apresentada por Geraldo Ataliba⁷ como “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal” e que cada Estado mantém sua autonomia. Com a associação dos membros e a transferência de poderes para um núcleo central, dá-se o surgimento do Estado Federal.

Sob a ótica de Roque Antônio Carrazza⁸, a Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas prerrogativas, em benefício da União, sendo, dentre elas, a mais relevante, a soberania.

É notória a convergência de interesses para união dos estados membros, assim, o pacto federativo acaba por ser o reflexo do produto da vontade individual de cada Estado que, unidos, optaram por formar um novo Estado⁹.

De maneira clara, Salete Oro Boff¹⁰ apresenta a estruturação do Estado federal:

o Estado Federal estrutura-se por meio de um órgão central que irradia sua autoridade, com efeito em todo o país, enquanto outros órgãos exercem também autoridade sobre determinadas parcelas daquele território. Os Estados federados são dispostos num todo, constituem uma unidade substancial indivisível e uma unidade formal divisível (Estados-membros e municípios).

Com a associação dos estados, no surgimento do Estado Federal, ocorre entre os entes o chamado pacto federativo, este, que é apresentado pela ideia de Paulo Bonavides¹¹

O Estado Federal surge para a História como um passo adiante na unificação de interesses convergentes. Buscam eles institucionalizar-se por um modo mais perfeito e

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Constituição e Constituinte**. São Paulo: RT, 1997, p. 63.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 137

⁹ BOFF, Salete Oro, apud, ORTIGO, Sérgio. **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 21.

¹⁰ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p.21.

¹¹ BONAVIDES, Paulo. **O caminho para o federalismo das regiões**. In: Revista de informação brasileira, Brasília, a. 17, n. 65, p.116.

eficaz sob a forma de comunhão perpétua e indissolúvel, capaz de exprimir os altos valores da solidariedade, do amparo mútuo, do respeito e da colaboração e da liberdade.

Para concretizar a aliança indissolúvel do estado é posta a Constituição escrita, consagrando o compromisso entre os interesses da unidade nacional e da autonomia regional.

O Estado Federal, para Darcy Azambuja¹², “é um Estado formado pela união de vários Estados que perdem sua soberania em favor da União Federal, a qual aparece assim no Direito Internacional como um Estado Simples”.

Assim, concretizado pelo pacto federal dá-se surgimento do Estado Federal, este que terá como uma de suas prerrogativas mais significantes a Soberania.

A noção de soberania deve levar a entender o Estado como entidade de direito Público que não sofre restrições no seu poder de auto-limitação, de auto-governo e de auto-organização.¹³

Roque Antonio Carrazza, ao definir Estado, mostra a ligação deste com a noção de soberania que lhe pertence:

o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo (grupo social independente), estabelecido num dado território (base territorial). Este ordenamento é originário, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e soberano, porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se governo e se resolve numa faculdade de comando (*imperium*) a que a coletividade deve obediência.¹⁴

Evidentemente que só os Estados de direito externo, unitários ou federais, detêm soberania, nunca os de direito interno. E soberania não tem gradações. Soberania é sempre plena; não pode ser fragmentada.¹⁵

A soberania é a faculdade que, num ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não

¹² AZAMBUJA, Darcy. **Introdução a Ciência Política**. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 135.

¹³ MELO, Osvaldo Ferreira de. **Tendências do Federalismo no Brasil**. p. 22.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.141

¹⁵ Idem. Op. Cit. 13.

reconhece, acima de si, nenhum outro poder. Bem por isso, ela sobrepairá a toda e qualquer autoridade. É atributo da soberania ‘impor-se a todos sem compensação’¹⁶.

A soberania de um Estado é una, não podendo um Estado conter duas ou mais soberanias. Também ela é originária pois não está submetida a outra fonte de poder, seja anterior ou superior a ela. Observa-se que ela se legitima em decorrência de sua existência.

Conforme destaca Roque Antônio Carrazza¹⁷, o Estado é a única instituição soberana, por quanto *superiorem non recognoscens*. De fato, dentre as várias pessoas que convivem no território estadual, apenas ele detém a faculdade de reconhecer outros ordenamentos e de disciplinar a relação com eles, seja em posição de igualdade ou de ascendência.

Destarte, cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento. Em contraposição, os ordenamentos derivados pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade.¹⁸

Observado o aspecto da soberania, pode-se apresentar as diferenças existentes entre Estados Unitários e Confederações,

1.2. Linhas gerais distintivas entre Estado Unitário e Confederação

Em contraponto ao Estado Federal, é importante fazer uma breve introdução acerca dos Estados Unitários e das Confederações, destacando os pontos que os distanciam do Estado Federal.

A estruturação do Estado Unitário conta com apenas um governo estatal que comanda tanto a política quanto a administração do território. Deste modo, ocorre a presença de apenas uma esfera de poder Judiciário, Executivo e Legislativo.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.137

¹⁷ Idem.

¹⁸ CARRAZZA, Roque, apud CRISAFULLI, Vezio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 137.

Pode acontecer de um Estado Unitário apresentar uma descentralização da organização do Estado, inclusive a esfera legislativa, ou até ser constituído por regiões. Entretanto todas as competências dos entes provêm de delegação de um poder central. Este poder central pode, sem observância de limites, extinguir, criar, ampliar ou diminuir qualquer competência que ele delegou, não ficando restrita a imposição de limitações constitucionais no uso de seu poder.

Como todo o poder de delegação provém de apenas uma fonte, que se faz pelo Poder Central, ocorre, assim, presente uma autarquia territorial. Em alguns casos pode ocorrer uma certa regionalização dentro do Estado Unitário, mas toda a regulamentação das regiões continua a cargo de determinação de um ente central.

Pode-se observar neste caso que, ao contrário do Estado Federal, não é a constituição, de forma absoluta, que delega competências e impõe limites. Nos Estados unitários, por meio de normas jurídicas, eles mesmos podem disciplinar a própria atividade soberana¹⁹. Também não se tem presente a possibilidade de duas constituições na qual cada uma tem sua competência e autonomia para se auto administrar.

Roque Antônio Carrazza²⁰ classifica os Estados Unitários, ou Estados simples, a forma que ele prefere nomear, como “aqueles que possuem um organismo político único, não estão ligados a outros Estados, exercitam o direito de legação e, assim, mantêm, sem peias, relações diplomáticas com os Estados estrangeiros”.

Como exemplos de Estados Unitários pode-se citar a Itália, a França, o Japão, a Colômbia e o Peru.

Assim, mesmo que o Estado Unitário seja descentralizado, o que ocorre é apenas a delegação de competências administrativas e não política, como ocorre no Estado Federal.

A aliança de Estados soberanos, com objetivo comum a todos, é classificada como Confederação de Estados. O aspecto principal da Confederação fica a cargo da soberania dos aliados, que permanece inalterada.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 141.

²⁰ *Ibidem*. p. 140.

Aqui está presente uma relação internacional com objetivos comuns. Geralmente a Confederação se dá por meio de um tratado de Estados independentes, nos quais os membros “diferem ao órgão central algumas atribuições, tendo em vista a defesa comum, a segurança de suas liberdades, a manutenção do bem estar de seus habitantes”²¹.

A Confederação ocorre com a aliança de Estados Soberanos, com uma finalidade específica e com características semelhantes. Ela não cria um novo Estado, mas sim uma aliança com um Congresso delegado, no qual cada Estado tem sua representação.

As decisões provenientes do Congresso não vinculam imediatamente os Estados confederados, elas devem ser transformadas, pelo Estado, em direito interno. Como na Confederação os Estados confederados mantêm sua soberania, não há como obrigar o Estado para acatar as deliberações do Congresso, fazendo com que, muitas vezes, as decisões fiquem sem execução.

As Confederações apresentam certa fragilidade e, geralmente, existem por pouco tempo. Quando os interesses convergem para a formação e unificação pode-se observar uma transferência de soberania para a formação de um novo estado. Por outro lado, os interesses nacionais de cada estado confederado podem acabar com o anseio comum, fazendo com que ocorra a extinção da confederação.

Recorrendo à história, pode-se apreciar a formação de algumas Confederações, que geralmente não duram muito tempo, como observado. Como exemplo, a Confederação Norte-Americana que durou de 1781 a 1787, a Confederação Germânica de 1815 a 1866 e a Confederação Suíça de 1815 a 1848.

A grande diferença entre a Confederação e o Estado Federal se dá por meio da soberania. Na primeira, cada Estado mantêm intacta sua soberania, enquanto na segunda cada o Estado detém apenas a competência outorgada pelo Constituição Federal, sendo autônomos e não soberano, cabendo a soberania apenas à União.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 134.

1.3. Características do Estado Federal

Dentre tantas variações de federação, não se pode adotar um conceito único de federação, pois, como visto, cada uma é única e decorre de um sentimento de união diferente, bem como sua historicidade e suas aspirações ao Estado Federal.

A elaboração de uma constituição apresenta-se como pressuposto para existência de um estado, cabendo a ela apresentar como será sua estrutura. A Constituição Federal é quem vai delimitar, delegar e organizar a estrutura do estado. Salete Oro Boff argumenta que:

O Poder Constituinte, na elaboração do texto constitucional, já dispõe do tipo de Estado a ser adotado, daí ser pressuposto do Estado federal a existência de um texto constitucional com essa previsão. Além de conter expressa a opção de Federação, cabe à Constituição garantir a estrutura federativa, formada pela união indivisível dos entes, cuja organização funda-se na pluralidade de ordens jurídicas em um mesmo território estatal: o central, cujas normas incidem nacionalmente, e o regional, caracterizando-se por ordenamentos parciais e por fixar as competências, permitindo que as partes se auto-organizem por meio de legislações próprias. À Constituição cabe assegurar a (co)existência desses ordenamentos de forma harmoniosa.²²

A imposição de uma Constituição Federal é resultante da convergência de interesses dos Estados Federados que são comportados pelo pacto federativo. O pacto federativo está presente no texto constitucional e a prevê a existência de todos os membros, garantindo a sua existência política.²³ Com a presença da Constituição escrita pode-se observar as características comuns entre as federações e, por conseguinte, ocorrendo a possibilidade de composição de linhas gerais.

Na constituição escrita, existem partes que não poderão ser alteradas, sendo consideradas cláusulas pétreas. Também, é nela que se encontra a repartição de competências legislativas, inclusive a fiscal, para os diferentes níveis de governo.

Há de se notar também, a presença de duas ordens de governo constitucionalmente instituídas, cada qual dotada de genuína autonomia uma em relação a outra e responsáveis perante os respectivos eleitores.²⁴

²² BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 26.

²³ Ibidem. p. 22.

²⁴ ANDERSON, George. **Federalismo: uma introdução**. George Anderson; tradução. Federalism: an introduction. Rio de Janeiro. Editora FGV, 2009. p. 20.

Os Estados-Membros desfrutam de autonomia constitucional e legislativa. Entretanto esta autonomia não é plena, pois sofre limitações, devendo observar as diretrizes fixadas pela Constituição Federal e não podendo a esta ser divergentes. A competência de instituir a Constituição Estadual é do legislativo estadual, o que geralmente se dá pela Assembleia Legislativa.

Vale destacar de modo claro a diferença entre o Poder Constituinte da esfera federal e o da esfera estadual. No primeiro, existe um poder constituinte originário, ou seja, ele não está limitado ou subordinado a nada e ninguém, colocando assim uma nova ordem constitucional. De modo diverso, o poder constituinte presente para pôr a Constituição Estadual se caracteriza como um poder derivado, pois ele advém da Constituição Federal. Sendo assim, é limitado aos ditames da Carta Superior.

Olhando de modo mais específico para a estrutura do Legislativo, ocorre a existência do Bicameralismo, uma dualidade de casas legislativas. No âmbito federal, existe uma casa que é a representação direta do povo e a outra que é a representação dos Estados membros chamada de Câmara Alta ou Senado, um reflexo dos interesses das unidades federadas garantidas pelo pacto federal.

Um dos elementos mais marcantes é a existência de, no mínimo, dois níveis de governo, em que um exerce sua jurisdição sobre todo o país e o outro de forma regionalizada, tendo, ambos, relação eleitoral direta com seus eleitores²⁵.

A organização político-administrativa interna se dá por uma pluralidade governamental, as quais devem estar de formas harmônicas e simultâneas entre as esferas autônomas de governo,

Em um Estado Federal ocorre a presença de normas válidas para todo o seu território (ordens totais), mas também a presença de normas válidas só para uma determinada porção do território (ordens parciais). Esta situação é reflexo direto da autonomia conferida pela Constituição Federal aos seus entes federados.

Quanto ao poder Judiciário, tem-se a organização de uma Corte Suprema que é a guardiã da Constituição Federal, sendo aquela a sua “intérprete”. Ela é responsável por controlar a constitucionalidade de todas as leis presentes no território. A Corte Suprema é

²⁵ ANDERSON, George. **Federalismo: uma introdução**. George Anderson; tradução. Federalism: an introduction. Rio de Janeiro. Editora FGV, 2009. p. 19.

instituída pela própria Constituição Federal na medida da necessidade de manutenção da ordem constitucional.

Na federação, ocorre também a inexistência do direito de separação. Uma vez formada, não se admite a retirada ou separação de um membro, o que petrifica a indivisibilidade do vínculo federativo.

Como modo de garantir a forma federada do estado, o poder central federal, geralmente, tem capacidade de intervenção direta em um estado membro que está em desacordo com o equilíbrio federativo. Tais intervenções da União se dão em momentos de crises.

1.4. Federalismo Dualista e Cooperativo

Observando como se dá a distribuição de competências dos entes autônomos quanto à sua limitação de poder dentro da federação, pode-se atribuir dois graus de subordinação quanto ao Estado Federal.

No modelo dualista, a imposição da Constituição, quanto aos respectivos limites, não pode ser ultrapassada, pois ela foi posta pela unidade dos estados membros. Assim, esta dualidade que apresenta sua forma rígida, pode ser tida como uma separação absoluta de competências do federalismo.

O mecanismo de fracionamento federal faz com ocorra uma maior limitação das atribuições da União o que, por outro lado, reflete em uma maior disputa entre os Estados membros, que não acatam intervenção senão exclusiva da União.

Este modelo dual pode ser extraído dos primeiros reflexos da federação norte americana, marco inicial do federalismo moderno²⁶, posta uma Constituição com poucos artigos, onde os estados membros mantiveram o máximo possível de poder em sua posse e repassaram ao poder central somente o pouco que estava expresso no texto constitucional.

²⁶ MALUF, Shaid. **Teoria Geral do Estado**. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p.185.

Neste modo, Myrian Passos Santiago²⁷ aponta que:

A estrutura da União americana concebida pelos elaboradores da Constituição federal foi no sentido de assegurar que o governo nacional que eles estavam criando não fosse tão poderoso que, na prática, absorvesse os estados dos quais a Nação se comporia. Procuraram realizar isto limitando o governo federal a uma lista específica de poderes enumerados, os quais eram essenciais ao seu funcionamento efetivo, enquanto reservaram qualquer outra autoridade aos Estados, que deveriam continuar inalterados como soberanias separadas, exceto no que dizia respeito a quaisquer poderes que eles tinham transferido para a nação.

Sem dúvida, o modelo dual retratava o momento histórico na época que exaltava a formação de individualidades e a ebulição do liberalismo. Entretanto, com o deslinde histórico, o conceito de liberdade foi-se modificando para o ponto de concepção que a intervenção do Estado passaria a ser uma necessidade para garantir a liberdade.

Três grandes motivos fizeram com que os poderes concentraram-se mais com a União, em detrimento dos estados norte americanos. Myrian Passos Santiago²⁸ os aponta: a) a ineficiência da atividade governamental das unidades federadas; b) certas normas necessárias ao bem comum, que só se tornam atuais quando aplicadas em todo o território da União, como no caso do *New Deal*, e c) a exigência de eficácia internacional da Federação, obrigando ao fortalecimento de instituições e diretivas do poder nacional interno.

Com a superação do modelo dualista, surge o federalismo cooperativo, o qual tem, como principal foco, a colaboração entre os Estados- Membros e a União para sanar problemas sociais e econômicos. A presença de um objetivo comum pairando sobre todos os estados membros faz com que ocorra uma maior aproximação e um desenvolvimento de relações intergovernamentais.

Em observância aos acontecimentos nacionais, ante o reflexo sistema externo, a Constituição Brasileira de 1891 sofreu grande influência da Constituição norte-americana, apresentando o modelo dual com a concepção de dois campos de poder. Entretanto, somente na Constituição de 1934 foi adotada a concepção de federalismo cooperativista, tentando-se reduzir os desequilíbrios regionais e buscando a integração nacional.

²⁷ SANTIAGO, Myrian Passos. Modelo Federal dos Estado Unidos da América e Suas Mutações. Em, **Pacto Federativo**. Coord. José Luiz Quadros de Magalhães. Editora Mandamentos. Belo Horizonte. 2000. p. 50-51.

²⁸ Ibidem. p. 54.

1.5. Autonomia dos Estados-Membros

O termo autonomia provém de *nomos* e significa tecnicamente a capacidade de editar normas próprias, para organizar determinado ordenamento. Raul Machado Horta²⁹ sugere que autonomia traduz-se no poder de autogoverno, incluindo a possibilidade de escolher seus governantes e de agir por própria vontade em relação a vários assuntos.

Na formação do Estado Federal, atente-se ao fato de que ocorre uma divisão de poderes entre as unidades federadas e o ente central. Nem uma, nem outra é detentora da universalidade do poder, pois assim, neste caso, ter-se-ia um estado unitário. A autonomia dos estados membros mostra-se com a capacidade que estes têm em expedir normas que organizem, preencham e desenvolvam o ordenamento jurídico dos entes públicos³⁰.

A existência de entes autônomos não quer dizer que haja uma liberdade total e muito menos afasta uma fiscalização ou controle judicial. O exercício da autonomia é assim limitado e observado no que se faz para o equilíbrio da federação. As limitações são postas pela Constituição Federal, que adveio de um poder constituinte originário, elaborada de forma livre. Assim, ocorre uma autolimitação, que reforça ainda mais uma autossuficiência política.

A simples transferência de poderes para os entes federados não satisfaz a ideia de autonomia. É necessário dar instrumentos para que se possa usufruir tais prerrogativas, principalmente em relação às despesas e o gastos e como tudo será arcado. Se um estado autônomo não tiver a capacidade de gerir sua própria arrecadação e finanças, tal autonomia conferida não passará de mera ilusão, pois as unidades governamentais somente podem atuar de forma politicamente eficaz se dispuserem de recursos financeiros³¹. Sob esta ótica financeira, a Constituição faz a fixação de competências de modo a viabilizar que o Estado membro seja realmente autônomo.

²⁹ HORTA, Raul Machado. **A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, p. 17.

³⁰ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 30.

³¹ *Ibidem*. p. 31.

1.6. Repartição de competências.

A repartição de competências é o ponto essencial para que a Constituição Federal garanta um convívio político entre seus estados membros e que se possa garantir a manutenção de todo o sistema federativo. Somente com a competência definida que o estado membro poderá começar a exercer sua atividade normativa.

Como frisa José Afonso da Silva³², “competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão do poder público para emitir decisão nos limites da lei”. A distribuição da competência é um traço fundamental do federalismo e indispensável para que o Estado desempenhe suas funções fundamentais.

Sob esta ótica, a Magna Carta apresenta determinadas competências, o que contribui para estabelecer a autonomia dos entes federados. Deste modo, tal diploma legal disciplina o modo como os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotam e que a eles são reservados, indicando ainda as competências que não lhes sejam vedadas.

José Afonso da Silva³³ explica que a repartição de competências se dá em virtude de interesses, *in verbis*:

O princípio geral que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado Federal é o da *predominância do interesse*, segundo o qual à União caberão aquelas matérias e questões de *predominante interesse geral, nacional*, ao passo que aos Estados tocarão as matérias de assuntos *predominantemente de interesse regional*, e aos Municípios concernem os assuntos de interesse local (...)

Como cada federação apresenta um anseio diferente e com características únicas, a repartição de competências não pode deixar de observar tais diversidades entre os estados membros. Quando uma federação tem por característica ser mais centralizada, ela tende a restringir mais a atuação dos estados membros em face da União. Por outro lado, quando existe uma descentralização mais latente, a parcela de competência da União se reduz, o que é repassado para os demais membros federados.

³² SILVA, José Afonso. **Curso de direito Constitucional Positivo**. 36ª edição. São Paulo: Malheiros. 2012. p.481.

³³ *Ibidem*. P. 480.

1.7. O modelo do federalismo brasileiro

O Estado Brasileiro está organizado de forma federal, instituído pelo Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889. As províncias brasileiras se uniram em aliança, formando um pacto federativo, instituindo uma República denominada Estados Unidos do Brasil. A partir de então as antigas províncias passaram a ter autonomia e alcançaram a possibilidade de organizar suas próprias constituições.

O movimento federalista brasileiro seguiu o modelo dualista norte-americano. A influência da federação norte-americana era tanta que até o nome do país foi replicado. Entretanto, o contexto histórico das duas federações se deram de forma muito diferente. O modelo norte-americano sucedeu de uma Confederação de Estados independentes que se reuniram para o seu fortalecimento. Assim sendo, ocorreu um processo de agregação, centrípeta, de estados com interesses comuns para união e formação de um novo estado. Pelo viés contrário, veio o Brasil adotando uma descentralização de poder do governo em que cedeu parte de sua competência e poder político às antigas províncias. Como já visto, este modelo histórico de constituição da federação é classificado como formação por segregação, ou centrífuga.

Finalmente, com a Constituição de 1891, ocorreu a implementação da República, deixando para trás a Monarquia. A Carta Maior definiu a autonomia política dos estados membros, sua competência e também sua participação nacional. Todavia ela diferia da atual realidade do país.

Como as deficiências da Federação Brasileira eram muito latentes, a partir de 1926, começou um movimento que serviu para apoiar uma maior intervenção da União sobre os entes federados.

Em 1934, após o golpe político que levou Getúlio Vargas ao poder, e conseqüente revolta paulista, foi promulgada uma nova Constituição que adotou um modelo de federalismo cooperativista e também ampliou os poderes da União. Era bem estruturada como a primeira. Apresentou, com mais precisão, as competências tributárias da União, Estados e Municípios.

Em 1937, por meio de um novo golpe, foi outorgada uma nova Constituição que centralizava ainda mais os poderes da União, o chamado Estado Novo de Vargas. Apesar de, em seu artigo 3º, consagrar a Federação, a estrutura de Estado foi unitária, com o poder

forte da União. Como frisa Salete Oro Boff³⁴ “aos Estados-membros restou a possibilidade de legislar sobre matérias de competência da União, nos casos em que esta assim o delegasse como, por exemplo, para suprir lacunas legislativas da legislação federal”.

Neste período ocorreu uma grande redução da autonomia dos governos estaduais, com a administração dos mesmos sendo feita por interventores federais, nomeados por Getúlio Vargas.

Com a queda de Vargas, foi promulgada a Constituição de 1946, elaborada com base nas Constituições de 1891 e 1934. Ela estrutura o federalismo cooperativo e reafirma o federalismo tridimensional, pois os municípios passam a gerir seu governo e sua administração.

Apesar da preocupação da Constituição de 1946 em reforçar a federação, nota-se tendência à centralização, com o enfraquecimento dos entes federativos.³⁵

A Constituição de 1967 preocupou-se principalmente com a segurança nacional, atribuindo mais poderes a União e ao Presidente da República. Quanto ao sistema tributário nacional ocorreu um grande aprimoramento, como enfatiza José Afonso da Silva³⁶

Formulou, em termos mais nítidos e rigorosos, o sistema tributário nacional e a discriminação de rendas, ampliando a técnica do federalismo cooperativo, consistente na participação de uma entidade na receita de outra, com acentuada centralização. Atualizou o sistema orçamentário, participando da técnica do orçamento-programa e os programas plurianuais de investimento. Instituiu normas de política fiscal, tendo em vista o desenvolvimento e o combate a inflação. Reduziu a autonomia individual, permitindo a suspensão de direitos e garantias constitucionais, no que se revela mais autoritária que as anteriores, salvo a de 1937.

Com a instituição do Ato Institucional nº 5, em 1968, ocorreu uma ruptura constitucional, o que possibilitou a publicação de vários decretos-leis que mantiveram a suspensão de direitos e garantias constitucionais. Também ocorreu uma grande centralização de poder no governo federal o que acarretou na redução da autonomia dos estados federados.

Analisando o Federalismo Brasileiro por meio das Constituições, até 1967, Salete Oro Boff³⁷ infere uma divergência quanto ao seu princípio original, mostrando que “os

³⁴ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 65.

³⁵ Ibidem. p. 66.

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 89.

Estados-membros e os Municípios, cuja característica no regime federativo é o seu fortalecimento, perderam terreno em benefício da União e passaram a ocupar posição inferior”.

O Federalismo Brasileiro carrega, decorrente de sua historicidade, uma grande centralização. Assim explica José Luiz Quadros de Magalhães³⁸:

A visão de nosso federalismo como centrífugo explica a nossa federação extremamente centralizada, que para aperfeiçoar-se deve buscar constantemente a descentralização. Somos um Estado Federal a partir de um Estado unitário, o que explica a tradição centralizadora e unitária que devemos procurar abandonar para constituir uma federação moderna e um Estado Democrático de Direito. A Constituição de 1891 constituiu um modelo federal altamente descentralizado, mas artificial, pois não houve União de Estados soberanos, mas sim uma divisão para se criar uma União artificial, que, por este mesmo motivo, recuou nas Constituições Brasileiras posteriores. Não se pode negar a história, mas sim trabalhar com ela para fazer evoluir o nosso Estado para modelos mais descentralizados e, logo, mais democráticos.

Cada Constituição brasileira decorre de uma reflexo dos anseios do momento histórico em que ela se consolidou. Após um momento muito delicado da história brasileira, com uma imensurável perda para a sociedade, no aspecto de liberdades e garantias constitucionais, a Constituição de 1988 veio com a missão a reparar um grande dano e, antes que nunca, solidificar instituições democráticas e representativas.

1.8. Constituição de 1988 e o atual Estado Federal Brasileiro

Denominada de Constituição Cidadã por Ulysses Guimarães, então presidente da Assembleia Nacional Constituinte, a Constituição de 1988 foi toda desenvolvida com o foco para a garantia da cidadania plena.

Em suas primeiras disposições, no art. 1º, ela estabelece a forma federal de estado, composta por três entes federados:³⁹

³⁷ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 67.

³⁸ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Pacto Federativo**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 18.

³⁹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 25/10/2016.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Além da forma federada de organização do Estado, também se pode observar a indissolubilidade da República Federativa do Brasil. Não bastando tal imposição, a Carta Magna declarou em seu artigo 60, § 4º, inciso I, como sendo a forma federada do estado cláusula pétrea. Destarte, enquanto a Carta Maior estiver em vigor, nenhuma alteração poderá ir ao encontro de abolir a forma federada da República Brasileira.

José Afonso da Silva⁴⁰, ao comentar sobre cláusulas pétreas, defende que o texto constitucional não proíbe apenas emendas que ab-roga, de forma expressa, a forma federativa, mas também determinadas tendências a abolir essa forma de organização do estado. Como exemplo, cita o caso em que uma emenda tente retirar parcela da capacidade de auto-organização dos Estados federados.

Com o Estado Federal Brasileiro formado, destaca-se que a União e os Estados membros ocupam o mesmo plano hierárquico. Devem assim receber tratamento jurídico-formal isonômico⁴¹.

A União é o ente que detém a soberania, sendo assim, ela é a única que atua no plano internacional, cabendo aos Estados-membros apenas o exercício de uma autonomia no plano de direito interno. Neste fundamento, ocorreu a delegação da competência para a União, como representante do Estado Brasileiro, conforme art. 21, inciso I e II⁴²:

Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

II - declarar a guerra e celebrar a paz;

⁴⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 69.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 151.

⁴² http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 25/10/2016.

A organização político-administrativa da federação brasileira se dá em três esferas com papéis distintos, conforme art. 18 da CF/1988, que são: a União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios. Além da divisão nas três esferas, o mesmo artigo garante a autonomia dos entes federados.

A descentralização política traduz uma maior participação dos cidadãos na vida e no desenvolvimento do Estado, enquanto a descentralização administrativa relaciona-se à distribuição de forças no Estado, à localização de órgãos e funções deliberados pelo poder central⁴³.

A autonomia dos Estados-membros é reforçada pelo art. 25 da Constituição Federal, onde apresenta a necessidade de que cada Estado deve organizar-se e reger-se por sua própria Constituição Estadual. Assim, ocorre a coexistência de duas Constituições. As Constituições Estaduais devem observar a diretrizes da Magna Carta Federal, não podendo ir de encontro à esta. O Poder Constituinte das cartas estaduais é classificado como derivado, pois ele decorre do poder constituinte originário.

O período que antecedeu a promulgação da Constituição de 1988 foi marcado por uma grande centralização do poder e uma supressão considerável de direitos constitucionais. Ante tal característica, a Constituição atual teve a pretensão de restaurar a técnica federativa. A subordinação estadual deu lugar ao fortalecimento da autonomia⁴⁴. Deste modo, as possibilidades de intervenção federal e estadual ficaram restritas aos casos extremos, previstos na Magna Carta.

Foi para evitar possíveis choques que o legislador constituinte delimitou as competências federais e estaduais. União e Estados só podem desenvolver suas atividades nos campos que lhes forem reservados. Assim, nem a União há de invadir os limites de competência dos Estados, nem estes poderão imiscuir-se em assuntos federais.⁴⁵

O Distrito Federal, presente no art. 1º do texto constitucional, é instituído como um território neutro, subordinando ao poder federal. A regulamentação do Distrito se dá por meio dos artigos 27, 32 e 77, CF, que estabelecem as regras estruturantes do DF, bem

⁴³BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 74.

⁴⁴Ibidem. P. 78.

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 158.

como a forma de eleição do governador e dos deputados. Estes desempenham competência legislativa para criar a própria lei orgânica do Distrito.

A autonomia política dos Municípios encontra-se disposta no art 29 da Carta Maior, que prevê a forma de edição da Lei Orgânica do Município. Uma das peculiaridades da Federação Brasileira consiste justamente na presença dos municípios como pessoas políticas federadas. Os municípios detêm a autonomia de poder eleger seu próprio chefe do executivo, o legislativo local e apresenta sua administração própria. Não por menos, que o texto constitucional reservou uma parcela de autonomia a este membro.

A presença do municipalismo na federação acarreta em um novo modelo federal, que deixa para trás o velho modelo dual, adotando um modelo tridimensional. Sem dúvida, com a delegação de competências pela Carta Maior a força municipal foi revitalizada.

Com toda a exposição da origem do Estado Federal e a presença da forma federada de organização do Estado Brasileiro resta agora um estudo sobre o sistema fiscal que mantém esta estrutura e que vai culminar no debate da divergente utilização da autonomia dos Estados-membros defronte ao cooperativismo federal.

2. Características do Sistema Tributário Nacional Brasileiro

Neste capítulo será analisado o sistema de tributação na Federação Brasileira. Inicialmente, far-se-á um apontamento histórico quanto aos tributos e suas mudanças chegando ao atual sistema fiscal normativo vigente. O enfoque maior será dado à categoria dos impostos, para na sequência dirigir a reflexão ao principal imposto sobre o consumo brasileiro, determinado na Constituição Federal em seu artigo 155, II, conhecido como Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de Transportes interestaduais e intermunicipais e de Comunicação - ICMS.

2.1. Uma evolução histórica do tributo no Brasil

Com o propósito de delimitar o recorte histórico dos tributos brasileiros, serão apresentadas algumas alterações e a evolução do sistema fiscal a partir da instituição da primeira Constituição Federal, em 1891.

A Constituição Federal de 1891, como já visto⁴⁶, consagrou o princípio federalista. No campo tributário, ela adotou um sistema de discriminação rígida. Para a União, ficaram os impostos de importação, o direito de entrada e saída de navios, as taxas de selo e as contribuições postais e telegráficas. Já para os Estados, ficaram o imposto sobre imóveis rurais e urbanos, imposto sobre indústrias e profissões, imposto de exportação (alcançava apenas os produtos de sua própria produção), imposto sobre a transmissão de propriedade e taxas e selos (para negócios de sua economia).

Ubaldo Cesar Balthazar⁴⁷ aponta, neste momento, que dois problemas sérios foram criados, sem que os contribuintes, à época, percebessem suas repercussões futuras: a superposição de tributos, provocando uma concorrência tributária entre União e Estados, e o alijamento dos Municípios da discriminação de rendas tributárias. Os então tributos municipais ficavam a critério do Estado.

⁴⁶ p. 20.

⁴⁷BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 110.

O imposto de renda - IR - foi instituído no Brasil somente em 1922, através da Lei de Orçamento nº 4.625, em seu artigo 31. Entretanto a lei foi emendada em 1923 e o IR só passou efetivamente a ser cobrado em 1924.⁴⁸

Com a Constituição de 1934, ocorreu a reforma do Tesouro Nacional, com a delimitação e redefinição da administração das finanças. Uma das inovações foi no sentido de demarcar os limites tributários da União e dos Estados e ampliar o rol de tributos da União. Os Municípios, finalmente, foram dotados de autonomia política, administrativa e financeira,⁴⁹ tendo recebido uma competência própria para instituir alguns tributos como o imposto predial e territorial, imposto de licença e imposto sobre diversões públicas⁵⁰. Neste momento, também se estruturou o princípio da uniformidade dos impostos em todo o território nacional.

Outra novidade constitucional foi a previsão de competência para os três entes tributantes para instituir a Contribuição de melhoria⁵¹. Também foi vedada a bitributação, que proibia exercer de forma cumulada a competência da União e dos Estados. Caso ocorresse de os dois entes tributar, o imposto instituído pela União prevaleceria.

Com a Constituição Federal de 1937 não houve grandes modificações à forma dos tributos. Entretanto, ao delimitar a competência da União, o texto constitucional pretendeu que os recursos arrecadados pelos tributos fossem suficientes para desempenhar as suas tarefas e promover a justiça social, provocando o desenvolvimento de todas as regiões⁵². Aqui se percebe a presença do federalismo cooperativista.

Em 1946, o novo texto constitucional reduziu a competência dos Estados e fixou uma alíquota uniforme para o Imposto sobre Vendas e Consignação, que era de competência de cada Estado. Na esfera municipal, ocorreu a criação de dois novos impostos, Imposto sobre Atos de sua Economia e Imposto de Indústria e Profissões. Enquanto isso, o Distrito Federal continuou subordinado à União, sem autonomia constitucional.

⁴⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 113.

⁴⁹ *Ibidem*. p.115.

⁵⁰ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 116.

⁵¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p.117.

⁵² BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 118.

Em relação à cobrança de Contribuições de Melhoria, teve uma significativa mudança quanto a sua incidência. A partir de agora, tal tributo só poderia ser cobrado quando ocorresse uma valorização do imóvel decorrente de obra pública e, não mais, em virtude da realização de mera obra pública. Além disso, o valor não poderia ser maior que a despesa realizada e nem maior que a valorização do imóvel decorrente da realização da obra.

Após o golpe de estado que ocorreu em 1964, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, também conhecida como a Reforma Tributária de 1965. Neste momento foi estruturado um verdadeiro Sistema Constitucional Tributário, com a colocação de forma expressa de vários princípios informadores do sistema, além de uma rígida discriminação de competências tributárias.⁵³

Com a Emenda Constitucional foram-se previstas algumas imunidades, como a imunidade recíproca entre pessoas políticas, dos templos, dos partidos políticos, dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão. Foi adotada uma discriminação rígida quanto à competência para instituir impostos, cessando a competência concorrente entre os entes políticos. A partir de então, os impostos foram classificados em quatro grupos: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação e os impostos especiais. Ocorre a substituição do Imposto sobre Vendas e Consignações pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, cuja competência ficou a cargo dos Estados.

Velocino Pacheco Filho⁵⁴, ao discorrer que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM-, afirma que ele tornou-se o principal imposto estadual, representando parcela apreciável das receitas próprias dos Estados-membros. E que o princípio fundamental do ICM, inspirado no Imposto sobre o Valor Agregado, que vinha sendo aplicado na Europa, era o da “não cumulatividade”.

Em 1966, entrou em vigor a lei 5.172, denominado Código Tributário Nacional - CTN. Com destaque às inovações do código, observa-se a concessão de uma feição econômica às hipóteses de incidência tributárias e a integração do Sistema Tributário Nacional.

⁵³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 162.

⁵⁴ Idem. Ibidem. p.162.

A Constituição de 1967 trouxe uma grande centralização das competências em favor da União. Os Estados e os Municípios ficaram com a competência de poucos tributos, entretanto, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias ficou reservado aos Estados e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis foi atribuído à competência dos Municípios.

Esta reserva de competências aos Estados e Municípios não abarcava o poder de conceder isenções, que permaneceu com a União. Desta forma, a fixação das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis eram fixados pelo Senado Federal. Em relação aquele, ocorria uma limitação ainda mais significativa, considerando que um Estado só poderia conceder isenção ou qualquer benefício fiscal, se houvesse aprovação unânime dos outros Estados⁵⁵.

Salete Oro Boff⁵⁶ destaca que, como forma de compensar a centralização da competência tributária, ocorreria uma divisão da receita entre os demais entes. Entretanto tais repasses não se realizaram na prática, com a justificativa da necessidade de utilizar os recursos para a solução de problemas nacionais considerados “de urgência”.

A Constituição Federal promulgada em 1988 manteve os princípios gerais sobre tributação presentes nas Constituições anteriores e abarcou alguns que estavam implícitos. Também ocorreu uma grande ampliação das imunidades tributárias, normas que limitam o poder de tributar.

Quanto ao ICM, aconteceu uma ampliação em relação a seus fatos geradores. O imposto passou a ser conhecido pela sigla *ICMS*, com a incorporação da prestação de serviços de transporte e comunicação. Tal alteração se deu na tentativa de simplificar o Sistema Tributário, com a fusão de seis impostos: o Imposto sobre Circulação de Mercadoria; o Imposto sobre Transporte Rodoviário, o Imposto sobre Comunicações, o Imposto Único sobre Energia Elétrica, o Imposto Único sobre Combustíveis e o Imposto Único sobre Minerais.

⁵⁵ BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005, p. 121.

⁵⁶ Ibidem. P. 122.

Em relação ao princípio da não-cumulatividade, a Constituição passou a tratá-lo como um direito de compensar e não apenas de abater o imposto cobrado nas etapas anteriores de circulação de mercadorias⁵⁷.

2.2 A repartição de receitas entre os Entes Federados.

Para que um ente federado exerça sua autonomia de maneira plena, dentro dos limites constitucionais impostos, antes de tudo as unidades federadas devem ser independentes umas em relação às outras. A autonomia administrativa e constitucional ou política, das entidades federadas, para que seja garantida, é necessária que seus entes estejam em gozo de autonomia financeira.

Nada adianta um Estado ter sua autonomia assegurada pela Carta Maior, se não lhe é dada ferramentas para que tal atribuição seja realmente usufruída. O sistema de distribuição de competências faz com que todos os entes federados integrem um sistema participativo no produto dos impostos arrecadados⁵⁸.

Junto com a distribuição de competências, a repartição de receitas também é um elemento essencial para a garantia da autonomia funcional dos Estados. Esta última apresenta um papel importante quanto aos pilares de sustentação monetária e repasse de verbas arrecadadas.

A repartição de receitas de produtos da arrecadação se dá de forma obrigatória e com percentuais estipulados de forma constitucional ou infraconstitucional, podendo ser de duas formas: diretas ou indiretas.

Na primeira ocorre a distribuição do valor arrecadado de forma direta entre os entes federados com o objetivo de devolver recursos de base tributária específica. Neste

⁵⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 167.

⁵⁸ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p.78.

caso, ocorre quando o imposto é de competência da União, mas uma parte da arrecadação é repassada diretamente para os Estados, Distrito Federal ou Municípios⁵⁹.

As transferências diretas que a União faz para os Municípios, dos valores arrecadados através do Imposto Territorial Rural - ITR, é um exemplo. Neste caso será repassado, para cada município, 50% do produto arrecadado referente à sua base territorial. Existe também a opção do município ficar com 100% do valor arrecadado caso ele fiscalize e cobre o tributo, conforme artigo 158, inciso II da Constituição Federal.

As transferências de receitas que ocorrem de forma indireta são distribuídas por meio de Fundos Especiais, que se dividem em quatro tipos de fundos⁶⁰: Fundo de Compensação de Exportações (FPEEx), Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e os Fundos Regionais. Para cada fundo existe uma normatização diferente para determinar qual a porção que cada ente político receberá.

Os fundos são alimentados por repasses feitos pela União⁶¹, que provém da arrecadação do Imposto de Renda (ressalvados os casos previstos no art. 157, I e 158, I daCF) e do Imposto sobre Produto Industrializado.

A repartição de receitas encontra seu fundamento nos artigos 157 a 162 da Constituição Federal, e estabelece de forma clara definições quanto à arrecadação e o repasse de valores advindo da cobrança de tributos.

Todo o funcionalismo de um Estado federado apresenta um custo. Assim, é por intermédio do repasse de verbas, seja de forma direta, seja de forma indireta, que todo o sistema se sustenta. Também, ressaltando, todo o produto que advém da arrecadação dos tributos.

2.3 A Competência para instituir tributos

Roque AntonioCarrazza⁶² conceitua a competência tributária como a aptidão de criar, *in abstracto*, tributos. Diz o autor:

⁵⁹ MENDONÇA, Maria Lírida C. A.(org.). **Teoria constitucional tributária em evidência**. Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010, p. 288-289.

⁶⁰ Ibidem. P.289-290.

⁶¹ Idem.

No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no an e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e a sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

Geralmente, os tributos são instituídos por meio de lei ordinária, cabendo à lei complementar somente a matéria que foi reservada para essa modalidade. Tal disposição apresenta-se com base no art. 146 da Constituição Federal.

Os titulares de competência tributária no Brasil correspondem às pessoas políticas discriminadas na Constituição Federal. O grupo que forma tais pessoas é composto pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Somente eles poderão, conforme o estabelecido, criar tributos.

Em relação a competência, Luciano Amaro⁶³ descreve que ela é indelegável. Assim, ao seu destinatário não lhe é permitido transferir ou delegar a competência. Sua base legal está exposta no artigo 7º do Código Tributário Nacional. Entretanto tal princípio não foi reproduzido na Constituição atual, mas apresenta correspondência constitucional no art. 18 da Constituição Federal de 1946, vigente quando da elaboração do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma que a pessoa política não pode delegar sua competência, ela não pode renunciar a ela, no todo ou em parte. Como se trata de direito público constitucional, esta matéria é indisponível⁶⁴. No entanto a pessoa política é livre para exercer sua competência tributária, é livre para criar ou não os tributos que a Constituição lhe outorgou⁶⁵.

Destarte, cabe a faculdade de o ente político poder exercer sua atribuição, exercitá-la parcialmente ou ainda deixar de exercitá-la⁶⁶. A faculdade de não exercer a competência a ela outorgada, não permite que outra pessoa política possa exercê-la.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 513.

⁶³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 122.

⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 696.

⁶⁵ MENDONÇA, Maria LíridaC. A..(org.). **Teoria constitucional tributária em evidência**. Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010, p. 304.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 657.

Roque Antonio Carrazza⁶⁷ aponta que a competência tributária é incaducável, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos.

Dentre os doutrinadores, Celso Ribeiro Bastos⁶⁸ apresenta a evolução do conceito de tributo:

O tributo é, pois, o dever dos contribuintes de pagarem uma certa quantia em dinheiro ao Estado independentemente de o Poder Público lhe ter prestado algum favor ou serviço, assim como sem vinculação à prática de qualquer ato ilegal pelo contribuinte. A obrigação de pagar tributo deflui tão somente de ter o contribuinte se inserido debaixo de alguma daquelas situações hipoteticamente descritas pela norma como geradoras da obrigação tributária. Por meio dos tributos o Estado abastece os seus cofres para poder satisfazer suas necessidades.

Luciano Amaro⁶⁹ define tributo como sendo a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, através do julgamento do Recurso Especial 130.384/CE, afirma que o Sistema Tributário Nacional adota a teoria pentapartida de tributos sendo composta por cinco espécies tributárias. Estas espécies tributárias são divididas em impostos, taxas, contribuições especiais, empréstimo compulsório e contribuições de melhoria. Tal classificação leva em conta as particularidades de cada tributo. Vale ressaltar que, sob a ótica federal, o Supremo Tribunal Federal é guardião da Constituição, sendo assim, seu legítimo intérprete.

Dentre as espécies tributárias presentes no ordenamento jurídico brasileiro, será dada maior atenção à figura do imposto, objeto da pesquisa.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 691.

⁶⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3ª ed.. São Paulo: Saraiva, p. 96-97.

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 47.

2.4 A espécie tributária Imposto

A previsão constitucional dos impostos está presente no artigo 145, inciso I da CF/88, entoadando que eles poderão ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

O Código Tributário Nacional⁷⁰, em seu artigo 16, conceitua imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Com essa conceituação, extrai-se que imposto não tem natureza de contraprestação e ele decorre de uma situação que é determinada pelo ente estatal, independente da ação estatal.

Luciano Amaro⁷¹ discorre sobre o fato gerador dos impostos:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado *especificamente dirigida ao contribuinte*. Ou seja, para exigir o imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado para dirigida a promover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte. Se o fato gerador não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado.

Ubaldo Cesar Balthazar destaca que o ato praticado pelo particular deve ter caráter econômico, e que reflita uma capacidade econômica por parte do contribuinte⁷². Desta forma a ideia central de imposto é voltada à atividade econômica desempenhada pelo particular, pessoa física ou jurídica, atividade essa antes normatizada, pré-configurando uma hipótese legal.

A obrigação tributária, no caso dos impostos, tem como fato gerador a situação prevista em lei. O simples apontamento do fato gerador, ou hipótese de incidência, não faz com que nasça a obrigação tributária. É necessário que ocorra a efetiva realização da

⁷⁰ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm, acesso em 06/11/2016

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 5.

⁷² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Ed. Diploma Legal. 1999, p. 45.

situação descrita para que, partir de então, possa surgir a obrigação tributária do contribuinte⁷³.

Os impostos devem ser cobrados em razão da capacidade contributiva do sujeito passivo⁷⁴. Partindo desta lógica, podem ser graduados como proporcionais, progressivos e regressivos.

Os impostos proporcionais apresentam a gradação correspondente a um percentual (alíquota) da correlativa base de cálculo, que é o critério de dimensionamento do respectivo fato gerador⁷⁵. Por outro lado, os impostos progressivos apresentam alíquotas crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto.

Em observância ao Sistema Tributário Nacional adotado pela Constituição Federal, observa-se a presença de três modalidades de competência para a instituição dos impostos, que se apresentam como: competência privativa, residual e comum.

Luciano Amaro⁷⁶ expõe, de forma clara, estas três modalidades de classificação de competência tributária de uma forma didática:

Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência dos Municípios e do Distrito Federal. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuições de melhoria) atribuída a todos os seus entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Em relação aos impostos, a Constituição Federal optou por delegar, privativamente, a competência aos Estados, Distrito Federal e Municípios. A União, além de instituir impostos de competência privativa, o qual detém a maioria, também possui a competência residual, presente no art. 154, CF. Assim, somente ela poderá criar imposto diverso do que já está discriminado na Constituição Federal.

A distribuição de competências pode ser observada na Constituição Federal está assim disposta: União (art. 153 e 154), Estados e Distrito Federal (art. 155), Municípios e

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. rev. atu. eampli. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 319.

⁷⁴ Ibidem. P. 20

⁷⁵ Idem.

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 117.

Distrito Federal (art. 156). Destarte, constata-se que o Distrito Federal cumula a competência atribuída aos Estados e aos Municípios.

O art. 155 da Constituição Federal apresenta os impostos de competência dos Estados federados e do Distrito Federal, *in verbis*⁷⁷:

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

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

Assim, a Constituição Federal optou por delegar a competência para instituir o imposto sobre circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme inciso II apresentado, aos Estados e ao Distrito Federal. Este imposto, por ser objeto do presente estudo, será apresentado de forma mais detalhada a seguir.

2.5- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Comunicação - ICMS.

O ICMS é um imposto que apresenta uma base tributária de alta mobilidade e também é uma das grandes fontes de arrecadação do Brasil. Isso justifica a atenção considerável que à ele é dado.

O fato gerador do referido imposto, conforme o princípio da legalidade, é definido por lei, que, regra geral, se dá pela forma ordinária. Entretanto, existe previsão na Constituição Federal, no seu art. 146, III, dispondo que cabe à lei complementar estabelecer normas tributárias gerais, principalmente sobre a definição dos fatos geradores dos tributos.

⁷⁷ Disponível em (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm), acesso em 06/11/2016.

Pontua-se que a Constituição não criou tributos em espécie, mas ordenou que as normas gerais de tributação fossem postas por lei complementar, em face da lei ordinária. As leis complementares apresentam uma tramitação um pouco mais “difícil”, tendo em vista a necessidade de *quórum* maior para sua aprovação nas duas casas do Congresso Nacional, conforme se constata no art. 69, CF.

A regra matriz de incidência do ICMS está presente no art. 155, II, e § 2º, IX, *a* e *b*, da Constituição Federal. Assim, conforme art. 155, II, incidirá sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. Em atenção às alíneas apontadas *a* e *b*, do § 2º, IX, do mesmo artigo, o ICMS incidirá também sobre a “entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço” (art. 155, § 2º, IX, *a*, CF); e “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” (art. 155, § 2º, IX, *b*, CF).

Com a imposição constitucional, a Lei Complementar n. 87 de 1996 estabeleceu as normas gerais sobre o ICMS, que são aplicáveis a todos os Estados e o Distrito Federal. Assim, em seu art. 2º, ela apresentou os fatos geradores atinentes a este imposto⁷⁸:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

⁷⁸ (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm) , acesso em 11/11/2016.

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Além de apresentar os fatos geradores atinentes ao ICMS, a Lei Complementar trouxe também hipóteses de não incidência do imposto, em seu art. 3º. Neste ponto identificam-se as isenções tributárias, ante as imunidades tributárias, hipóteses de não incidência, previstas no texto constitucional.

Nota-se, na nomenclatura do imposto, a presença do termo “operações relativas à circulação de mercadorias”. Cabe fazer uma explanação sobre o termo. Hugo de Brito Machado⁷⁹ afirma que a principal das *operações* é o contrato de compra e venda. Entretanto, ele faz a ressalva que o simples contrato de compra e venda não gera o dever de pagar ICMS. Para que efetivamente nasça a obrigação tributária, deve-se observar os atos negociais que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípua de promover a circulação de mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo.

Em relação a “mercadorias” extrai-se a ideia de *coisas móveis*. *Coisas* porque são bens corpóreos que valem por si e não pelo que representam e *móveis* porque, no ordenamento jurídico brasileiro, os bens imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias⁸⁰. As mercadorias são coisas destinadas ao comércio, assim, o que as caracteriza é a sua destinação.

Quanto aos serviços, que são sujeitos ao recolhimento de ICMS, estes são apenas em relação ao transporte intermunicipal, interestadual e de comunicações. Os demais serviços estão sujeitos a outro imposto, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS, de competência municipal. Os serviços alcançados pelo ICMS só são tributados se tiverem caráter oneroso, conforme inciso III, do art. 2º da Lei Complementar 87. Assim, exclui-se a

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. rev. atu. eampli. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 385..

⁸⁰ Ibidem, p. 387.

incidência do imposto quando ocorre o transporte da carga própria, de modo não oneroso, e a prestação de serviço de transporte gratuito.

De forma geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação relativa à circulação de mercadoria ou o preço do respectivo serviço. Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais concedidos.⁸¹ Existe a previsão na Lei Complementar 87/96 de que também fazem parte da base de cálculo o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, (art. 8º, II, a); o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; (art. 8º, II, b) e a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.(art. 8º, II, c).

O lançamento dos ICMS é feito por homologação, conforme art. 150 do CTN. Luciano Amaro⁸² aponta que nesta modalidade de lançamento o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo.

Neste caso, não existe ato da autoridade para o lançamento. Ela, após o lançamento do tributo, homologa o pagamento. Os atos da autoridade somente são necessários quando o contribuinte deixou passar o tempo para o pagamento. O lançamento por homologação vem sendo uma tendência atual, pois demanda uma menor atividade do Estado, neste caso o grande encargo tanto para o cálculo como o recolhimento recai sobre o sujeito passivo da obrigação, neste caso o contribuinte.

Em relação às alíquotas, a Constituição Federal estabeleceu o caráter seletivo, em relação à essencialidade das mercadorias e dos serviços, presente no § 2º, inciso III, do art. 155. Como o ICMS tem um caráter nacional, a própria Constituição apresentou algumas limitações em relação às alíquotas, conforme incisos IV e V, do mesmo artigo, *in verbis*:

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

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

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. rev. atu. eampli. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 395.

⁸² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 391.

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;

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;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

A Magna Carta deixou claro que, caso ocorra a utilização de seletividade quanto a graduação da alíquota, esta somente poderá ser fixada quanto ao critério de essencialidade. Deste modo, deveria ocorrer que produtos mais essenciais tivessem alíquotas menores e produtos menos essenciais, alíquotas maiores, nunca ultrapassando os limites impostos pelo Senado Federal.

Entretanto, o que acontece na prática, é que os Estados preferem elevar as alíquotas sem observar a essencialidade dos produtos ou serviços, indo de encontro com a norma constitucional. Os casos mais recorrentes são observados sobre a tributação de ICMS com os combustíveis, a energia elétrica e os serviços de comunicação, pois existe uma comodidade na forma de sua arrecadação.

Em relação ao inciso IV, do art. 155, CF, os Estados poderão reduzir suas alíquotas até o limite definido por Resolução do Senado. Para que se conceda redução abaixo do valor fixado, é necessária a deliberação entre os Estados, de forma a conceder a autorização. Assim, qualquer alíquota fixada abaixo do limite disposto pelo Senado Federal, será considerada como incentivo fiscal.

A competência legislativa do Senado Federal, neste caso, se sustenta pelo fato de ele ser a representação dos Estados Federados no Congresso Nacional. Ao contrário da Câmara dos Deputados, que é tida como a representação do povo, tendo em vista a proporção das vagas na casa ser de acordo com a população de cada Estado.

2.5. A Política Nacional Fazendária por meio de Convênios.

O art. 100 do Código Tributário Nacional dispõe que os convênios firmados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios são normas complementares às leis e aos decretos. Luciano Amaro⁸³ discorre que existem acordos de pessoas políticas que visam a fiscalização, a arrecadação dos tributos e a troca de informações fiscais.

Por outro lado, convênios também são firmados entre os Estados e o Distrito Federal, com observância à Lei Complementar n. 24/1975, que regulamenta o disposto no art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal. Estes são inovadores do direito tributário, pois eles definem as isenções, benefícios e incentivos fiscais em relação ao ICMS.

A Lei Complementar nº 24/1975 estabeleceu que a concessão de isenções fiscais de ICMS deve ser estabelecida através de convênios celebrados entre os Estados. Esta foi uma maneira de tentar solucionar a ‘guerra fiscal’, já presente entre os Estados. Neste contexto, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Sua finalidade é a de promover ações necessárias à elaboração de políticas e procedimentos para que se possa exercer⁸⁴, de forma harmônica, a competência tributária delegada aos Estados e Distrito Federal.

2.6. O princípio da não cumulatividade e a forma de cálculo do ICMS.

Conforme disposição constitucional, o ICMS é acobertado pela não cumulatividade do imposto. Assim prevê o art. 155, §2º, inc. II, CF, que o imposto 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.

A regra da não-cumulatividade trazida pela Constituição Federal não é uma sugestão que o legislador possa ou não acatar⁸⁵, mas sim um princípio de eficácia plena, que deve ser integralmente seguido.

⁸³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p.214.

⁸⁴ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p. 129.

⁸⁵ BALHAZAR, Ubaldo Cesar (org). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004, p. 16.

Roque Antonio Carrazza⁸⁶ aponta que o ICMS não comporta a cumulatividade, pois em cada operação ou prestação é assegurado ao contribuinte o abatimento, uma dedução correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações de serviços anteriores.

A incidência do ICMS se dá de operação em operação, entretanto, na atual forma de não cumulatividade, o recolhimento do imposto devido se dará por meio da apuração de créditos e débitos dentre de um determinado período de tempo⁸⁷. É o que dispõe o art. 24 da Lei Complementar nº 87/1996. O método contábil é utilizado para fazer a apuração de entrada e saída de mercadoria do estabelecimento, de modo que a primeira gera um crédito contábil e a segunda um débito.

A apuração do imposto ocorre após a etapa de operação dentro do estabelecimento, que aí vai se apurar o valor do imposto a ser pago. O valor a ser pago na operação final, que se faz com a saída, será deduzido do valor da operação inicial, presente na entrada da mercadoria. Quando o valor da saída, débito, for maior que o valor de entrada, crédito, existirá a obrigação de recolher o tributo. Quando for o inverso, ocorrer mais créditos que débitos, verifica-se a existência de saldo credor, que pode ser levado para o credor seguinte, que por sua vez não precisará recolher o imposto.

Nota-se que o imposto é incidente sobre o valor que é adicionado à mercadoria a cada nova etapa econômica. Caso a mercadoria sofre uma variação a maior, no seu caráter econômico, existirá presente a obrigação do recolhimento quanto à variação a maior. Se o contrário ocorrer, existirá a presença do crédito, que acompanhará a mercadoria.

A apuração do valor acrescido pode-se dar por dois métodos. O primeiro é chamado de base sobre base, que utiliza a diferença entre a base de cálculo na entrada e na saída. Nesta diferença incidirá a alíquota para se chegar ao valor do imposto devido. O segundo método é chamado de imposto sobre imposto. Neste caso, o montante do imposto a ser pago será obtido através da diferença de imposto pago na fase anterior com o da fase posterior. Este é o modelo brasileiro.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 357.

⁸⁷ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em 'Guerra Fiscal'**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p. 144.

A Constituição Federal em seu art. 155, §2^a, II, *a*, denomina o efeito de recuperação. Acontece que o efeito recuperação faz com que todo o valor pago a menor, decorrente de uma alíquota menor ou isenção, será recuperado na etapa seguinte da cadeia produtiva. Assim, a mercadoria que teve uma isenção ou foi cotada com uma alíquota menor, não carregará consigo o devido crédito para a compensação posterior⁸⁸. O que fará com que esse valor seja recolhido na etapa posterior, não chegando ao consumidor final.

No método imposto sobre imposto, a concessão de incentivos fiscais beneficia apenas a etapa produtiva que a recebeu, pois ela será recuperada na etapa posterior. Assim, na prática, para o consumidor final, existe uma anulação da do benefício fiscal.

Deste modo, o ICMS é um imposto com características especiais e, mesmo tendo a competência outorgada aos Estados e ao Distrito Federal, apresenta uma grande e complexa normatização em caráter nacional a ser observada.

É com base na regulamentação infraconstitucional e de caráter nacional, e a consequente violação constitucional, que será apresentado e discutido como se dá a “guerra fiscal” entre os Estados e o Distrito Federal. Com observância às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal quando movidos para resolver as inconstitucionalidades apresentadas.

⁸⁸ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p. 145.

3. A “Guerra Fiscal” entre os Estados-membros da Federação.

Como visto, a competência para a instituição do ICMS ficou a cargo dos Estados. Entretanto, tal competência não é irrestrita. A própria Constituição Federal apresentou limitações, exclusões e, da mesma forma, atribuiu ao Congresso Nacional a tarefa de apresentar regramentos de uniformização do imposto. Esta normatização se dá através de Leis Complementares, Resoluções do Senado Federal e de deliberações entre Estados-membros.

Os Estados começaram a conceder benefícios fiscais para empresas se instalarem em seus territórios, na justificativa de promover o desenvolvimento regional. Mesmo com regras para regulamentar a concessão dos incentivos, é recorrente ver nos tribunais a briga entre os Estados, na busca pela declaração de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos.

Neste ponto serão apresentadas as controvérsias que surgiram entre os Estados-membros, e a constante busca por receitas, muitas vezes ultrapassando o princípio cooperativo federal, acarretando um grave desequilíbrio fiscal interno.

3.1. A busca pelo desenvolvimento econômico

No início dos anos 1990, com a abertura econômica, o controle de despesas e a implantação do Plano Real, criou-se um ambiente de livre movimento de capitais⁸⁹ e com forte participação de capital estrangeiro no país. A falta de uma política de estabilização regional, por meio do governo central, fez com o que ocorresse uma grande corrida dos Estados membros da Federação pela captura de receita.

A concessão de isenções fiscais, de forma isolada pelo Estado concedente, objetiva atrair novos empreendimentos para seu território. À primeira vista, quando uma isenção é concedida, culmina numa renúncia fiscal, pois aquela não vai gerar receita de ICMS. Entretanto, ela vai movimentar toda a economia regional e produção de empregos.

⁸⁹BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p. 169.

Ainda mais, o Estado participa, através dos Fundos, da arrecadação federal que se deu pelo recolhimento do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados gerados pelas indústrias⁹⁰, conforme art. 159, I, da Constituição Federal.

Quando uma indústria é atraída para determinada região, ela tende a apresentar uma logística para aumentar a demanda do produto para outros Estados. Ocorre que, com o princípio da não cumulatividade do ICMS e com o princípio da origem e do destino nas operações interestaduais do ICMS, a guerra fiscal torna-se mais evidente.

Em escala interestadual, quando uma mercadoria originária de um Estado isento se destina à um Estado que não prevê a isenção, o contribuinte do Estado de destino pode requerer o crédito que deveria ter sido arrecadado. Desta forma, percebe-se que quem “paga” pela isenção dos benefícios fiscais é o Estado final do consumo.

O mundo globalizado apresenta a característica de interligação, por onde se usa técnicas para se ter o menor custo de produção de uma mercadoria. Quando a empresa consegue produzir suas mercadorias a preços mais baixos, mais competitiva ela entra no mercado.

As empresas sediadas nos Estados que não têm isenções, pressionam o Estado em que está sediada para a concessão de benefícios, sob pena de mudança para os que dão incentivos. Assim, é recorrente a presença de Estados que concedem benefícios na contrapartida do incentivo concedido por outro.

Por outro ponto, quando um ente estadual concede uma isenção para determinada empresa se fixar em seu território, ele fecha os olhos para as empresas já instaladas em seu território. Estas não terão incentivos fiscais, e inevitavelmente irão pressionar o Estado para a concessão de um benefício fiscal até então não inexistente.

Seja no âmbito interestadual, seja no âmbito intraestadual, a guerra fiscal faz com que eleve a pressão para a concessão de benefícios fiscais. No embate entre os Estados, a concessão desenfreada de benefícios fiscais na tentativa de competição, faz com que a guerra fiscal seja nivelada por baixo.

Sem dúvida, quando os Estados começam a utilizar estes métodos para buscar o seu desenvolvimento, eles ficam avessos ao federalismo cooperativista. Os Estados

⁹⁰BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p. 171.

mais ricos apresentam as condições mais favoráveis para manter os benefícios concedidos às empresas, pois esta renúncia de receita não o afeta tanto. Assim, os menos desenvolvidos não vão conseguir suportar essa competitividade, acabando por perder investidores.

3.2. Os Benefícios fiscais e a regulamentação através da Lei Complementar n. 24/1975.

Os incentivos fiscais são instrumentos que os Estados utilizam para alcançar determinadas metas. No âmbito fiscal ele visa impulsionar atividades econômicas de modo a gerar desenvolvimento para o território. A Lei Complementar n. 24 de 1975 trata da celebração de convênios entre Estados e Distrito Federal para a concessão de outras figuras, paralelamente à isenção, que de alguma forma resulte redução ou eliminação de ônus de ICMS⁹¹.

Os incentivos fiscais que são concedidos através de convênios estão dispostos no art.10 da Lei Complementar 87/96. Deste modo ficam sujeitos às disposições do convênio a anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e a ampliação do prazo de recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias.

3.3. O processo para concessão de isenção de ICMS

A concessão de isenção fiscal de ICMS se dá por meio de decreto legislativo, ou seja, ato unilateral editado pelo Estado membro. Mas, de acordo com a Lei Complementar n. 24/1975, para que se conceda uma isenção é necessário que sejam aprovados convênios entre as unidades federadas.

Os convênios são celebrados através do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, no qual cada Estado e o Distrito Federal têm sua representação

⁹¹BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora QuartierLatin do Brasil, 2014, p. 183.

garantida. Como aponta Roque Antonio Carrazza⁹², geralmente a representação recai sobre o Secretário da Fazenda dos Estados ou do Distrito Federal. Ele atua no conselho como um preposto do chefe do Poder Legislativo.

Em observância ao art. 2^a, § 2^o, da Lei Complementar n. 24/1975, os benefícios somente serão concedidos com a decisão unânime dos Estados representados. Aqui se encontra o grande motivo pelo qual os Estados concedem benefícios fiscais a empresas sem a observância dos convênios.

A Lei Complementar exige que, para a aprovação de um benefício fiscal, é necessária a concordância dos 26 Estados Federados e do Distrito Federal. Com esta exigência, se apenas um Estado não concordar com o benefício, não será aprovado o convênio.

A deliberação do convênio em si, não tem poder para conceder isenção. Assim, após todos apresentarem a concordância em conceder a isenção, os Estados deverão editar um decreto legislativo, ratificando o acordo interestadual. Conforme art. 4^o da Lei Complementar 24 de 1975:

Art. 4^o - 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.

§ 1^o - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2^o - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2^o, § 2^o, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

Conforme aponta Roque Antônio Carrazza,⁹³ a celebração do convênio faz parte do processo legislativo, mas somente ele, sem o decreto legislativo, não tem poder para conceder o benefício fiscal. O acordo só terá validade após sua ratificação do acordo pelo Legislativo do Estado ou Distrito Federal, o que põe fim ao processo legislativo adequado para conceder a isenção de ICMS.

⁹²CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26^a ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 233.

⁹³Idem.

Como se vê, a articulação do acordo por intermédio do Confaz se dá pelo representante do Executivo. Entretanto a ratificação se dá pelo poder Legislativo. Em tese, nenhuma das duas etapas poderia ser omitida, pois seria abarcado pela inconstitucionalidade.

Faz-se a exigência da ratificação por decreto legislativo, pois, conforme o princípio da legalidade, somente lei pode criar *in abstracto* ICMS⁹⁴ e também só ela pode conceder isenções. O decreto legislativo tem força de lei interna, que passa a valer com força de lei ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICMS⁹⁵,

Nesta esteira Roque Antonio Carrazza⁹⁶ aponta que:

Em suma, não é o Executivo, por meio de decreto (ato normativo infralegal), que vai aprovar o convênio que concede isenção de ICMS, mas o Legislativo, por intermédio da *lei sem sanção*, denominada *decreto legislativo*. Portanto, a concessão de isenções de ICMS só é válida por meio de decreto legislativo estadual ou distrital (lei sem sanção), que ratifica convênio.

Assim, fica claro que o Estado ou Distrito Federal não poderá conceder benefícios fiscais sem a devida aprovação do convênio pelo Conselho Nacional de Política Fazendária Nacional.

A Lei Complementar n. 24/1975 também trata de penalidades para os Estados e Distrito Federal quando não observarem a aprovação do convênio para se conceder os benefícios fiscais. Seu art. 9º aponta as consequências:

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.

Mesmo com a previsão de sanções é flagrante a atuação dos Estados federados sem a observância do disposto na lei complementar.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. .236.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶ Ibidem. p. 236-267.

3.4. A concessão de benefícios fiscais sem a observância dos convênios

Nota-se que a lei complementar que trata da concessão de benefícios fiscais de ICMS, editada para regulamentar o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, é datada de 1975. O que faz aparecer um lapso temporal de mais de 40 anos de sua propositura, os dez primeiros ainda durante o período autoritário por que passava o Brasil.

A guerra fiscal entre os Estados membros da Federação não é um fato recente, ela já está presente a uma boa data. Os entes federados estaduais começaram a conceder benefícios fiscais à revelia da Lei Complementar n. 24 de 1975. Nesta feita, tais posturas adotadas marcham contra um dos pilares da República, o Federalismo. Pela ótica do federalismo cooperativista, os Estados deviam caminhar pela cooperação e solidariedade entre si, o que não é observado quando são concedidos incentivos fiscais de ICMS sem a observância de convênios. Tal inobservância legal abala as estruturas do federalismo.

O processo de aprovação de um Convênio para a concessão de um incentivo fiscal é um tanto quanto difícil. Não basta a aceitação de todos os Estados e o Distrito Federal. Também é necessária a ratificação, por decreto legislativo, por todos eles. Estas disposições legais tornam o processo moroso e faz com que sejam concedidas as benesses sem firmar o convênio. As fracas sanções impostas aos infratores não apresentam um caráter punitivo suficiente para que a prática seja controlada.

A concessão unilateral de benefícios fiscais utilizadas por um determinado Estado da federação mantém um ciclo vicioso de concorrência. Mesmo quando um deles não utiliza de tal artimanha, fica vulnerável, podendo perder as empresas que em seu território se encontram.

Em decorrência da alta mobilidade das mercadorias, seja dentro dos Estados, seja em uma operação interestadual, a base de produção pode ser realocada no sentido de diminuir os ônus fiscais de sua produção.

Com a inerente inconstitucionalidade da não observância do convênio para se instituir benefícios fiscais resta aos tribunais, desde que provocados, sanar a grande afronta aos dispositivos da Constituição Federal, em seus princípios basilares. Cabe então analisar algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, pois, conforme disposição constitucional, cabe a ele ser seu guardião.

3.5. O Judiciário e os Benefícios Fiscais

Decorrente da divisão dos três poderes, o Judiciário tem a função de compor conflitos de interesses nos casos concretos. Conforme aponta José Afonso da Silva⁹⁷, este atributo é chamado de *função jurisdicional* ou simplesmente *jurisdição*, que se realiza por meio de um *processo judicial*.

A concessão de benefícios fiscais sem um convênio autorizativo apresenta uma latente inconstitucionalidade. O disposto no art. 155, §2º, XII, g, CF, apresenta de forma clara que tais benefícios são concedidos mediante “deliberação dos Estados e do Distrito Federal”.

Como caso apresentado, o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI 4.635/SP, no sentido de declarar inconstitucional a concessão de benefício fiscal sem a aprovação do devido convênio. Vejamos:

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 – DOCTRINA – 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

⁹⁷SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 556.

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.⁹⁸ (grifou-se)

Neste caso, observa-se a existência de uma peculiaridade, pois um Estado concedeu incentivo fiscal de forma unilateral, para compensar o incentivo fiscal concedido pelo outro Estado, também de forma unilateral.

Chama a atenção a tentativa de compensação, pelos Estados membros, de duas inconstitucionalidades. Uma característica negativa da guerra fiscal, pois aqui, mais que nunca, mostra o nivelamento por baixo que o conflito promove.

Em atenção à fundamentação do julgamento, extrai-se:

A Carta Política, consoante ressaltado, prescreve, em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, que se inclui no domínio normativo da lei complementar nacional – lei esta que se acha inscrita na esfera de competência da União Federal – a regulação da forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais poderão ser concedidos e revogados por deliberação dos Estados-membros.

Essa norma constitucional, destinada a estabelecer padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculada a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a guerra tributária entre os Estados-membros.

(...)

Com efeito, 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

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. ADI 4635 MC-AgR-Ref, RelatorMin. Celso de Melo Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7734171>>. Acesso em 03/11/2016.

provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado.⁹⁹

Na mesma esteira, apresenta-se o julgamento do ADI 4628, originária do Distrito Federal. Nas suas razões para a decisão, o acórdão destaca que as restrições constitucionais relativas ao ICMS, antes de tudo, são instrumentos para manter a higidez do pacto federal. Do mesmo modo, aponta que a competência para legislar sobre o ICMS não é irrestrita e deve seguir as disposições constitucionais adotadas. Observa-se no corpo do acórdão:

Justamente por isso, o afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação.

Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.).

Não bastasse isso, do ponto de vista sistêmico, não se pode transigir que os Estados membros editem atos normativos para proceder a tais correções, de forma isolada ou em conjunto com outros Estados, a pretexto de amainar supostas desigualdades sociais e econômicas interregionais.

E isso porque a adoção de tais práticas pelos Estados membros comprometeria por completo a segurança e previsibilidade necessárias aos cidadãos, em geral, e aos contribuintes do tributo, em especial, em razão da multiplicidade de atos normativos que seriam editados relativos ao ICMS.

Vale dizer, todos os indivíduos, residentes ou não no Estado instituidor da nova política tributária de ICMS, ficam prejudicados com a adoção de medidas unilaterais pretensamente voltadas a solver os reveses da Federação brasileira.¹⁰⁰

Milita no mesmo sentido o acórdão proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 429, originária do Estado do Ceará. Neste acórdão o Ministro Relator Luiz Fux apresenta a guerra fiscal em decorrência da concessão desenfreada de benefícios fiscais de forma unilateral.

Com efeito, se fosse lícito a cada ente federativo regional a instituição de exonerações fiscais de forma independente, o resultado que daí adviria seria a cognominada guerra fiscal, com a busca irrefreável pela redução da carga tributária em cada Estado de

⁹⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. ADI 4635 MC-AgR-Ref, RelatorMin. Celso de Melo Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7734171>>. Acesso em 03/11/2016.

¹⁰⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. ADI 4628-DF. Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> acesso 03/11/2016.

forma a atrair empreendimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo, em última análise, para o próprio federalismo fiscal.¹⁰¹

No mesmo acórdão o Ministro Luiz Fux ressalta que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica quando a inconstitucionalidade de texto normativo que concede benefícios fiscais de ICMS, sem a devida autorização por meio de convênio entre os Estados e o Distrito Federal.

Este é o posicionamento adotado pela Suprema Corte Brasileira nos julgados: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

Assim, com o entendimento pacificado, observa-se que a estratégia de concessão de benefícios fiscais, de modo unilateral, pelos entes federados, não é reflexo somente de uma realidade atual.

Os julgamentos reiterados sobre a matéria apontam uma deficiência, ou uma falta de condenação efetiva para que tal prática seja coibida. Além disso, a legislação que normatiza os convênios é datada de 1975 e foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Entretanto, existe uma discrepância quanto à realidade atual.

Por outra forma, a Constituição Federal vigente optou por manter a competência para instituir o ICMS no âmbito estadual, mesmo sabendo da alta mobilidade da base tributária deste imposto. Esta posição foi na contramão da que foi adotada pelos Estados europeus, o qual tem-se a figura do IVA, de competência do federal.

Portanto, as declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não visam somente a manutenção da ordem constitucional, mas também garantir a forma federada do Estado Brasileiro. Esta, cláusula pétrea na Magna Carta, com a

¹⁰¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. ADI 429-CE. Relator Min. LuixFux. Tribunal Pleno. Julgado em 20/08/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065854>> Acesso em 04/11/2016.

qual se busca o sentimento cooperativo e solidário entre os Estados membros da República Federativa do Brasil.

CONCLUSÃO

O trabalho desenvolvido buscou apresentar a antinomia de interesses que ocorre entre os Estados e o Distrito Federal, tendo como pano de fundo o princípio Federativo, em face da constante busca por industrialização e interesses que culminam em uma “guerra fiscal”.

No primeiro capítulo foi abordado a estrutura federal, bem como sua evolução histórica. O Estado Federal Clássico tem como modelo os Estados Unidos da América, que ocorreu por uma formação histórica de agregação. Como característica observou-se que os Estados independentes abriram mão de sua soberania para a formação de um novo estado soberano, através de um Poder Central. Junto com a soberania, foi transferido uma parcela de competências para a federação, que em um primeiro momento foi marcada pelo federalismo dual.

Superado o momento dual federal, observou-se que o sentimento de cooperação entre seus membros era o principal meio de superar crises e fazer com que os Estados se ajudassem mutuamente para o desenvolvimento de todo o território federal. Assim, o federalismo cooperativista firmou suas bases de modo a promover a integração nacional.

O processo histórico de formação da Federação Brasileira ocorreu de forma inversa, denominado de formação por segregação, ou centrífuga. A nova disposição do Estado brasileiro decorreu de um contexto histórico de independência bem como de afirmação de soberania. O processo por segregação se deu de forma a descentralizar o poder central, reservando competências para cada ente federado.

A autonomia dos Estados membros de uma federação é uma das principais características provenientes do pacto federativo. Com este acordo, é elaborada uma Constituição Federal que tem caráter supremo, regulamentando e definindo os princípios norteadores.

De certa forma, a autonomia característica do federalismo não é ilimitada, pois ela é posta pela Carta Magna, na qual se busca apresentar os meios para que o exercício da autonomia realmente seja executado no mundo real, não ficando presente apenas no mundo das ideias.

Conforme a Constituição Federal, o modelo federado de Estado é posto como cláusula pétrea, deste modo ela não pode sofrer alteração neste ponto. Da mesma forma, as medidas que visam a abolir esta forma de organização devem ser combatidas, de modo a preservar a ordem constitucional.

Como modo de garantir a autonomia dos membros federados, a Constituição Federal apresenta uma série de repartição de competências, seja legislativa, seja executiva, seja fiscal. A repartição da competência fiscal objetiva que cada ente federado tenha sua forma de gerar receita para que todo o aparato estatal seja movido. Junto com a distribuição de competências, a repartição de receitas também é um elemento essencial para a garantia da autonomia funcional dos Estados. Esta última apresenta um papel importante quanto aos pilares de sustentação monetária e repasse de verbas arrecadadas.

Foi realizado um apanhado histórico quanto à competência fiscal dos entes federados brasileiros, bem como a instituição do atual Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação – ICMS.

A Constituição Federal de 1891, primeira a apresentar o modelo federal, adotou um sistema de discriminação rígida quanto à competência para instituir impostos, cabendo à União poucos tributos. Este modelo foi muito influenciado pelo Federalismo dualista, na qual uma parcela maior da competência era destinada aos Estados membros.

Desde a Constituição Federal de 1891, o Brasil passou por uma grande mudança de textos constitucionais. Todas foram reflexos de momentos históricos distintos, tendo em vista a forma como foram postas e quem as elaborou.

Somente em 1934, com a outorga de um novo texto constitucional, é que a arrecadação dos tributos foi posta no sentido de promover a justiça social e o desenvolvimento de todas as regiões. Observou-se então a presença do federalismo cooperativista no Brasil.

A Constituição Federal de 1988 firmou a competência dos Estados para instituir o ICMS. Entretanto, como se trata de um imposto com alta mobilidade e com grandes reflexos na economia, o texto constitucional apresentou várias especificidades e condições, dentre elas sua regulamentação por Lei Complementar de caráter nacional.

Com a imposição constitucional, a Lei Complementar n. 87 de 1996 estabeleceu as normas gerais sobre o ICMS, que são aplicáveis a todos os Estados e o Distrito Federal.

Com vista ao caráter especial que o ICMS apresenta, o texto constitucional impõe que o Senado Federal fixe as alíquotas máximas e mínimas que podem ser praticadas pelos Estados e Distrito Federal. Desta forma, estes só têm competência para alterar as alíquotas do imposto dentro dos valores fixados.

A concessão de benefícios fiscais quanto ao ICMS foi condicionada à realização de convênios firmados entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ . Ocorre que o texto constitucional apenas impõe a condição, cabendo a norma infraconstitucional regulamentar a forma como os convênios devem ser firmados.

Atualmente, a regulamentação dos convênios se dá pela Lei Complementar nº 24/1975, que foi recepcionada pela Constituição Federal vigente. Conforme esta lei, para a aprovação de um benefício fiscal, todos os Estados e o Distrito Federal devem se manifestar positivamente em relação ao convênio para sua aprovação.

Ocorre que, a aprovação de um convênio no âmbito do CONFAZ é ardilosa e faz com que os Estados e o Distrito Federal deliberem, unilateralmente, conceder benefícios fiscais sem a devida formação do convênio. Objetivam, deste modo, atrair novos empreendimentos para seu território. À primeira vista, quando uma isenção é concedida, culmina numa renúncia fiscal, pois aquela não vai gerar receita de ICMS. Entretanto, ela vai movimentar toda a economia regional e produção de empregos.

A concessão unilateral de benefícios fiscais utilizadas por um determinado Estado da federação mantém um ciclo vicioso de concorrência, chamado “guerra fiscal”. Mesmo quando um deles não utiliza de tal artimanha, fica vulnerável, podendo perder as empresas que em seu território se encontram.

A guerra fiscal entre os Estados membros da Federação não é um fato recente, ela já está presente de boa data. Desde meados dos anos setenta do século passado, os entes federados estaduais começaram a conceder benefícios fiscais à revelia da Lei Complementar n. 24/1975. Nesta feitura, tais posturas adotadas marcham contra um dos pilares da República, o Federalismo. Pela ótica do federalismo cooperativista, os Estados deviam caminhar pela cooperação e solidariedade entre si, o que não é observado quando são

concedidos incentivos fiscais de ICMS sem a observância da feitura de convênios. Tal inobservância legal abala as estruturas do federalismo

Assim, ocorre uma flagrante violação ao disposto na Carta Magna. Em análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é nítido observar a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais sem a aprovação do respectivo convênio. Em suas decisões, observa-se a importância do Pacto Federativo entre os Estados e o Distrito Federal no intuito de manter a cooperação entre os Estados membros.

Em território de fogo cruzado que a “guerra fiscal” apresenta, apenas as declarações de inconstitucionalidade não são suficientes para inibir a prática, devendo-se tentar, de forma harmônica, que o impasse seja resolvido. Desta forma, a criação de um imposto único sobre o consumo com atributos federais seria o mais adequado, nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado. Neste caso, a receita captada pelo imposto seria repassada aos Estados.

Tendo em vista o valor econômico do ICMS e do impacto regional que ele apresenta, não se pode aceitar que cada Estado conceda, de forma individual, benefícios fiscais, em detrimento dos demais Estados Federados, com o objetivo de desenvolver apenas o seu território, no modo atual. Assim, apenas com uma dinâmica de integração nacional para o desenvolvimento, respeitando todos os entes federados, que o Governo Central vai conseguir buscar uma competitividade equilibrada entre os Estados e o Distrito Federal, não ferindo os preceitos federais.

REFERÊNCIAS

- AFFONSO , Rui. **A Crise da Federação no Brasil**. In: Ensaios FEE. Vol. 15 nº 02. Porto Alegre, 1994
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- ANDERSON, George. **Federalismo: uma introdução**. George Anderson; tradução. Federalism: an introduction. Rio de Janeiro. Editora FGV, 2009. pg. 22.
- ARRETCHE, Marta. **Democracia, Federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. **Constituição e Constituinte**. São Paulo: RT, 1997.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Manual de Direito Tributário**. Florianópolis: Ed. Diploma Legal. 1999.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (aut. e org.). **Estudos de Direito Tributários**.. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org). **O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. **A Derrota da Federação: O Colapso Financeiro dos Estados e Municípios**. In: **Temas de Direito Constitucional**. 2ª Edição. Tomo I. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. Uma Leitura a Partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

- BEVILÁCQUA, Lucas. **Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal**. In: CONTI, José Mauricio e outros (coord). **Federalismo Fiscal - Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.
- BOFF, Salete Oro, **Reforma Tributária e Federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2005.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24ª edição. 2ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2010.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Notas Sobre as Deformações da Incidência Plurifásica do ICMS**. In: **Direito Tributário Atual** nº 23. São Paulo: Dialética, 2009.
- BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-Membros em ‘Guerra Fiscal’**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2014.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização**. In: CONTI, José Maurício (org). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª ed. rev. ampli. eatu. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.
- _____, **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009.
- CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução a Ciência do Direito**, 18º edição, São Paulo: Saraiva, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica**. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

- HORTA, Raul Machado. **A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. rev. atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e Prática**. 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Moeses, 2010.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS nas importações**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SANTIAGO, Myrian Passos. Modelo federal dos Estados Unidos da América e suas mutações. *In: Pacto Federativo*. Coord. José Luiz Quadros de Magalhães. Belo Horizonte: Editora Mandamentos, 2000.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36ª ed. rev. e atu. São Paulo: Malheiros Editores, 2013,
- ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.