

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

PAULO HENRIQUE VASQUES

**FEDERALISMO FISCAL, ICMS E GUERRA FISCAL:
IMPACTOS NO DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO BRASILEIRO**

São Paulo

2023

PAULO HENRIQUE VASQUES

**FEDERALISMO FISCAL, ICMS E GUERRA FISCAL:
IMPACTOS NO DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADORA: PROFA. DRA. FULVIA HELENA DE GIOIA

São Paulo

2023

PAULO HENRIQUE VASQUES

**FEDERALISMO FISCAL, ICMS E GUERRA FISCAL:
IMPACTOS NO DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO BRASILEIRO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito para obtenção do título de Bacharel no Curso de
Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em: _____

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a): _____

Examinador(a): _____

Examinador(a): _____

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, a Quem tributo toda honra, glória e louvor, pelo dom da vida, bem como por todas as demais bênçãos graciosamente recebidas através de Cristo.

Meus amáveis agradecimentos à minha querida esposa, Meliza, que com seu amor inefável, auxílio imensurável, além de compreensão inigualável, tornou possível minha chegada até esse ponto da caminhada, imbuído da consciência de que mais um ciclo se encerra com alegria no coração por tê-lo completado, mas também que novos desafios se avizinham no horizonte.

Também presto minha gratidão a meus pais, Dércio e Ivanda, que desde a mais tenra idade me ensinaram o valor do conhecimento.

Por derradeiro, mas não menos importante, deixo meus singelos cumprimentos e agradecimentos a todos os professores da Faculdade de Direito da Universidade Presbiterana Mackenzie, que com maestria e perseverança me guiaram nos primeiros passos nessa bela jornada jurídica, em especial à minha orientadora, Professora e Doutora Fulvia Helena de Gioia. Grato por poder concluir o curso de Direito nesta Universidade incomparável que ao longo de mais de um século, tem sido referência de ensino com ética e excelência, fatores que contribuem ainda mais para que eu me considere privilegiado em lá estudar.

RESUMO

O Brasil é um Estado Federal, isto é, a forma de Estado adotada pela República Federativa do Brasil é a Federação, composta por diversos entes federados. Intrínseca à ideia de Federação está o conceito de autonomia dos entes federados. Uma questão de suma importância com respeito à Federação refere-se ao debate sobre os limites da autonomia destes entes, portanto definir o grau de autonomia dentro dos limites impostos pela Constituição Federal é o fulcro do problema. A prova de que existe um problema derivado do emprego indevido dessa autonomia se deve ao fato que presenciamos ao longo dos últimos anos na nação, uma disputa fiscal fatricida e desenfreada entre os Estados da Federação, a Guerra Fiscal. Nesse sentido, o intuito do atual trabalho é discutir e analisar esse fato de abrangência e de repercussão nacional, presente na ordem econômica, bem como no ordenamento jurídico brasileiro, denominado de Guerra Fiscal e quais seus impactos no agravamento da atual crise socioeconômica enfrentada pelo país. Para tal propósito, é mister tomar como ponto de partida o estudo da Federação Brasileira em todas as suas particularidades que a diferenciam das demais Federações, em seguida analisaremos detalhadamente o ICMS e como este importante imposto estadual tem sido usado de forma inconstitucional nessa batalha por investimentos, sendo esta a causa principal da Guerra Fiscal. Em última análise, a proposta é apresentar novos modelos sob a ótica de uma possível reforma tributária, que resultem em melhorias no atual ordenamento jurídico, refletindo em ganhos socioeconômicos em níveis regionais e nacionais, extinguindo a Guerra Fiscal e garantindo uma maior segurança jurídica para todos.

Palavras-chave: Federalismo; Autonomia; Benefícios Fiscais; ICMS; Guerra Fiscal.

ABSTRACT

Brazil is a federal state; that is, the form of state adopted by the Federative Republic of Brazil is the federation, comprised of several federated entities. Central to the concept of federation is the autonomy of these federative entities. A crucial issue concerning the federation pertains to the debate on the autonomy limits of each federated entity, hence defining the degree of autonomy within the confines prescribed by the Federal Constitution is the crux of the problem. Evidence of a problem resulting from the misuse of this autonomy is observable through the fratricidal and unrestrained fiscal dispute between the States of the Federation, known as the ICMS' Race to the Bottom, that has unfolded over the past few years in the nation. In this light, the objective of this work is to discuss and analyze this nationally significant issue and its repercussions within the economic order and Brazilian legal system, referred to as the ICMS' Race to the Bottom, and its effects on the exacerbation of the current socioeconomic crisis that the country confronts. For this purpose, it is essential to begin with an examination of the Brazilian Federation in its unique aspects that distinguish it from other federations, and thereafter, we will scrutinize the ICMS and how this significant state tax has been applied unconstitutionally in this struggle for investments, which stands as the primary driver of the ICMS' Race to the Bottom. Ultimately, this proposal aims to introduce new models through the lens of potential tax reform, which would bring enhancements to the prevailing legal system, reflect socioeconomic benefits at both regional and national strata, put an end to the ICMS' Race to the Bottom, and secure greater legal certainty for everyone.

Keywords: Federalism, Autonomy, Tax Benefits; ICMS; Race to the Bottom.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	8
1	FEDERALISMO	10
1.1	FEDERALISMO: ORIGENS HISTÓRICAS	10
1.2	FEDERALISMO: CONCEITO	11
1.3	FEDERALISMO NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONSTITUCIONAIS	14
1.4	FEDERALISMO NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS	16
1.4.1	Descentralização Político-administrativa	16
1.4.2	A Base Jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um Tratado ...	16
1.4.3	Repartição de Competências Previstas na Constituição Federal	17
1.4.4	Inexistência do Direito de Secessão (Princípio da Indissolubilidade do Pacto Federativo)	17
1.4.5	Possibilidade de Intervenção em Momentos de Crise (da União nos Estados e dos Estados nos Municípios)	18
1.4.6	Só o Estado Federal tem Soberania	18
1.4.7	A Autonomia dos Estados-membros	19
1.4.8	Pacto Federativo	22
1.4.9	Federalismo Fiscal	23
2	ICMS E BENEFÍCIOS FISCAIS	26
2.1	ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS	26
2.2	FATO GERADOR DO ICMS	27
2.3	CARACTERÍSTICAS DO ICMS	29
2.4	BENEFÍCIOS FISCAIS	31
3	GUERRA FISCAL E ICMS	33
3.1	CONCEITO DE GUERRA FISCAL.....	33
3.2	CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL	36
3.3	LEI COMPLEMENTAR 24/1975	44
3.4	LEI COMPLEMENTAR 160/2017	47
3.5	CASO PARTICULAR DE GUERRA FISCAL: GUERRA DOS PORTOS	48
4	REFORMA TRIBUTÁRIA E DESAFIOS PARA A CRIAÇÃO DE UM NOVO MODELO	51
4.1	A REFORMA TRIBUTÁRIA E A GUERRA FISCAL	52
4.2	ARGUMENTOS CONTRA A REFORMA: CRÍTICAS À PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA ATUAL - PEC 45/19 E PEC 110/19	53
4.3	ARGUMENTOS A FAVOR DA REFORMA	55
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
	REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

Inicia-se este trabalho com uma análise do Federalismo Brasileiro no âmbito constitucional, compreendendo a dinâmica da repartição de competências atribuídas aos entes federados pela Constituição Federal, que lhes confere autonomia política, administrativa e financeira, sendo estes os pilares do Federalismo Fiscal.

O Brasil adotou o federalismo cooperativo, uma modalidade de federalismo que se consolidou com a Constituição de 1988 e diz respeito às competências constitucionais comuns e concorrentes atribuídas aos entes federados com a finalidade de combater a pobreza, cuidar da saúde, promover programas de construção de moradias etc. Para a consecução dessas finalidades específicas, cada ente federado autônomo necessita de recursos financeiros e, muitas vezes, devido ao processo histórico, observa-se uma desproporção na distribuição de recursos ao longo do território nacional, configurando acentuadas desigualdades regionais.

O federalismo cooperativo atua exatamente nesse ponto, buscando criar mecanismos para que os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), por meio de auxílio mútuo, trabalhem a fim de que esses objetivos comuns sejam alcançados, através de uma redistribuição desses recursos, como uma forma de compensação.

No entanto, na prática, observa-se o contrário, principalmente por parte de Estados que não têm cumprido as normas constitucionais, buscando cada um, por meio de suas próprias regras, alcançar um bom desenvolvimento local que lhes proporcione o atingimento dessas metas. Isso ocorre frequentemente através da concessão de benefícios fiscais de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) por parte dos Estados da Federação.

Para compreender melhor esse mecanismo, faz-se necessário focar atenção no mais importante imposto brasileiro, o ICMS, reconhecido por sua volumosa arrecadação, sendo um imposto estadual, mas com vocação nacional. Devido à sua relevância, o ICMS gera inúmeras controvérsias, debates legislativos, processos judiciais, promulgação de leis complementares e é o elemento central da chamada Guerra Fiscal. O conflito decorre do fato de que os Estados, no exercício de sua autonomia e visando atrair investimentos privados para seus territórios, concedem benefícios fiscais em matéria de ICMS de forma unilateral, isto é, sem aprovação em Convênio, o que já tem pacífica jurisprudência do STF contra a inconstitucionalidade de tais concessões, demonstrada pelo julgamento de inúmeras ADIs (Ações Diretas de Inconstitucionalidade).

Os pontos cruciais deste trabalho são os desdobramentos e consequências da Guerra Fiscal no desenvolvimento socioeconômico do país, além do seu impacto no ordenamento jurídico, em vista de seu caráter inconstitucional. Impactos de ordem econômica referem-se aos prejuízos e agravamentos das precárias condições econômicas e sociais de alguns Estados, que sofrem com a competição da Guerra Fiscal, além da falta de repasse de recursos financeiros dos Estados para os Municípios, muitos destes já sem as condições mínimas para oferecer serviços básicos como saúde e educação à sua população. No campo jurídico, a maior consequência está no aumento da insegurança jurídica, que reflete diretamente na vida do contribuinte.

1 FEDERALISMO

A palavra "*foedus*", em latim, é a origem do termo que conhecemos por "Federação" e significa pacto, entendimento, negociação baseada na confiança.

Os termos "Federação", "Estado Federal", "Estado Federativo" ou ainda "Estado Federado" são sinônimos e todos aplicam-se a um tipo de forma de Estado.

Além do Estado Federal, existem outros tipos de forma de Estado: o Estado Unitário e a Confederação.

1.1 FEDERALISMO: ORIGENS HISTÓRICAS

As origens históricas do federalismo remontam à formação dos Estados Unidos da América em seu contexto histórico independentista na segunda metade do século XVIII. Assim, a ideia de Federação tornou-se notória com as 13 antigas colônias inglesas da América do Norte. Estas 13 colônias na costa leste americana, independentes entre si, uniram-se em oposição à metrópole inglesa e, em 1776, conquistaram sua independência em relação à Inglaterra, tornando-se um Estado Federal ou uma "Federação".

Nesse cenário da Independência Americana, também denominada "Revolução Americana", observa-se que o império inglês nas Américas era mais descentralizado do que o espanhol e o português, o que se denomina "negligência salutar", ou seja, uma política inglesa de pouca interferência nas colônias que, conseqüentemente, conferia certa autonomia, principalmente financeira, às 13 colônias, acarretando um maior desenvolvimento interno. Isso se deu, em grande parte, pelo seguinte fato: dentre todas as colônias que a Inglaterra possuía, as colônias norte-americanas não representavam um grande interesse econômico para a metrópole. Sendo assim, desde o início, as 13 colônias tinham certa independência, podiam realizar seu próprio comércio, ter seu próprio governo e definir suas leis, mas ainda permaneciam submissas ao poder central britânico.

Esses fatos contribuíram para que, após a independência, os Estados Unidos da América adotassem a forma de Estado federal, porém com certas particularidades locais que o diferenciavam do federalismo adotado no Brasil.

Na segunda metade do século XVIII, França e Inglaterra entraram em guerra por disputas territoriais, foi a célebre "Guerra dos Sete Anos" (1756-1763). O "Tratado de Paris" de 1763 selou o fim da guerra e reorganizou os domínios coloniais ingleses e franceses na

América e na Ásia. Como consequência, a França perdeu a região de Quebec (parte do atual Canadá) para a Inglaterra. No entanto, a maior consequência da guerra foi o enorme gasto que tanto Inglaterra quanto França tiveram que arcar. Diante disso, visando uma recuperação econômica, a metrópole inglesa passou a intervir mais intensamente nas 13 colônias, estabelecendo novas leis, algumas das quais impunham uma série de impostos, tais como: "Lei do Açúcar" (1764), "Lei do Selo" (1765), "Lei do Chá" (1773). Os colonos passaram a questionar essas leis. Não se tratava de uma crítica quanto à necessidade do pagamento de novos impostos, mas sim quanto à legitimidade para a criação das leis, já que os mesmos colonos reivindicavam uma maior participação no Parlamento inglês, visando ter uma representatividade na casa legislativa britânica, porém tal reivindicação não lhes foi concedida.

Toda essa situação acabou gerando muita insatisfação por parte dos colonos, levando a várias manifestações de resistência, que finalmente culminaram com a independência dos Estados Unidos da América em 04 de julho de 1776.

1.2 FEDERALISMO: CONCEITO

De acordo com José Afonso da Silva (2019, p. 101):

(...) o federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada Federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa. O Brasil, assumiu a forma de Estado federal em 1889, com a Proclamação da República.

Cabe estabelecer o conceito de Estado e forma de Estado, a saber: Estado é, na definição de Balladore Pallieri (*apud* Silva, 2019, p. 99), uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa a ideia de poder soberano, institucionalizado... uma coletividade territorial, pois, só adquire a qualificação de Estado quando conquista sua capacidade de autodeterminação, com independência em relação a outros Estados.

Conforme nos ensina José Afonso da Silva :

O modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de forma de Estado. Se existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se um Estado unitário. Se, ao contrário, o poder se reparte, se divide no espaço territorial (divisão espacial de poderes), gerando uma multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente, encontra-se diante de uma forma de Estado composto, denominado Estado federal ou Federação de Estados. A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal, o que equivale a denominar juridicamente de repartição constitucional de competências. Nisso é que a Federação se distingue da forma de Estado unitário, que não possui senão um centro de poder que se estende por todo o território e sobre toda a população e controla todas as coletividades regionais e locais. É certo que o Estado unitário pode ser descentralizado e, geralmente, o é, mas essa descentralização, por ampla que seja, não é de tipo federativo, como nas Federações, mas do tipo autárquico, gerando uma forma de autarquia territorial no máximo, e não uma autonomia político-constitucional, e nele as coletividades internas ficam na dependência do poder unitário, nacional e central (Silva, 2019, p. 100-101).

Em suma, diz-se que um país pode organizar seu território sob a forma de Estado Unitário, onde decisões de ordem político-econômica provêm de um poder central, uno. No Estado Unitário, há a existência de um único poder central; não há compartilhamento de responsabilidades, nem atribuições de competências que não sejam exclusivas do poder central. Em países onde prevalecem condições homogêneas nas diversas regiões que o integram, é preferível adotar a forma de Estado Unitária, pois essas nações não possuem forças centrífugas relevantes, capazes de colocar em risco a unidade nacional. Geralmente são Estados com pequena extensão territorial. Nessa configuração, um sistema federativo não se adaptaria muito bem. É o caso de Portugal, França, Uruguai e Chile.

Em contrapartida, tem-se o Estado Federativo, no qual as diferentes esferas da administração pública (federal, estadual, municipal, províncias) são dotadas de certa autonomia e competência para legislar sobre assuntos de seu interesse; ou seja, há mais de uma esfera de poder para legislar, administrar e tributar em função do espaço territorial, o que juridicamente equivale a dizer que existe uma competência constitucional atribuída a cada ente federado. Esta é a forma de Estado adotada pelo Brasil, Argentina, México e Estados Unidos.

No Brasil, devido à sua pluralidade territorial, cultural, étnico-linguística, religiosa e econômica, o Estado Federativo tem melhor cabimento e aceitação, pois são fortes as forças centrífugas (descentralizantes) que atuam para preservar a autonomia regional. Nesse sentido, o Estado Federativo apresenta-se como a melhor alternativa para acomodar divergências, garantir o equilíbrio e assegurar a unidade nacional. É conveniente ressaltar, apoiado em fatos

históricos, que nas vezes em que o Brasil tentou se consolidar como Estado Unitário, com fundamento na Constituição imperial de 1824, eclodiram diversas rebeliões pelo país durante o período do Primeiro Reinado.

Como bem notado por Fabricio Oliveira (2020, p. 148), “o fato do poder tanto político quanto econômico se encontrar centralizado no Estado Unitário não faz deste um regime antidemocrático ou autoritário, assim como sua descentralização nas federações não representa nenhuma garantia de democracia”.

Conforme observa Regis Fernandes de Oliveira (2019, p. 87), a formação de um Estado Federal pode se dar por agregação, que decorre da união de Estados preexistentes, ou também chamado de Federalismo Centrípeto, isto é, o movimento vem da periferia para o centro. Foi o caso dos Estados Unidos da América, onde ocorreu a integração ou agregação dos Estados particulares (no início, 13 Estados) em um único e novo Estado, com a retirada de vários poderes daqueles, os quais se concretizaram com a nova entidade criada.

Por outro lado, tem-se a formação do Estado Federal por segregação, ou Federalismo Centrífugo, no qual o movimento é do centro para a periferia. Caso do Brasil, onde se tinha um Estado Unitário no Império, mas com a Proclamação da República em 1889 e a promulgação da Constituição de 1891, instaurou-se o federalismo como forma de Estado e, gradativamente, assistiu-se a uma descentralização do poder. Embora tenha havido ao longo da história brasileira, refluxos autoritários, conseqüentemente de cunho unitarista e centralizador.

O modelo federalista, representado pelo Estado Federal, surge como uma resposta à questão de preservar a autonomia, as identidades e as particularidades dos entes federados, representados pelos Estados, respeitando a diversidade presente no território brasileiro. Porém, ao mesmo tempo, possui a tarefa de mantê-los unidos para a construção de um Estado nacional. Esse foi o mesmo desafio enfrentado pelo constituinte de 1988.

José Afonso da Silva comenta a questão nos seguintes termos:

A repartição de competências entre a União e os Estados-membros constitui o fulcro do Estado Federal e dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta, ao mesmo tempo, aspectos unitários e federativos. É unitário, enquanto possui um único território que, embora dividido entre os Estados-membros, está submetido ao poder da União no exercício da competência federal, e ainda uma só população, formando um único corpo nacional, enquanto regida pela Constituição e legislação federais. É federativo, enquanto cabe aos Estados-membros participar na formação da vontade dos órgãos federais (especialmente no Senado Federal, que se compõe de representantes dos Estados, art. 46 da CF, e também pela participação das Assembleias Legislativas estaduais no processo de formação das emendas constitucionais, art. 60, III), e enquanto lhes é conferida competência para dispor sobre

as matérias que lhes reserva a Constituição Federal, com incidência nos respectivos territórios e populações. Com isso, constituem-se no Estado Federal duas esferas governamentais sobre a mesma população e o mesmo território: a da União e a de cada Estado-membro. No Brasil, há ainda a esfera governamental dos Municípios. Mas o Estado federal é considerado uma unidade nas relações internacionais. (Silva, 2019, p. 102-103).

Os constitucionalistas e teóricos gerais do Estado concordam que a Federação é o modo mais eficaz para se atingir o valor da democracia em países de grande extensão, marcados por profunda heterogeneidade regional, como o Brasil. Pois a intenção descentralizante é fortalecer o poder local a fim de potencializar a eficiência administrativa, estimulando a participação democrática da população no processo decisório político.

1.3 FEDERALISMO NO BRASIL: ASPECTOS HISTÓRICOS E CONSTITUCIONAIS

O federalismo no Brasil se iniciou com a Proclamação da República em 1889, inspirado no federalismo americano e defendido arduamente por Rui Barbosa. Em 1891, foi promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, inspirada no modelo norte-americano.

Rui Barbosa (2008, p. 163) enunciava que era “federalista antes de ser republicano”, pois entendia ser esta a melhor forma de organização do Estado capaz de incentivar o desenvolvimento nacional, mitigando as desigualdades regionais marcantes e herdadas do Brasil imperial.

De 1889 até 1934, o Brasil viveu sob o federalismo dual ou dualista. Essa espécie de federalismo se caracteriza pela rígida separação de competências entre os entes federados e teve forte influência do pensamento econômico liberal, que postula o argumento de que o mercado tem a capacidade de se organizar e regular a ordem econômica. Cabe ao Estado o mínimo de interferência, restringindo-se apenas às funções tidas como necessárias. Tal pensamento foi tenazmente questionado após a crise econômica de 1929.

Para Conti (2004, p. 8-9) :

(...) o modelo dual corresponde ao tipo original de federalismo, que se caracteriza pela existência de duas esferas de poder nitidamente distintas, com atribuições e competências próprias, ou seja, há uma repartição horizontal de competências, geralmente acompanhada por uma previsão de tributos próprios. (Enap, 2017, p. 20).

A partir da Constituição de 1934, começa-se a adotar o federalismo cooperativo no Brasil, ainda que de forma tênue. A Carta já previa formas de transferências intergovernamentais e atribuía competência tributária aos Municípios.

De acordo com Conti (2004, p. 9) :

(...) o federalismo cooperativo enfatiza a necessidade de os Estados trabalharem harmonicamente em conjunto com o governo central para resolver os problemas do país. Estão presentes as noções de união, aliança, cooperação e solidariedade, e são frequentes as concessões de ajudas federais aos Estados-membros.(Enap, 2017, p. 21).

Diante do estabelecimento do Estado Novo por Getúlio Vargas e da Constituição de 1937, a Federação foi apenas formalmente mantida, já que não passava de uma ficção, pois, diante da centralização política ocorrida, o Poder Executivo se transformou em fonte exclusiva de poder.

Com a queda de Vargas em 1945, surgiu a necessidade de uma nova Constituição, o que ocorreu em 1946. Com a nova Carta, em reação à forte centralização de poderes que marcou o período anterior, o país reingressou numa fase de fortalecimento do federalismo e de descentralização das atividades públicas.

Em 1964, veio à tona o golpe militar e, com ele, uma nova Constituição em 1967. Como consequência, houve mais um retrocesso no federalismo, dotado de caráter apenas formal, porque na verdade havia um Estado unitário e autoritário.

A Constituição de 1988 reinaugura uma nova ideia de federalismo, ainda no modelo cooperativo, porém com algumas inovações.

Conforme atesta José Afonso da Silva (2019, p. 104):

A Constituição de 1988 buscou resgatar o princípio federalista e estruturou um sistema de repartição de competências que tenta refazer o equilíbrio das relações entre o poder central e os poderes estaduais e municipais. As federações de formação centrípeta costumam ser mais descentralizadas (Estados Unidos da América), já as de formação centrífuga, menos (Brasil).

Influenciada pelas demandas da sociedade por mais políticas sociais e descentralização, vista como sinônimo de democracia, a CF deu grande ênfase a essas questões e outorgou, inclusive aos Municípios, o status de ente federado, uma condição inusitada na experiência das

principais federações do mundo e na teoria do federalismo. No campo político, a Constituição ratificou a autonomia dos governos subnacionais de elegerem, por voto direto, seus governantes, bem como representantes no Poder Legislativo. Já no âmbito do federalismo fiscal, ampliou as competências tributárias dos Estados e Municípios, reatribuindo-lhes maior autonomia para legislar sobre seus próprios tributos e aumentou consideravelmente a transferência de receitas de impostos para essas esferas, reduzindo a capacidade financeira da União (Oliveira, 2020, p. 217-218).

Neste sistema de federalismo cooperativo, os Estados que arrecadam mais tributos acabam por receber menos repasses da União, e os Estados que arrecadam menos devem receber mais repasses, tudo isso no intuito de promover uma maior equidade entre as diversas regiões do país.

O art. 3º, III, da CF, dispõe sobre o tema da redução de desigualdades sociais e regionais, elencando-o no rol dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, com a pretensão de revelar como o princípio federativo, disposto no art. 1º, caput, da CF, aparece diretamente relacionado com a construção de uma ordem jurídica descentralizada e focada na busca por equalização e homogeneização de seus entes.

A Constituição estabeleceu competências comuns aos entes federados (art. 23 da CF), bem como competências concorrentes (art. 24 da CF).

As interações entre os entes federados podem se dar em nível vertical, como no caso da União para com os Estados ou Estados para com Municípios, ou mesmo em nível horizontal, com os Estados entre si ou Municípios entre si.

1.4 FEDERALISMO NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS

No Brasil o Estado Federal possui diversas características, conforme será visto nos próximos tópicos.

1.4.1 Descentralização Político-administrativa

A Constituição de 1988 foi clara ao definir uma descentralização político-administrativa em seu art. 18, atribuindo autonomia aos entes federados.

1.4.2 A Base Jurídica do Estado Federal é uma Constituição, não um Tratado

Segundo Dalmo Dallari (2016, p. 253):

(...) o federalismo é uma aliança ou união entre Estados, baseada em uma Constituição, todos os assuntos que possam interessar a qualquer dos componentes da federação devem ser conduzidos de acordo com as normas constitucionais. O tratado é mais limitado, porque só regula os assuntos nele previstos expressamente, além de ser possível sua denúncia por qualquer dos contratantes, o que não acontece com a Constituição.

O fato de a Federação ser fundamentada em uma Constituição Federal é uma medida agregadora para Estados que possuem autonomia. Sendo assim, entende-se que, ao mesmo tempo em que os Estados têm autonomia para terem suas próprias Constituições Estaduais, com competência para legislar, de igual modo todos se submetem à Constituição Federal. Em outras palavras, é o mesmo que dizer que a autonomia dos Estados-membros da Federação é limitada pela Constituição Federal, ou ainda, que só podem atuar dentro dos limites impostos pela Carta Maior.

1.4.3 Repartição de Competências Previstas na Constituição Federal

No Estado Federal, as atribuições da União e das unidades federativas são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências. Não existe hierarquia na organização federal, porque a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada.

1.4.4 Inexistência do Direito de Secessão (Princípio da Indissolubilidade do Pacto Federativo)

A Constituição de 1988 adotou como forma de Estado o federalismo logo no caput do art. 1º, usando o termo “união indissolúvel” dos entes federados. Nesse sentido, Alexandre de Moraes (2020, p. 315) comenta o princípio da indissolubilidade, arguindo: “o princípio da indissolubilidade em nosso Estado Federal foi consagrado em nossas constituições republicanas desde 1891 (art. 1º) e tem duas finalidades básicas: a unidade nacional e a necessidade descentralizadora”. Ainda complementa Moraes (2020, p. 315):

(...) o art. 1º da Constituição Federal afirma que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; sendo complementado pelo art. 18, prevendo que a organização político-

administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos e possuidores da tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração. Dessa forma inadmissível qualquer pretensão de separação de um Estado-membro, do Distrito Federal ou de qualquer Município da Federação, inexistindo em nosso ordenamento jurídico o denominado direito de secessão. A mera tentativa de secessão de um Estado-membro permitirá a decretação de intervenção federal (CF, art. 34, I), devendo sempre a Constituição ser interpretada de modo que não ameace a organização federal por ela instituída ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, dos Estados e dos Municípios.

1.4.5 Possibilidade de Intervenção em Momentos de Crise (da União nos Estados e dos Estados nos Municípios)

Neste caso, conforme pontua Regis Oliveira (2019, p. 91):

(...) a intervenção é excepcional e apenas utilizável em situações de instabilidade institucional, tal como descritas no texto constitucional (CF, art. 34, I). É essencial para assegurar a regularidade democrática e constitucional do funcionamento dos Poderes e da continuidade e subsistência do próprio Estado. A Federação deve manter-se intacta, pois, é imprescindível um mecanismo que a mantenha íntegra. Logo, a intervenção, embora essencial, é de utilização excepcional, com o único objetivo de fazer funcionar a máquina federativa em seu todo, sem interrupções institucionais.

Prudente ressaltar que a possibilidade incomum e atípica de intervenção não implica hierarquia entre União, Estados e Municípios; cada qual é autônomo, dentro das atribuições e competências que lhe são conferidas pela Constituição.

1.4.6 Só o Estado Federal tem Soberania

Conforme observa Dalmo Dallari (2016, p. 254):

Os Estados que ingressarem na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada. Pelo próprio conceito de soberania, se verifica ser impossível a coexistência de mais de uma soberania no mesmo Estado, não tendo, portanto, qualquer consistência a pretensão de que as unidades federadas tenham soberania limitada ou parcial.

Nenhum dos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possui soberania. A soberania é da República Federativa do Brasil, representada internacionalmente

pela União; isto equivale a dizer que é a União que representa o Estado Brasileiro perante outros Estados soberanos na ordem internacional, conforme dispõe a CF, art. 21, I.

1.4.7 A Autonomia dos Estados-membros

Uma grande inovação advinda da CF de 1988, em seu art. 60, § 4º, I da CF, foi estabelecer como cláusula pétrea a forma federativa de Estado; ou seja, o legislador determinou a impossibilidade de qualquer emenda constitucional tendente a abolir a Federação.

O reconhecimento dos Municípios como entes federados foi outra novidade suscitada pela CF de 1988. Nesse ponto, José Afonso da Silva (2019, p. 649) comenta essa peculiaridade da Federação brasileira:

(...) a característica básica de qualquer Federação está em que o poder governamental se distribui por unidades regionais. Na maioria delas, essa distribuição é dual, formando-se duas órbitas de governo: a central e as regionais (União e Estados federados) sobre o mesmo território e o mesmo povo. Mas, no Brasil, o sistema constitucional eleva os Municípios à categoria de entidades autônomas, isto é, entidades dotadas de organização e governo próprios e competências exclusivas.

Sobre o mesmo tema, aduz Alexandre de Moraes (2020, p. 323):

(...) a autonomia municipal, da mesma forma que a dos Estados-membros, configura-se pela tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e autoadministração. Dessa forma, o município auto-organiza-se através de sua Lei Orgânica Municipal e, posteriormente, por meio da edição de leis municipais; autogoverna-se mediante a eleição direta de seu prefeito, vice-prefeito e vereadores, sem qualquer ingerência dos Governos Federal e Estadual; e, finalmente, autoadministra-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, diretamente conferidas pela Constituição Federal.

O Estado Federal representa uma forma de organização do Estado e não uma forma de governo, onde cada ente federado tem autonomia político-administrativa, conforme o art. 18 da CF, estabelecendo-se uma parceria entre tais entes, visando ao bem comum.

O federalismo brasileiro, tal qual proposto originalmente na Constituição, proclama e reivindica o fortalecimento das autonomias por parte dos entes federados, Estados e Municípios.

Neste ponto, é necessário definir a diferença entre Soberania e Autonomia e aplicá-los ao contexto da Federação. Roque Antonio Carrazza (2023, p. 125) conceitua soberania como

sendo: “a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder”.

Segundo Dalmo Dallari (2016, p. 85):

Embora existam várias teorias formuladas a respeito do conceito de soberania, o que se verifica é que a noção de soberania está sempre ligada a uma concepção de poder, pois mesmo quando concebida como o centro unificador de uma ordem está implícita a ideia de poder de unificação. Uma concepção puramente jurídica leva ao conceito de soberania como o poder de decidir em última instância sobre a atributividade das normas, vale dizer, sobre a eficácia do direito.

Para José Afonso da Silva (2019, p. 102):

(...) no Estado federal há que distinguir soberania e autonomia e seus respectivos titulares. Houve muita discussão sobre a natureza jurídica do Estado federal, mas, hoje, já está definido que o Estado federal, o todo, como pessoa reconhecida pelo Direito Internacional, é o único titular da soberania, considerada poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação. Os Estados federados (entes federativos) são titulares tão só de autonomia, compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal...a autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) a existência dos órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) posse de competências exclusivas, um mínimo que não seja ridiculamente reduzido. Esses pressupostos da autonomia federativa estão configurados na Constituição (arts. 18 a 42).

Os entes federados são dotados de autonomia política, administrativa e financeira.

Autonomia política: compreende a competência para legislar, criando normas para determinados assuntos previamente delimitados pela Constituição; a competência para participar das decisões do poder central, ou seja, a participação dos entes federados nas decisões do Estado, e a delimitação de competências privativas relativamente à função de fornecimento de bens e serviços públicos (Enap, 2017, p. 12). Cada Estado-membro pode ter sua própria Constituição Estadual. Este quesito, portanto, engloba também a autonomia normativa

Autonomia administrativa: manifesta-se pela capacidade que a Constituição confere às entidades descentralizadas de se organizarem, ou seja, de estabelecerem os órgãos, os meios e as formas pelas quais se encarregarão de cumprir as tarefas que lhes foram atribuídas pela Constituição (Enap, 2017, p. 12).

Autonomia financeira: compreende o poder de arrecadar, gerir e ter orçamento próprio, despendendo recursos financeiros e valores públicos de modo independente das demais esferas de governo (Carvalho, 2016 *apud* Enap, 2017, p. 12). Podendo ser chamada também de autonomia tributária em sentido mais estrito. O poder de arrecadar juridicamente se traduz em competência constitucional de arrecadar. A autonomia financeira dos entes federados é o pilar de sustentação do federalismo fiscal.

Portanto, o que assegura a autonomia financeira dos Estados e Municípios são as competências tributárias e, como já mencionado, não há autonomia política e administrativa sem autonomia financeira. Como corolário, pode-se afirmar que as competências tributárias dos entes federados são as bases que sustentam a Federação. Ao tentar promover alterações em normas constitucionais no sentido de mitigar ou anular as competências tributárias dos entes federados, estar-se-ia trabalhando para colapsar o sistema federativo brasileiro.

Não há como pensar em autonomia, como liberdade para o exercício de um poder descentralizado, sem tratar das dimensões administrativa (capacidade de se organizar), política (capacidade de eleger seus governantes) e financeira (fluxo de recursos para atender suas finalidades).

O Estado tem como função realizar necessidades públicas, que são opções políticas da sociedade positivadas em regras de Direito. Para tanto, ele precisa de recursos. A atividade financeira do Estado representa este processo de obtenção, gestão e gasto de recursos públicos para a efetivação de necessidades públicas em benefício da sociedade como um todo. Portanto, a atividade financeira não é um fim em si mesma; ela é um meio imprescindível para a realização das funções do Estado.

No federalismo, as necessidades públicas constitucionalmente eleitas são repartidas entre os entes federados e sua realização depende de um fluxo constante de recursos, que alimentam e fornecem condições materiais para que cada ente, por meio de sua atividade financeira, busque a realização de sua missão constitucional.

Um importante ponto a destacar é que a autonomia dos entes federados não é absoluta, ou melhor dizendo, a autonomia dos Estados-membros está circunscrita aos limites constitucionais. Pode-se citar o fato de que um Estado-membro não tem autonomia para optar sobre sua separação da Federação, pois não lhe é outorgada essa competência. Ao contrário, a CF é taxativa ao estabelecer a vedação à secessão e a consequente ruptura do vínculo federativo, logo no caput do art. 1º, assim como também no art. 60, § 4º, I.

1.4.8 Pacto Federativo

O pacto federativo é a maneira pela qual se forma e se organiza o Estado Federal, estando esse conceito relacionado com a distribuição de competências entre os entes da Federação. É na Constituição, que também se pode denominar de “contrato federativo”, que são explicitadas as regras que conformam o sistema federal em diversos campos, como os da organização dos poderes, da representação política, das instituições federais, das relações intergovernamentais, da distribuição das competências administrativas e tributárias etc. É por isso que, como expressão desse pacto, a Federação necessita de um ambiente democrático para se sustentar, com a garantia de que os acordos e contratos constitucionais federativos negociados e aprovados sejam respeitados e cumpridos. Dessa forma, assegura-se a construção de um Estado nacional e o equilíbrio federativo (Oliveira, 2020, p. 153-154).

Nas palavras de Regis Oliveira (2019, p. 91):

Denomina-se pacto federativo a forma pela qual se forma e se organiza o Estado Federal. Diz respeito à distribuição de competências entre União, os Estados-membros e os Municípios.

O mesmo autor propõe críticas à forma como o federalismo brasileiro atua na prática, dissociado do ideal constitucional proposto na Carta de 1988, quando afirma:

(...) em verdade, parece-nos que não temos um Estado Federal, em sua essência, pois este se constituiria no exercício de poderes intangíveis. Temos um Estado Unitário descentralizado. O pacto instaurado com o advento da Constituição de 1988 já sofreu tantas e inúmeras alterações, que os Estados-membros, aos poucos, vão perdendo autonomia. Esta decorre, inequivocamente, da preservação de suas atribuições e manutenção dos recursos que lhes são destinados para que cumpram suas finalidades e atinjam os objetivos que lhes foram traçados. Ora, a todo instante o Estado Federal mutila os Estados-membros. Hoje, está deturpado o Estado Federal no tocante à sua origem e à sua pureza conceitual originária (Oliveira, 2019, p. 91).

O Brasil se autodeclara um Estado Federativo, mas se assemelha mais a um Estado Unitário, onde tudo passa pela União, com grande concentração de recursos nos cofres federais e desamparo aos Municípios, obrigando esses entes federados a se sujeitarem à política do

fisiologismo, ou popularmente denominada “troca de favores”, no intuito de angariarem recursos para atenderem a suas demandas locais.

Regis Oliveira (2019, p. 96), ao discorrer sobre o tema, constata que o atual pacto federativo brasileiro padece de um maior equilíbrio, fator este que, se presente, representaria uma justa e igualitária distribuição de recursos financeiros a fim de que cada ente federado possa desfrutar de verdadeira autonomia:

Ao celebrar-se o pacto federativo através da elaboração do pacto político que é a Constituição, deve haver o sopesar das necessidades de cada ente autônomo e os recursos previstos no texto. Se não houver compatibilidade o pacto é vesgo. Se não se estabelecer razoabilidade entre fins e meios, perecem as soluções democráticas, criando-se odiosa estrutura de dominação dos entes maiores sobre os menores. Deixando-se de atender a critérios equitativos da distribuição de recursos, instaura-se desequilíbrio repugnante entre os centros federativos de poder. Logo, urge que as limitações ao poder de tributar não tornem exangues as fontes dos municípios e estados, nem se institua mecanismos de imunidades de tal ordem que atinjam somente as esferas menores da Federação. De outro lado, na repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162 da CF) deve caber equilíbrio e bom-senso, de forma que os entes menores tenham recursos suficientes para atender às suas necessidades. No Brasil, hoje, o pacto fiscal está torto. Há manifesto desequilíbrio em favor da União. A esta devem ser atribuídos recursos e necessários para atender às suas finalidades precípuas, quais sejam: segurança externa do País, representação diplomática, Justiça Federal, manutenção da estrutura burocrática dos Ministérios e da Administração direta, recursos instrumentais para pagamento de seus servidores e manutenção de seus equipamentos, prédios etc. O mais deve ser repassado a estados e municípios, uma vez que destes é a dívida maior.

Essa realidade é prova de que, no Brasil, presencia-se uma forte concentração de recursos em poder da União. Sendo assim, apesar de o país ser, constitucionalmente, uma Federação, o que pressupõe descentralização, na prática atestam-se características centralizadoras, típicas de Estados Unitários.

1.4.9 Federalismo Fiscal

O federalismo fiscal é uma derivação do federalismo político-administrativo. Ou seja, é a parte do acordo federativo (pacto federativo) que atribui a cada ente federado a competência para arrecadar tributos, bem como a repartição de receitas tributárias entre esses entes, acompanhada da responsabilidade de cada ente na alocação dos recursos públicos e prestação de bens e serviços para a sociedade. Em suma, é a autonomia financeira dos entes federados.

Horvath e Pinheiro (2022, p. 22-23) conceituam o federalismo fiscal nos seguintes termos:

No federalismo, as necessidades públicas constitucionalmente eleitas são repartidas entre os entes federados e sua realização depende de um fluxo constante de recursos, que alimentam e fornecem condições materiais para que cada ente, por meio de sua atividade financeira, busque a realização de sua missão constitucional. Como asseverava Rui Barbosa e sempre insistia Geraldo Ataliba, “quem dá os fins dá os meios”.

ATALIBA, Geraldo. Taxa de estacionamento em via pública. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v. 157, p. 357-362, 1984.

Na Constituição da República, um dos elementos dessa partilha de recursos é o que podemos denominar de “Constituição Tributária”, que outorga competências exclusivas para que os entes federados institua de forma autônoma seus respectivos tributos (arts. 145, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156, e 195 da CF).

Porém, é importante destacar que a autonomia financeira dos entes federados não está atrelada unicamente à outorga de competência tributária, que certamente exerce um papel importante ao assegurar fontes estáveis de receitas. Ela também é garantida pela “Constituição Financeira”, que estabelece, além de outros assuntos, um sistema de repartição do produto da arrecadação de impostos da competência de outros entes (arts. 153, § 5º, 155, § 2º, X, alínea “a”, 157 a 159 da CF), contribuições (art. 159, III, CF) e até mesmo receitas patrimoniais, como as receitas petrolíferas (art. 20, § 1º, CF).

Em relação às receitas transferidas, a própria Constituição veda a retenção dos repasses pelos entes responsáveis por arrecadar tributos cujas receitas são partilhadas fora das exceções expressamente previstas (art. 160, CF).

O fenômeno representado pelo conjunto de arranjos financeiros que determinam a forma de partilha direta e indireta do poder fiscal (e, com isso, permitem a distribuição de rendas em um Estado Federal) é denominado Federalismo Fiscal.

Conforme já mencionado, ter autonomia político-administrativa implica ter autonomia financeira, ou seja, a liberdade para definir como arrecadar os recursos necessários para o desempenho das funções públicas do ente federado. Citando Dalmo Dallari (2016, p. 254):

A cada esfera de competência se atribui renda própria. Este é um ponto de grande importância e que só recentemente começou a ser cuidadosamente tratado.

Como a experiência demonstrou, e é óbvio isso, dar-se competência é o mesmo que atribuir encargos. É indispensável, portanto, que se assegure a quem tem encargos uma fonte de renda suficiente, pois do contrário a autonomia política se torna apenas nominal, já que não pode agir com independência, quem não dispõe de recursos próprios”. Sendo assim, os entes federativos precisam ter autonomia financeira e competência, dentro dos limites constitucionais, para instituir novos tributos e assim cumprir com as despesas impostas pela administração estatal.

Portanto, os entes federados precisam de autonomia financeira e competência, dentro dos limites constitucionais, para instituir novos tributos e assim cumprirem com as despesas impostas pela administração estatal, além de lhes serem asseguradas as devidas repartições de recursos, de acordo com o impositivo constitucional.

2 ICMS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Em matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 dispôs de grande variedade de princípios e regras que disciplinam a ação estatal de exigir tributos. As principais contribuições da CF em nível tributário podem ser elencadas da seguinte forma: i) definiu competências tributárias; ii) classificou os tributos em espécies e subespécies; iii) estabeleceu a norma padrão de incidência das várias espécies e subespécies tributárias; iv) limitou o exercício das competências tributárias por meio de princípios constitucionais tributários.

De acordo com Roque Antonio Carrazza (2023, p. 36):

Competência tributária é aptidão (autorização, faculdade) jurídica para criar, in abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (elementos estruturais dos tributos). Estamos a aludir, neste passo, à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa, e não à sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. Em síntese: criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.

É oportuno salientar que a CF não cria tributos, mas confere aos entes federados a autorização (competência) para instituí-los, ou seja, ter competência é ter autorização para legislar sobre determinado tributo.

Competência tributária não se confunde com capacidade tributária. A competência tributária compreende a autorização constitucional para instituir tributos e é, portanto, anterior à própria instituição do tributo. Já a capacidade tributária é a aptidão para arrecadar e fiscalizar tributos.

A competência tributária é indelegável, conforme dispõe o CTN (Código Tributário Nacional) em seu artigo 7º, o que significa que a pessoa política que a recebe não pode delegá-la a terceiros, não pode transferi-la a outrem. Por sua vez, a capacidade tributária é delegável.

2.1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO ICMS

A competência para que Estados e o Distrito Federal possam instituir impostos, assegurando assim sua autonomia financeira, está estabelecida no artigo 155 da Constituição Federal, mais especificamente o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que é definido no inciso II do artigo 155.

Na Constituição anterior, de 1967, em seu artigo 24, inciso II, tal imposto já se apresentava como ICM, incidindo somente sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Posteriormente, na Constituição de 1988, teve seu âmbito ampliado, abrangendo também as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o que transformou a sigla "ICM" em "ICMS".

O ICMS é o imposto de maior arrecadação no Brasil, correspondente a 20% da arrecadação tributária total e se constitui na principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, e por isso é alvo das maiores controvérsias. É considerado um imposto estadual, mas com vocação nacional, a exemplo do IVA europeu, mas que foi regionalizado. O fato de ser um imposto com caráter nacional explica o aguçado interesse do legislador federal em propor leis para discipliná-lo, como a LC 24/1975, LC 87/1996, LC 102/2000, LC 160/2017 e LC 194/2022.

2.2 FATO GERADOR DO ICMS

Com base no texto constitucional, pode-se afirmar que o ICMS considera cinco fatos geradores, a saber: circulação de mercadorias, serviço de transporte intermunicipal, serviço de transporte interestadual, serviço de comunicação e importação (CF, art. 155, II e art. 155, § 2º, IX, a).

Paulsen e Melo (2018, p. 247-248) conceituam circulação como a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica. Complementam dizendo que as transformações de quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive de mercadoria, entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem constituir fatos geradores do ICMS, apesar da consagração da autonomia dos estabelecimentos e da previsão legal (art. 12, I, da LC 87/96).

Melo acrescenta o entendimento do STF sobre o tema: “o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria” (Paulsen; Melo, 2018, p. 248; Brasil, 2011; Brasil, 2016).

Abordando a definição de mercadoria, citamos a explicação de Roque Antonio Carrazza (2022, p. 56-57):

Mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Na verdade, o bem móvel corpóreo é o gênero, do qual a mercadoria é uma das espécies. Só é mercadoria o bem móvel corpóreo que, integrado ao estoque da empresa, se destina à venda ou revenda.

Mercadoria, enfim, é coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio.

Daí que a existência de uma mercadoria não está na natureza do bem móvel, mas em sua destinação. Se o bem móvel for objeto de comércio – vale dizer, se ele se destinar à venda a outro comerciante ou ao consumidor final –, então, sim, é juridicamente uma mercadoria.

Portanto, toda mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma: a qualidade distintiva entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

Enfim, nada é mercadoria “pela própria natureza das coisas”. De fato, como aguisadamente observa Paulo de Barros Carvalho, a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica.

Ademais, é possível acrescentar à definição de mercadoria: "coisas que se produzem para vender ou se compram para revender com lucro" (Baleeiro, 2006, p. 407). Por essa razão, "não constitui fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato" (Brasil, 1977).

No que tange à mercadoria importada, a competência para cobrar o ICMS é do Estado em que está situado o estabelecimento importador, não daquele pelo qual a mercadoria ingressa no território nacional, conforme expressa o texto constitucional (CF, art. 155, § 2º, IX, a).

Assim, o ICMS não é necessariamente cabível ao Estado pelo qual a mercadoria importada entra no território nacional. No caso de importação de materiais pelo modal marítimo, consideram-se os Estados brasileiros que não têm portos marítimos, como o Estado de Goiás. Para todas as importações de mercadorias com destinatário residente no Estado de Goiás, esse Estado não arrecadaria nada com o ICMS de importação.

É oportuno lembrar que o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria no país, isto é, sobre sua mera importação. Este fato gerador é de competência tributária apenas da União, seja por meio do imposto específico (art. 153, I, CF), seja pelas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, II, CF). O que se tributa, por meio do ICMS, é a "incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização" (Carrazza, 2022, p. 76).

2.3 CARACTERÍSTICAS DO ICMS

O ICMS é plurifásico, ou seja, incide sobre as diversas fases de circulação da mercadoria, mas é não cumulativo; a CF prevê o princípio da não cumulatividade do ICMS no art. 155, § 2º, I.

Por este princípio, é assegurado ao contribuinte do ICMS, em cada operação ou prestação, uma dedução correspondente aos créditos obtidos em operações ou prestações anteriormente realizadas. Há exceções ao princípio da não cumulatividade presentes na própria CF, são duas exceções: isenção e não incidência, presentes no próprio inciso II do parágrafo 2º do art. 155.

Sobre a não cumulatividade, José Eduardo Soares de Melo define da seguinte forma:

O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação... o crédito nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário (compreendendo mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consumo, energia elétrica), e prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação). O débito nasce da realização de negócio jurídico, tendo por objeto mercadorias transacionadas pelo contribuinte, e os referidos serviços de transporte e de comunicação, devidamente quantificados (Paulsen; Melo, 2018, p. 302-303).

Segundo Roque Antonio Carrazza (2022, p. 393), a não cumulatividade do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Carta Magna, e complementa explicando que é nos efeitos jurídicos da compensação determinada pela Carta Magna que se encontra a essência da não cumulatividade do ICMS.

Ainda acrescenta Carrazza (2022, p. 393), citando o doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

O primado da não cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo “contribuinte”, de considerar-lhe os créditos ainda que contra a vontade.

Por fim, Carrazza (2022, p. 395) conclui afirmando que, para que o ICMS gere direito de crédito, não é preciso que tenha sido efetivamente cobrado nas operações ou prestações anteriores. Basta que tenha sido devido, sendo irrelevante, pois, sua extinção pelo respectivo contribuinte.

Os Estados possuem autonomia para criar suas próprias alíquotas internas de ICMS. São Paulo, junto com a grande maioria dos Estados, adota a alíquota de 18%, enquanto o Rio de Janeiro adota a alíquota de 20%. Todavia, cabe ao Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, o estabelecimento das alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações de serviços interestaduais e de exportação (CF, art. 155, § 2º, IV).

Como sujeito ativo do ICMS tem-se os Estados e o DF, pois a Constituição lhes atribui competência para instituir o imposto. No âmbito das operações e prestações relativas à importação, a CF estabelece que cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (CF, art. 155, IX, a).

Carrazza (2022, p. 52-55) entende que o sujeito passivo é o produtor da mercadoria (na venda ou troca), ou o industrial (aquele que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para consumo) ou, finalmente, o comerciante (que destina a mercadoria à revenda ou à industrialização). É, pois, a destinação ao comércio da mercadoria que gera a incidência do tributo, não a sua aquisição a qualquer título. O particular que vende um objeto seu não realiza uma operação de mercadorias, apenas vende um bem móvel qualquer.

O art. 4º da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), que disciplina o ICMS, define o contribuinte ou sujeito passivo do ICMS como sendo “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (Brasil, 1996).

Porém, Paulsen e Melo (2018, p. 266) ensinam que os requisitos da “habitualidade” e do “volume” constituem critérios de difícil aferição, impregnados de considerável dose de subjetividade, que não se coadunam com a rigidez da tipicidade tributária.

2.4 BENEFÍCIOS FISCAIS

Uma vez que os benefícios fiscais de ICMS são o centro da controvérsia sobre a Guerra Fiscal, cabe elucidar melhor o termo "benefícios fiscais".

Para Carrazza (2023, p. 848), os benefícios fiscais são formas desonerativas da carga tributária que, no Brasil, é sabidamente elevada, revelando-se prejudicial ao livre exercício das atividades econômicas. Detalhando melhor, Carrazza faz a seguinte explanação:

A expressão “benefício fiscal” abrange uma série de fenômenos jurídicos (isenções, créditos presumidos, reduções de alíquotas ou de bases de cálculo etc.) que implicam desonerações tributárias fundadas no mais das vezes, em políticas de incentivo comportamental, idealizadas pelo Estado. Tais benesses não podem ser concedidas sem critério nem método, mas, pelo contrário, devem vir a lume de modo compatível com o ordenamento jurídico, o que pressupõe o pleno respeito aos princípios consagrados na Constituição e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

No Brasil, não há distinção entre as expressões "benefícios fiscais" e "incentivos fiscais". O texto constitucional as cita sem diferenciações, como bem observa Celso de Barros Correia Neto (2014, p. 36): “na Constituição Federal e, grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões ‘benefícios’ e ‘incentivos fiscais’ são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis”.

Entende-se que benefício fiscal é gênero do qual são espécies: isenção, diferimento, créditos presumidos, remissão, anistia, base de cálculo reduzida etc.

Como bem explica Roque Antonio Carrazza (2023, p. 845), a isenção não se confunde com a remissão, nem com a anistia. Em síntese, o doutrinador explica: “a isenção impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido”. Continua o autor:

A remissão é o perdão legal do débito tributário. É na terminologia do Código Tributário Nacional, uma causa extintiva do crédito tributário (art. 156, IV) e só pode ser concedida por lei da pessoa política tributante, enquanto a isenção é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça (evidentemente naquela hipótese descrita na lei isentiva).

Nas palavras de Aliomar Baleeiro (2006, p. 953): "isenção não é favor nem privilégio, mas medida de política no interesse geral".

Quanto à anistia, Hugo de Brito Machado (2022, p. 239) ensina: "anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se já está constituído o crédito, o legislador poderá dispensá-lo pela remissão, mas não pela anistia. Esta deve ser concedida antes da constituição do crédito."

De acordo com Afrânio Oliveira Júnior (2016, p. 76-77), os créditos presumidos são utilizados, principalmente, nos tributos sujeitos à sistemática da não cumulatividade, como o IPI, o ICMS, o PIS e a COFINS. O ente tributante concede um crédito, por presunção legal, em substituição ao crédito normal ou juntamente com este, que será abatido do débito proveniente das operações mercantis subsequentes, reduzindo, assim, a carga tributária na operação.

A dúvida que surge em relação ao ICMS é se, da forma como é utilizado, não poderá gerar litígios entre os Estados-membros da Federação. A resposta técnica para tal indagação seria negativa, uma vez que a CF estabeleceu que isenções, incentivos ou benefícios fiscais em matéria de ICMS só podem ser concedidos mediante aprovação por convênios que precisam ser ratificados por todas as unidades federativas, ou seja, os 26 Estados juntamente com o Distrito Federal (CF, art. 155, § 2º, XII, g). Contudo, isso não tem funcionado na prática, pois os Estados, na sanha de quererem atrair investimentos e empresas, sob o pretexto legítimo do desenvolvimento econômico regional para sua região, têm ousado em criatividade, para tentar contornar a vedação constitucional, concedendo vários tipos de benefícios, tais como: isenção, base de cálculo reduzida, crédito presumido.

Dessa forma, está instaurada a Guerra Fiscal e a questão é saber se estes benefícios fiscais de ICMS têm se mostrado eficientes como políticas de desenvolvimento regional.

3 GUERRA FISCAL E ICMS

Com a descentralização político-administrativa advinda através da Constituição de 1988, os Estados passaram a ter maior autonomia para definir suas próprias políticas públicas, bem como para dispor de meios a fim de angariar recursos para o cumprimento dessas demandas, todavia, sempre dentro dos limites constitucionais.

Porém, com o decorrer do tempo, observa-se que muitos Estados, diante da justificável sanha em solucionar seus problemas sociais e financeiros, combinada à ânsia pelo crescimento econômico, iniciaram um processo indiscriminado de concessão de benefícios fiscais sem o devido respeito às normas vigentes no ordenamento jurídico e rivalizando com outros Estados. Esse fenômeno foi denominado como Guerra Fiscal.

3.1 CONCEITO DE GUERRA FISCAL

Para Paulsen e Melo (2018, p. 317), a Guerra Fiscal: “trata-se de litígio existente entre os Estados e o DF – com implicações no âmbito da não cumulatividade – decorrente do fato de que, unilateralmente, são concedidos incentivos de natureza diversificada, sem fundamento em Convênios entre as unidades federativas, na forma prevista na Lei Complementar n. 24 de 7-1-1975 (recepcionada pelo art. 34, §§ 4º e 5º, da CF – ADCT)”.

O fator que propicia a Guerra Fiscal é basicamente a concessão de forma unilateral de benefícios e isenções tributárias em matéria de ICMS por parte dos Estados. Apesar de ser mais relevante e considerável no âmbito estadual, a Guerra Fiscal também se manifesta na esfera municipal com respeito aos benefícios fiscais sobre o ISS.

A questão principal em torno do ICMS é se esse tributo por si só pode ser considerado como fomentador de litígios entre os Estados e dessa forma o ICMS seria tido como o responsável direto pela existência da Guerra Fiscal. Constitucionalmente, a resposta a tal indagação é negativa, uma vez que a CF estabeleceu que isenções, incentivos ou benefícios em matéria de ICMS só podem ser concedidos mediante aprovação por convênios que precisam ser ratificados por todas as unidades federativas (Estados e Distrito Federal) por meio de um órgão denominado Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) instituído pela Lei Complementar 24/1975. Essa norma está prevista na CF no art. 155, § 2º, XII, g; combinado com a LC 24/1975, que foi recepcionada pela Constituição de 1988, e, portanto, regula essa

matéria constitucional. Portanto, do ponto de vista jurídico, pode-se definir Guerra Fiscal como sendo o descumprimento da Constituição, uma vez que fere o dispositivo supracitado.

Sendo assim, o ICMS em si não pode ser considerado como responsável pela Guerra Fiscal, mas é um instrumento usado para uma finalidade ilícita, pois, apesar de a CF determinar a forma como se dará a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS, e não obstante as sanções previstas no art. 8º da LC 24/1975 em relação ao descumprimento da norma, os Estados continuam concedendo benefícios fiscais sem aprovação do Confaz.

Os atores dessa guerra são os Estados-membros da Federação. Nesta peleja fiscal, cada Estado, por meio da autonomia que a CF lhes outorga, concede benefícios fiscais em matéria de ICMS de forma unilateral, isto é, não acordados em convênio, portanto agindo de forma inconstitucional. O intuito é atrair para sua região contribuintes (empresas do setor privado) objetivando seu desenvolvimento econômico. Ou seja, cada Estado procura fazer com que sua economia cresça em detrimento ou com prejuízo do outro Estado. Logo, o problema não está na Constituição, mas reside no não cumprimento das normas constitucionais.

Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 45) indaga sobre possíveis causas que ensejaram a Guerra Fiscal com os seguintes argumentos:

Após a Constituição ter descentralizado o poder e estabelecido as competências tributárias dos entes federados, diante da falta de políticas públicas nacionais para o desenvolvimento econômico entre as regiões cada Estado passou a buscar o seu próprio desenvolvimento. A escassez de recursos de que dispõe os Estados, aliada às desigualdades regionais do país, contribuiu para a busca individualizada por investimentos privados...esse jogo de ações e reações travado entre governos estaduais com o intuito de atrair investidores privados e retê-los em seus territórios, por meio da concessão de benefícios fiscais, é o que se tem chamado de Guerra Fiscal.

De acordo com Horvath e Pinheiro (2022, p. 73):

A Guerra Fiscal é uma manifestação de um desequilíbrio no federalismo brasileiro. Ela deriva do exercício (quando exorbitante) da autonomia política dos Estados-membros e do Distrito Federal e tem como consequência um impacto negativo no volume de recursos disponíveis a serem partilhados com os Municípios e, com isso, uma redução da autonomia financeira destes últimos.

Considera-se a Guerra Fiscal composta por quatro personagens: i) o Estado de origem, que é o Estado concedente do benefício, sem apoio em convênio, contrariando a CF; ii) o

contribuinte que atua no Estado de origem e usufrui do benefício fiscal, em geral, empresas atraídas pelo Estado concedente; iii) o contribuinte do Estado de destino, que adquire a mercadoria e pretende, de acordo com o princípio da não cumulatividade, utilizar os créditos como moeda de pagamento do tributo; iv) o Estado de destino, que, ao perceber que houve um benefício financeiro não previsto em convênio no Estado de origem, procura então glosar os créditos de ICMS e pretende exigir o que não foi pago no Estado de origem, com fundamento no art. 8º da LC 24/1975.

A glosa é um instituto da Administração Pública, utilizado como forma de reposição ao erário; nada mais é do que a retenção de valores ou bloqueio de créditos em faturas emitidas. Mais especificamente, no Direito Tributário, esse termo é aplicado em relação ao impedimento do contribuinte de utilizar um crédito para abatimento de seus débitos fiscais.

Regis Oliveira (2019, p. 96-97) aborda o tema da Guerra Fiscal nos seguintes termos:

(...) é próprio do Estado Federal que as unidades federativas queiram progredir, e, portanto, pretendam conceder incentivos de toda espécie para que possa haver o desenvolvimento regional. Evidente que o interesse fiscal de uma unidade pode colidir com o de outra, o que dá origem à Guerra Fiscal...a luta, pois pela captação de recursos privados, a concessão de incentivos, a prática de renúncia fiscal, são perfeitamente amoldáveis no sistema federativo. O que não se pode permitir e para isso – e para isso o Estado Federal tem que impor limites – é o destino sempre indesejado de todos os recursos apenas para uma ou duas unidades federadas. Logo, importante que se cium regras, até para se permitir o desenvolvimento regional. Para tanto, imprescindível o pacto federativo, que deve orientar ou reorientar incentivos, fixando restrições, amoldando interesses, evitando desgaste que possa redundar em secessão. No entanto, não se pode é, a pretexto de evitar os conflitos, eliminar a Federação, retirando dessa a possibilidade de buscar recursos particulares, oferecendo vantagens, nem mutilar a ação inventiva de cada governante, no sentido de buscar de seu estado, e que estados se unam para buscar o desenvolvimento regional.

A concessão de incentivos fiscais alavanca progresso, estimula a competição, sempre importante em economia de mercado. Não se pode definir a priori, se deve haver a procura de grandes empresas ou de pequenos empreendimentos. Tudo dependerá da situação socioeconômica de determinado estado, município ou região, bem como do momento e da circunstância histórica, por isso é que não se pode, de plano, repudiar a luta pelos incentivos ou o estímulo à renúncia fiscal. Em suma : nem sempre se pode recriminar a Guerra Fiscal. Por vezes é nociva aos interesses nacionais e, pois, deve ser reprimida. Por outras, no entanto, é útil, a fim de destinar indústrias ou prestações de serviços a regiões pouco desenvolvidas ou em precárias condições.

Em síntese, a Guerra Fiscal é o termo utilizado para definir a competição tributária entre entes federados, especialmente os Estados, por meio da concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS de forma unilateral, à revelia do que prevê o texto constitucional, com o intuito de atrair vantagens econômicas para seu território através de investimentos privados de

empresas, sejam do setor industrial, comércio ou serviços. Tais empresas se deslocam para o Estado provedor do benefício, visando pura e simplesmente a arcar com uma menor carga tributária.

3.2 CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL

A Guerra Fiscal tem impacto considerável em termos de segurança jurídica, uma vez que atua no campo da inconstitucionalidade, além de ser antagônica ao federalismo cooperativo e de minar as bases do pacto federativo. É um fenômeno típico de federações, não sendo uma exclusividade do Brasil.

Diante desse quadro, ou seja, na prática de um federalismo não cooperativo, gerador de inúmeras controvérsias e instabilidades judiciais, envolvendo pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado, faz-se necessário considerar a situação dos contribuintes que confiaram no sistema, tomaram decisões, alocaram seus recursos e investimentos com base na boa-fé e, de repente, veem-se desamparados no que tange não só aos seus próprios direitos e garantias fundamentais, mas antes disso, veem-se desamparados de sua própria confiança, a qual depositaram na segurança do ordenamento jurídico, sendo este um elemento intrínseco ao mesmo.

A segurança é um valor associado a uma ordem jurídica republicana: a república é incompatível com a surpresa e deve ser orientada pela previsibilidade nas relações entre Estado e cidadão (Ataliba, 2011, p. 169).

Conforme pontua Roque Antonio Carrazza (2023, p. 365-366):

O Direito regula o comportamento das pessoas para tornar possível a vida social. Tal regulação manifesta-se por meio das normas jurídicas, regras de comportamento que produzem seus efeitos na sociedade. Estas normas, é claro, não devem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto, formando um sistema, um ordenamento jurídico.

Neste contexto, a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no “Preâmbulo” da nossa Carta Magna, no patamar dos valores supremos da sociedade brasileira, pelo que inspira a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças dos atos administrativos etc.

Mas, mais que um valor, a segurança jurídica é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente em várias de suas normas...daí podermos avançar o raciocínio proclamando que o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de frustrar a confiança que depositam no Poder Público.

De fato, como o Direito visa à obtenção da res justa, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida das pessoas e das instituições. Desse modo, incumbe ao Estado zelar para que todos não só tenham uma proteção eficaz dos seus direitos como possam prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotarem...o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, “cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”. Portanto a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

A segurança jurídica é a própria essência da Constituição Federal. Tanto é que alguns juristas entendem ser mais prudente denominá-la como sobreprincípio da segurança jurídica, tal é sua preeminência sobre os demais princípios.

De acordo com Eduardo Maneira (1994, p. 22-23), a previsibilidade na atuação estatal está associada à não-surpresa, cabendo ao Estado agir às claras, dando conhecimento tanto do caminho que pretende seguir quanto de onde pretende chegar:

A não-surpresa funciona como limitação ao poder de tributar, ou seja, atua como mecanismo de proteção jurídica destinado a tutelar os direitos subjetivos dos contribuintes. É subprincípio do princípio da legalidade e confere a este último maior concretude e densidade. É também conexo com o princípio da irretroatividade das leis, pelo fato de ambos trabalharem a ideia de *lege praevia* (lei prévia).

Esta acepção de previsibilidade como oposto de surpresa visa coibir a arbitrariedade, em sentido formal, além de induzir a aceitabilidade das decisões públicas por sua própria racionalidade, em sentido material (Avila, 2015, p. 358).

Seria inadequado pensar em planejamento orçamentário público sem a devida segurança jurídica, pois esta se constitui um valor intrínseco ao Direito Financeiro, na medida em que a atividade financeira do Estado é primordialmente baseada no princípio do consentimento, que representa, em último grau, a necessidade de uma lei, aprovada em um processo democrático, na qual é definido o destino dos recursos públicos (Horvath; Pinheiro, 2022, p. 76).

A segurança jurídica impõe que a atuação financeira do Estado seja planejada e, nesse contexto, o orçamento exerce um papel fundamental (Horvath; Pinheiro, 2022, p. 76).

Segundo José Mauricio Conti (2020, p. 251):

O planejamento, como elemento de previsibilidade e vetor de realização da segurança jurídica, tem extrema relevância nas relações entre os entes federados. Somente é possível pensar em atuação coordenada, típica de um federalismo de cooperação, no qual as competências descentralizadas são exercidas de maneira coerente com a realização de objetivos comuns, se houver conhecimento prévio dos objetivos e planos de ação. Não há, pois, como estabelecer um planejamento orçamentário governamental sem levar em consideração a coordenação entre todas as esferas de governo, que deverão elaborar e executar suas leis orçamentárias de forma coesa entre si. O planejamento orçamentário governamental de cada esfera de governo exige, ao mesmo tempo, que se observem as peculiaridades e os interesses locais regionais e nacionais, mas não prescinde do respeito ao planejamento das demais esferas de governo, especialmente aquelas com as quais o relacionamento financeiro é mais intenso, em que as transferências intergovernamentais são fundamentais para a condução da administração e o funcionamento adequado das várias políticas públicas em andamento e em implantação. No caso das políticas públicas, operacionalizadas em âmbito nacional, com a participação de vários entes federados, mais ainda se faz presente a necessidade de respeitar um planejamento uniforme, coordenado e cooperativo.

No entendimento de Rosemary Carvalho Sales (2018, p. 103-104), a segurança jurídica é um direito fundamental do cidadão, que consiste em uma relação de estabilidade sedimentada na proteção que o Estado oferece ao contribuinte de não ter surpresas em suas relações jurídico-tributárias, possuindo uma dimensão objetiva e uma dimensão subjetiva. O aspecto objetivo relaciona-se com a estabilidade das relações jurídicas, por meio da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF).

Quanto ao aspecto subjetivo da segurança jurídica, este consiste na proteção à confiança, na qual, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2021, p. 116), deve-se levar em consideração a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, sejam mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros.

Outra consequência da Guerra Fiscal, também com impacto direto na vida do contribuinte, é a não transferência de recursos dos Estados aos Municípios, causando danos ao federalismo cooperativo e ao pacto federativo.

O fato de alguns Estados arrecadarem menos com ICMS devido a benefícios fiscais, com a pretensa justificativa de atração de empregos, tem impacto direto no repasse de recursos aos Municípios. Como já mencionado, o ICMS é o tributo que gera maior arrecadação em nível estadual; portanto, boa parte do que poderia ter sido arrecadado e repassado aos Municípios, por imposição constitucional do pacto federativo, não chega às municipalidades, comprometendo a autonomia desses entes federados de menor porte, mas não de menor importância, uma vez que é na administração municipal onde ocorre o contato mais próximo

entre o contribuinte e o Poder Público. Nesse sentido, a administração municipal fica prejudicada quanto à implementação de políticas públicas necessárias e que demandam os devidos recursos. Cientes de que é no Município que o cidadão se depara com a necessidade de saúde, educação, segurança, logo conclui-se que é exatamente nesse ponto, ou melhor, na ponta da cadeia de distribuição, onde a Guerra Fiscal revela uma de suas consequências mais deletérias.

Para Horvath e Pinheiro (2022, p. 106):

Na federação brasileira, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios foram encarregados de atender a um conjunto amplo de necessidades meritórias e a participação na arrecadação de tributos geridos por outras unidades federativas foi uma forma de garantir um fluxo de recursos para tanto. A concessão de incentivos inconstitucionais no contexto da Guerra Fiscal de ICMS representa um atentado à distribuição de receitas efetuada pela Lei Maior, que constitui um mecanismo que garante, em parte, a autonomia financeira dos Municípios brasileiros. Reconhecer o dever dos Estados-membros de indenizarem as municipalidades é uma forma de recompor o equilíbrio federativo constitucionalmente imposto, garantindo igualdade entre os entes que formam nossa federação.

De certa forma, é possível pensar que, na realidade, os Municípios possuam autonomia política (normativa) e administrativa, porém não tenham autonomia financeira, uma vez que os Municípios brasileiros não têm receita suficiente para arcar com a demanda pública, embora constitucionalmente seja-lhes conferida competência para o atingimento desse ideal. Esse fato é agravado ainda mais em um cenário de Guerra Fiscal, pois se um Estado arrecada menos com tributos, repassará menos para os Municípios, portanto não cumprirá os objetivos constitucionais de repasses, deixando de cumprir a Constituição e, por conseguinte, o pacto federativo.

Sobre essa matéria, Régis Oliveira (2019, p. 112) comenta a decisão da Suprema Corte:

O STF decidiu que a quota do ICMS arrecadado pelos Estados e repassada aos Municípios não pode ser modificada em virtude de concessões de incentivos fiscais por parte dos primeiros. O Min. Ricardo Lewandowski, Relator do caso, defendeu que a autonomia política dos entes federados depende da autonomia financeira, razão pela

qual os entes responsáveis pelos repasses estariam impedidos de adotar medidas arbitrárias em relação aos tributos arrecadados por eles¹.

Ainda no mesmo tema da “cortesia com chapéu alheio”, complementa Régis Oliveira (2019, p. 113):

Nesse contexto, os entes federativos menores poderão encontrar motivação para procurar o Poder Judiciário, a fim de exigir as receitas partilhadas que não tenham sido repassadas em razão da renúncia de receitas por parte dos entes maiores...de fato, já se nota uma tendência de ajuizamento de ações por parte de inúmeros Municípios, pleiteando o direito de receber a proporção dos valores referentes à renúncia de receita pelos Estados ou pela União...tais pleitos fundamentam-se no argumento de que o repasse de receitas tributárias partilhadas aos entes subnacionais, determinado pela Constituição Federal, não poderia se sujeitar às condições de tais incentivos.

Uma terceira consequência que podemos citar diz respeito aos efeitos da Guerra Fiscal no âmbito da concorrência empresarial e sua influência junto ao consumidor final.

O art. 170 da CF estabelece o dever do Estado de tutelar a ordem econômica, garantindo a livre concorrência, ou seja, o livre exercício da liberdade de iniciativa e proteção aos consumidores. Assim também o art. 173, § 4º da CF complementa o art. 170, dispendo sobre a obrigação da lei de reprimir o abuso do poder econômico. Estes artigos coadunam-se com o art. 3º/CF e, na verdade, descrevem as formas de como cumprir o ideário proposto no art. 3º/CF.

Percebemos que a Guerra Fiscal contraria os dispositivos constitucionais acima mencionados, uma vez que contamina a concorrência por meio de práticas ilícitas.

Luiz Rogério Sawaya Batista (2012, p. 123 e 127) afirma que a Guerra Fiscal altera as regras do jogo do mercado e dificulta o acesso a novos participantes, sem que a vantagem decorra dos próprios méritos do beneficiário, afrontando, portanto, o princípio da livre concorrência, positivado no caput do art. 170/CF: “tendo em conta que uma pessoa jurídica beneficiada pela redução unilateral do ICMS promovida pelo Estado (ou pelo Distrito Federal) em que está localizada compete em condições de total desigualdade com seus concorrentes, localizados em outras unidades federativas, visualiza-se, pois, ofensa à livre concorrência”.

¹STF, RE 572.762/SC. No caso concreto, que envolvia o Estado de Santa Catarina e o Município de Timbó, o primeiro havia concedido incentivos fiscais de ICMS, comprometendo as receitas que seriam transferidas ao último.

Batista (2012, p. 124) sustenta que a Guerra Fiscal não apenas impacta a livre competição entre empresas, mas também influencia e distorce o mercado em prejuízo ao consumidor:

A Guerra Fiscal contraria o interesse dos consumidores sob o aspecto da desigualdade da concorrência, permitindo que a pessoa jurídica beneficiada tenha condições de controlar o mercado ou, pelo menos, alterar sua condição de funcionamento que não pela via do ganho de eficiência em suas práticas”, além do que “opõe se ao interesse dos consumidores ao não garantir que os ganhos auferidos pela pessoa jurídica premiada, decorrentes do benefício fiscal unilateral, sejam devidamente repassados aos consumidores tanto em termos de qualidade como de redução efetiva de preços.

O mesmo autor conclui dizendo:

Na realidade, pensamos que um dos efeitos mais graves da Guerra Fiscal, senão o mais grave, reside na oposição à livre concorrência, pois o benefício fiscal unilateral permite que determinada pessoa jurídica se beneficie justamente de um ato contrário à lei, colocando-a em condições desiguais de competição com outras pessoas jurídicas que pratiquem a mesma atividade, sendo tal desigualdade decorrente não de ganho de eficiência empresarial, mas sim do benefício fiscal unilateral (Batista, 2012, p. 127).

Finalmente, uma última consequência da Guerra Fiscal está ligada aos seus impactos no desenvolvimento socioeconômico regional. Este tópico precisa ser analisado a partir da premissa de que historicamente se constata profundos desequilíbrios socioeconômicos no Brasil, muitos deles acentuados pelo modelo tributário brasileiro atual.

A carga tributária no Brasil em 2022 corresponde a aproximadamente 33,7% do PIB nacional, conforme dados do Observatório de Política Fiscal (2023). Esse percentual é comparável aos países europeus com alto IDH, onde o retorno que os contribuintes têm é inequivocamente maior e melhor. Analisada por sua dimensão, a carga tributária brasileira pode ser considerada elevada quando comparada com alguns países da América Latina, com economias emergentes, e com alguns países desenvolvidos, com renda per capita bem superior, como os Estados Unidos, Japão, Espanha e Reino Unido. Este fator de alta carga tributária é o que mais prejudica a competitividade da produção nacional devido ao encarecimento dos produtos.

Além disso, deparamo-nos com grandes desigualdades sociais no país, que conduzem a elevados níveis de pobreza. Sabe-se que cabe ao Estado administrar os recursos públicos, em

sua maior parte advindos da arrecadação de impostos, para encurtar as distâncias entre ricos e pobres no intuito de garantir maior homogeneidade social. Isso posto, o grande volume dessa carga tributária até se justificaria, desde que efetivamente o Estado compensasse a sociedade com a oferta de políticas públicas voltadas para a melhoria das condições das classes mais carentes, contribuindo para uma maior equidade e minimizando tais disparidades sociais.

Entretanto, na realidade, uma parcela significativa desses recursos tributários é despendida com o pagamento dos juros da dívida pública, em torno de 15% a 20% de toda a arrecadação, beneficiando o capital financeiro. Sendo assim, a carga tributária se torna ainda mais onerosa para a sociedade, uma vez que pouco se recebe do Estado, bem como se torna prejudicial para a atividade produtiva, pois inviabiliza investimentos em infraestrutura, já que raramente sobram recursos no orçamento para tal finalidade.

Em uma análise mais minuciosa, pode-se constatar que no Brasil o maior problema da carga tributária, apesar de elevada, não reside tanto em seu volume, mas em sua composição. De acordo com esse enunciado, pode-se concluir que a carga tributária brasileira não é a mais alta do mundo, nem está entre as dez maiores do mundo; porém, sua composição é falha. Isso porque a estrutura tributária brasileira possui um peso muito elevado em impostos indiretos, isto é, regressivos, que respondem por algo em torno de 75% da arrecadação total. São impostos de incidência cumulativa, prejudiciais à competitividade por onerar excessivamente a produção.

Impostos indiretos são regressivos porque sua incidência não tem como base a renda do contribuinte, mas apenas seu consumo, não diferenciando, portanto, os diferentes níveis de poder aquisitivo entre o universo de contribuintes; na prática, a regressividade tributária significa cobrar mais tributo de quem ganha menos, proporcionalmente.

A regressividade no sistema tributário brasileiro é muito forte, ou seja, a carga tributária tem um peso muito maior sobre a população de baixa renda, pois a tributação no consumo e na produção é muito acentuada no Brasil e essa população mais carente compromete grande parte de sua renda nesses setores, com produtos de consumo, sendo estes essenciais para sua sobrevivência.

Conforme assevera Young, (2022) :

O que se confirma é que, no Brasil, os impostos recaem com muito mais peso sobre o consumo de bens e serviços do que sobre a origem das rendas em geral. Na comparação com os chamados países desenvolvidos que compõem a OCDE, o Brasil faz exatamente o inverso, ou seja, cobra mais impostos dos mais pobres e menos

impostos dos mais ricos. Isso perpetua a má distribuição de renda existente no país e impede uma expansão do consumo que poderia dinamizar a economia.

Diante dessa conjuntura nacional que retrata um quadro de dificuldades econômicas e sociais, em parte devido ao atual sistema tributário, a situação se agrava ainda mais devido à Guerra Fiscal, principalmente em Estados com precárias condições.

Analisando a representatividade de cada Estado em matéria de arrecadação de ICMS, temos os seguintes dados: o Estado de São Paulo responde por aproximadamente 29,6% da arrecadação de ICMS, somente a região Sudeste é responsável por 48,7%. Em contrapartida, Estados como Roraima e Amapá respondem cada um por 0,2% da arrecadação nacional de ICMS. Assim também, Estados da região Nordeste, tais como Piauí, Alagoas e Sergipe respondem, respectivamente, com 0,8%, 0,8% e 0,7% (Ferrari; Pinto, 2023). Constata-se que esses Estados possuem um nível muito baixo de atividade econômica.

Segundo Luiz Rogério Sawaya Batista (2012, p. 118-119):

(...) tal circunstância, demonstra a fragilidade econômica desses Estados, totalmente dependentes de repasse de recursos da União, oferecendo a verdadeira dimensão do federalismo fiscal brasileiro, em que determinadas unidades federadas sequer possuem condições próprias de sobrevivência ante a seus anêmicos setores de comércio, indústria e serviços. Daí porque a ausência de autonomia econômica e financeira dessas unidades federadas as torna presas fáceis do Poder Central, representado pela União, evidenciando-se, assim, a fraqueza do nosso federalismo. Essa situação fática gera, de certa forma, um círculo vicioso, pois...essas mesmas unidades federadas fragilizadas economicamente possuem poucas condições de atração de investimentos, seja sob o ponto de vista da capacidade financeira do Estado de estimular a sua própria economia, seja sob a óptica de elementos atrativos ao investimento, como proximidade de mercado consumidor e infraestrutura.

Agravando o quadro pela Guerra Fiscal, é fácil notar que Estados economicamente mais frágeis não possuem condições mínimas para disputar a atração de investimentos com outros Estados detentores de maior infraestrutura e com um mercado consumidor mais desenvolvido. Por esse fato, Batista (2012, p. 120) chega à seguinte conclusão: “dessa maneira, além de produzir efeitos danosos para a Federação, a Guerra Fiscal gera distorções perenes de desenvolvimento entre os Estados... acentuando as fraquezas do federalismo brasileiro, apoiadas nas gritantes disparidades econômicas entre os seus diferentes Estados”.

3.3 LEI COMPLEMENTAR 24/1975

A Lei Complementar 24/1975 foi recepcionada pela Constituição de 1988 e regula como os benefícios em matéria de ICMS devem ser concedidos, por meio de deliberação do Confaz. Pode ser entendida como uma das restrições legais para inibir a Guerra Fiscal, embora não tenha tido tanto êxito ao longo dos últimos anos.

A LC 24/1975, em seu art. 2º, § 2º, dispõe sobre o dever de unanimidade nas decisões do Confaz nos seguintes termos: “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

Há uma acirrada divergência doutrinária a respeito da unanimidade imposta para a aprovação do benefício no Confaz.

Para Carvalho e Martins (2014, p. 6), a unanimidade exigida em Convênio é uma cláusula pétrea na medida em que sua inobservância pode afetar a autonomia financeira de determinado Estado-membro, já que a autonomia dos entes federados se assenta no tripé político, administrativo e financeiro.

Nas palavras do jurista Ives Gandra Martins: “a unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e do Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada por legislação inferior nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do art. 60 da CF” (Carvalho; Martins, 2014, p. 6).

Hipoteticamente, suponha-se que o Estado A, vizinho ao Estado B, conceda benefícios fiscais, resultando na migração de investimentos do Estado B para o Estado A, afetando as receitas do Estado B.

Ciente de que a arrecadação de impostos se constitui como a maior fonte de receita para o Poder Público, e diante dessas circunstâncias, é possível inferir que a política financeira de um Estado poderá ser influenciada por outro Estado e tão logo precisará ser redefinida. Consequentemente, resta comprometida a autonomia financeira do Estado atingido.

Em síntese, a Guerra Fiscal afronta o princípio federativo, que é uma das cláusulas pétreas da Constituição Federal, por isso a unanimidade do Confaz é essencial, fornecendo a estabilidade necessária para preservar a forma federativa de Estado.

Outrossim, ainda no pensamento de Ives Gandra, se a lei tributária gera descompetitividade, o prejuízo se estende à nação como um todo (art. 146-A, CF). A Guerra

Fiscal é prova de descompetitividade e um dos elementos que mais prejudica o desenvolvimento nacional em decorrência de uma disputa tributária entre os Estados na busca por investimentos. Por fim, conclui-se tutelando a exigência da unanimidade, pois a vê como necessária: “para não provocar favorecimento que dê a qualquer um deles maior competitividade no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais” (Carvalho; Martins, 2014, p. 22).

No entanto, Régis Fernandes de Oliveira (2019, p. 101) possui um entendimento contrário a este. O doutrinador sustenta que a regra da unanimidade é incompatível com o Estado federativo, que pressupõe, até mesmo por decorrência histórica, a desigualdade entre seus integrantes. Daí se conclui pela absoluta inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Lei Complementar 24/1975. Ademais, os critérios são soberbos e revelam não a discricção do legislador, mas sua arbitrariedade. Colhe-se a unanimidade para a concessão de benefícios, mas exige-se a maioria de quatro quintos para a revogação.

Régis Oliveira (2019, pp. 98-105) tece várias críticas ao abordar o tema.

“sem dúvida alguma, a Constituição da República ao ser elaborada, instituiu como tributo estadual o ICMS, o mais importante dos tributos, mas, de contraparte, encilhou os Estados, ferreteando-os com limitações severas, a ponto de lhes aniquilar a vontade político-tributária. É certo que a Constituição haveria que instituir regras de harmonização dos interesses federativos que fossem conflituosos. Não poderia, de outro lado, destituir os Estados-membros de suas atribuições intrínsecas...em verdade, o federalismo envolve harmonia do sistema em relação à participação dos entes federados. O que não tem sentido é amordaçar um ou alguns dos Estados-membros e prejudicá-los com a exigência da unanimidade...com o devido respeito, não se pode falar em cláusula pétrea. Esta vem prevista no § 4º do art. 60 da CF. Ali, seu conteúdo se esgota. Não existe cláusula pétrea dedutível do ordenamento normativo infraconstitucional. Caso contrário, é fruto da engenhosidade dos juristas brasileiros, poderíamos engendrar quantas cláusulas pétreas conviessem a nossos interesses e conveniências doutrinárias. A manipulação dos conceitos poderá levar a soluções não convenientes

Régis Oliveira (2019, p. 98-105) faz uma comparação com algumas atribuições constitucionais do Senado, cujas aprovações se dão mediante maioria qualificada, nunca por unanimidade de seus integrantes, a saber: art. 52, incisos V, VI, VII, VIII e IX da CF. E faz a seguinte assertiva: “para as deliberações do Senado objetivando a manutenção da unidade da Federação em relação ao poder tributário, há necessidade de decisão por dois terços de seus

membros. Daí a incongruência não admitida pela Constituição Federal de que as decisões do Confaz se façam por unanimidade”.

Paulo de Barros Carvalho adota uma posição mais moderada entre os dois extremos, entendendo que o tema “não deva ser tratado com tanta rigidez”. Alega ser a lei 24/1975 fruto da conjuntura do momento, sob a vigência da Carta de 1967:

(...) se, àquela época, a aprovação por unanimidade era requisito indispensável para conferir ao ICM a uniformidade então constitucionalmente preconizada, hoje esse pressuposto não deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-lo em situações peculiares, quando as disparidades socioeconômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem” (Carvalho e Martins, 2014, p. 55-56).

O art. 8º da LC 24/1975 também tem gerado grandes divergências e o caso seguiu até a Suprema Corte.

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 (Brasil, 1975).

Ao julgar a constitucionalidade do art. 8º da LC 24/1975 (RE 628075/RS), o STF entendeu que o dispositivo não afronta o princípio constitucional da não cumulatividade; portanto, o referido artigo é constitucional.

(...) trata-se de saber se viola a Constituição Federal o estorno proporcional (“glosa”) de crédito fiscal de ICMS realizado por parte do Estado de destino referente a benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem à revelia de autorização unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária. (...) O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 490 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade (Brasil, 2020).

Aqueles que sustentam a constitucionalidade nas concessões unilaterais dos benefícios fiscais o fazem com fundamento no art. 150, § 6º, da CF, alegando que é possível a concessão,

desde que Estados e Municípios o façam por meio de lei, independentemente da unanimidade requerida pela LC 24/1975. Advogam uma interpretação combinada da alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF à luz do art. 150, § 6º, CF.

3.4 LEI COMPLEMENTAR 160/2017

Esta lei ingressou no ordenamento jurídico com o intuito de amenizar os efeitos da Guerra Fiscal, buscando recompor alguns de seus impactos danosos, principalmente tentando resgatar a segurança jurídica para o contribuinte, porém não eliminou seus reais impactos negativos, principalmente na questão da falta de repasses de recursos aos Municípios.

Segundo Horvath e Pinheiro (2022, p. 105), a LC 160/2017 desempenhou o importante papel de garantir algum grau de segurança jurídica nas relações entre Estados-membros (que instituíram incentivos inconstitucionais) e contribuintes. No entanto, esta norma enfatiza a necessidade de recomposição das perdas sofridas pelos Municípios afetados.

A LC 160/2017 reconhece que os incentivos concedidos no contexto da Guerra Fiscal são inconstitucionais e busca, por meio da regra que autoriza a remissão dos eventuais débitos emergentes, induzir no sistema um grau mínimo de segurança jurídica nas relações entre os Estados-membros e Distrito Federal e contribuintes que, eventualmente, gozaram dos benefícios de boa-fé. Contudo a LC 160/2017 não traz uma solução para os prejuízos imputados pelos Estados-membros aos seus municípios, que se viram privados de uma importante fonte de receitas em razão do exercício inconstitucional da capacidade de isentar algumas atividades da incidência do ICMS (Horvath; Pinheiro, 2022, p. 105).

Com essa nova legislação, os benefícios fiscais que já foram concedidos podem ser reconhecidos nos termos do § 1º, possibilitando: a remissão (perdão) de créditos relativos a esses benefícios (inciso I), bem como sua reinstituição (inciso II). Para isso, não se exige unanimidade, mas sim a aprovação de, no mínimo, dois terços das unidades federadas e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do país (art. 2º).

Frisa-se que a LC 160/2017 não instituiu diretamente o perdão de benefícios outorgados contrariamente à Constituição, mas permitiu a elaboração de um Convênio, e que, mediante aprovação mínima de dois terços de todas as unidades federadas e um terço das unidades federadas de cada região, se regularizasse a situação dos benefícios então envolvidos em diversos litígios.

A consecução dos fatos levou à aprovação do Convênio ICMS 190/2017, ratificando assim o texto da LC 160/2017.

Em meio ao caos da Guerra Fiscal, encontrou-se uma medida sanadora, uma lei complementar (LC 160/2017), conforme dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF, para se tentar regularizar a situação passada.

3.5 CASO PARTICULAR DE GUERRA FISCAL: GUERRA DOS PORTOS

A chamada Guerra dos Portos foi mais um evento marcante e recente no contexto da Guerra Fiscal.

Com a justificativa de preservação de empregos em seu território, histórico de desigualdade socioeconômica regional, e perda de arrecadação, alguns Estados portuários, como Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina, passaram a conceder benefícios fiscais em matéria de ICMS sobre produtos importados, via crédito presumido. Dessa forma, prejudicaram os outros Estados, nos quais residiam as empresas importadoras.

Neste caso, uma empresa importadora sediada na cidade de São Paulo, ao invés de se manter em seu Estado de origem e fazer a importação pelo porto de Santos, em função de benefícios fiscais, decide se mudar para o Espírito Santo, fazendo a importação pelo porto de Vitória, a fim de pagar menos ICMS sobre produtos importados. Muito provavelmente, um Estado começou a conceder os incentivos e “deflagrou a Guerra Fiscal”; a partir daí, inicia-se o efeito dominó e outros Estados, estimulados pela competição, vão seguir o mesmo comportamento, instaurando assim um jogo inconstitucional de vale-tudo, onde ninguém respeita as regras do Confaz.

Assim, vê-se que a Guerra Fiscal, apesar de ter a justa pretensão de fomento econômico regional, camufla na verdade um ataque ao federalismo cooperativo idealizado para o Estado brasileiro e, portanto, esse comportamento não pode ser aceito pelo pacto federativo brasileiro.

Com uma alíquota de transferência interestadual de 12%, qualquer Estado que concedesse benefício fiscal de 9% para empresas importadoras, ao transferir essa mercadoria para outro Estado, a empresa importadora pagaria somente 3% ao invés de 12%.

Em termos gerais as alíquotas interestaduais são de 12%, porém excepcionalmente, quando os Estados de origem estiverem localizados no Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), e os Estados de destino forem Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, as alíquotas interestaduais serão de 7%.

Para resolver esse problema, o Senado Federal aprovou a Resolução 13/2012, na qual estabeleceu uma alíquota única de 4% para a transferência de mercadoria importada entre qualquer Estado (antes era de 12% ou 7%). O objetivo foi reduzir a margem que os Estados teriam para oferecer vantagem competitiva, acabando com a atratividade dos possíveis benefícios concedidos. Com 4%, pouco sobra para os Estados oferecerem como vantagem.

Com isso, passou-se a ter uma terceira alíquota interestadual de 4%, vigorando somente para ICMS sobre mercadorias importadas, além das alíquotas de 12% e 7% já existentes.

A alíquota de 4% somente se aplica a mercadorias importadas que não sejam destinadas a processo de industrialização, ou que ainda sofrendo industrialização, resultem em mercadorias com Conteúdo de Importação superior a 40%. Também não se aplica a alíquota de 4% para mercadorias importadas do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidas em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex).

O intuito é incentivar a industrialização nacional, uma vez que, neste caso, não se está tratando de Guerra Fiscal; isto é, a empresa não resolveu mudar de endereço meramente objetivando pagar menos impostos, existe uma razão muito mais nobre e justificável que não tem relação com a Guerra Fiscal.

A Resolução 13/2012 foi judicializada através da ADI 4858 e o STF a declarou constitucional:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Resolução nº 13, de 2012, do Senado Federal. Alíquotas do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. 3. Inconstitucionalidade. Normas de proteção à indústria nacional. Concessão de incentivos fiscais. Reserva de lei complementar. Impropriedade da espécie normativa resolução. Inocorrência. Constitucionalidade afirmada. 4. A Resolução SF nº 13, de 2012, buscou solucionar problema complexo relacionado à “Guerra dos Portos”, de repercussões não apenas tributárias, mas observou os estritos limites constitucionais da disciplina das alíquotas interestaduais do imposto. Ciência do Art. 155, II e seu § 2º, IV, da CF/88. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente, para reconhecer a constitucionalidade da Resolução Senado Federal nº 13, de 2012 (Brasil, 2021).

No julgamento da ADI 4858, o plenário do STF reconheceu a constitucionalidade da Resolução 13/2012 do Senado Federal, que reduziu para 4% a alíquota interestadual do ICMS para mercadorias importadas.

O relator, Ministro Edson Fachin, julgou a ação procedente, por entender que a resolução violava o princípio constitucional da igualdade tributária. Porém, foi voto vencido,

pois a Suprema Corte decidiu pela improcedência da ação. No julgamento, prevaleceu o voto do Ministro Gilmar Mendes, que ressaltou a necessidade de se extinguir a Guerra dos Portos, com o seguinte argumento: “penso que a solução do complexo problema encontrou na Resolução nº 13/2012 do Senado Federal uma resposta adequada e dentro das balizas constitucionais” (Brasil, 2021).

Assim sendo, a decisão do STF, além de inibir a Guerra dos Portos, uma das ramificações da Guerra Fiscal, tem a virtude de fortalecer os produtos nacionais frente à competição com produtos importados, buscando revigorar a indústria nacional.

4 REFORMA TRIBUTÁRIA E DESAFIOS PARA A CRIAÇÃO DE UM NOVO MODELO

A despeito de a prática de Guerra Fiscal ter sido considerada inconstitucional pelo STF, por meio de inúmeros julgados em sede de Controle de Constitucionalidade, ainda assim, os Estados continuam a adotá-la. É cabível, para tais casos, a propositura de uma ADI (ação direta de inconstitucionalidade), com o objetivo de invalidar a lei ou ato normativo federal ou estadual contrário à Constituição.

Conforme bem observou Oswaldo Santos Carvalho (2008, p. 247), os entes que se sentem prejudicados com a concessão de benefícios do ICMS à margem da lei têm recorrido ao Poder Judiciário, sobretudo por meio de ADI, geralmente cominada com pedido de liminar, na qual solicitam a imediata suspensão da eficácia do instrumento normativo. Contudo, quando o STF concede a liminar, os Estados, rapidamente, revogam os incentivos e os concedem novamente sob outra roupagem.

Com o mesmo entendimento, Afrânio Oliveira Júnior (2016) afirma que essa burla ao efetivo controle abstrato ocorre, principalmente, em razão da demora na prolação das decisões judiciais. Embora a Corte já tenha um posicionamento firme no sentido de vedar os benefícios fiscais concedidos sem abrigo em convênios, suas decisões não são proferidas em tempo hábil, ficando em descompasso com o ritmo exigido para esse tipo de demanda (Brasil, 2011; Brasil, 2011; Brasil, 2004).

Isso posto, é digno de reflexão uma reforma do sistema tributário como um todo, que consequentemente abarque as questões específicas relativas à Guerra Fiscal.

O sistema tributário brasileiro atual foi idealizado e criado na década de 1960, em uma sociedade bem diferente da atual. O Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 1966, foi a culminação desse projeto com a finalidade de disciplinar as questões tributárias e, durante todo esse período, foram várias as tentativas de reformar o sistema tributário. Pois, conforme salienta Fernando Facury Scaff (2021, p. 163), gradativamente o sistema tributário:

(1) tornou-se: muito caro (2) e muito complexo, (3) com alta regressividade, pois cobra mais de quem ganha menos, (4) gera problemas concorrenciais, fruto da Guerra Fiscal que remanesce, a despeito de equacionada em suas grandes linhas pela Lei Complementar 160/17, (5) não se encontra adaptado ao mundo digital, cada vez mais nas relações econômicas, e (6) tornou-se obsoleto em face dos sistemas tributários mundiais. Além de (7) ter sufocado os Estados e Municípios, tornando-os satélites financeiros a girar sob a órbita da União, tornando-as quase que autarquias federais.

Outrossim, sabe-se que o direito é responsável por regular as relações sociais e estabelecer receitas para que o Estado desempenhe suas atividades, independentemente dos governos ao longo do tempo e do espaço geográfico. No modelo brasileiro, para o atingimento desse propósito, adotou-se o sistema federativo, do qual se origina o federalismo fiscal. Portanto, entre o início da vigência do Código Tributário Nacional e os dias atuais, passou-se por várias mudanças sociais que, ao longo do tempo, algumas leis tributárias buscaram assimilar e ir corrigindo o modelo; a própria Constituição Federal, em sua promulgação em 1988, foi extremamente prolixa no tocante a normas tributárias, definindo em linhas gerais os limites e competências constitucionais de cada ente federado.

4.1 A REFORMA TRIBUTÁRIA E A GUERRA FISCAL

Em uma análise inicial, pode-se constatar que a Guerra Fiscal existe porque a tributação do ICMS é na origem. Nesse sentido, a proposta de reforma tributária atual irá alterar este modelo para a tributação no destino, seguindo a ideia de que, por ser tributação do consumo, precisa ser tributado no destino e não na origem. Esse ponto importante tende a extinguir a Guerra Fiscal e aumentar a segurança jurídica. Na nova regra, não compensará mais conceder descontos de ICMS (benefícios fiscais) para quem vier se instalar no território de origem (produtor, vendedor), pois o ICMS ficará no destino (consumidor, comprador). Essa é a principal causa da Guerra Fiscal, sendo assim, ficam encerradas as batalhas não cooperativas na Federação Brasileira.

A autonomia federativa pode ser vista como algo benéfico, sendo condição essencial para que os entes federados possam gerir todas as questões pertinentes a seu território e condição fundamental para que a Federação se sustente. Mas, em contrapartida, se for possível apontar algo desvantajoso, seria o universo emaranhado de normas tributárias que essa descentralização produz, com profundas distorções geradas pelo modelo de tributação atual e aliado a um desequilíbrio regional com tendência a se acentuar com o passar do tempo, cenário este no qual a Guerra Fiscal possui papel preponderante.

No que concerne à Guerra Fiscal, constata-se que a questão principal orbita entre centralização versus autonomia. Da mesma forma, a proposta de reforma tributária que tramita atualmente no Congresso traz à tona o mesmo debate, pois objetiva abolir o ICMS, entre outros impostos, apresentando um modelo de arrecadação mais unificado, que obviamente acabará

com a Guerra Fiscal tal qual a conhecemos hoje. Portanto, a reforma tributária pretende acabar com os benefícios fiscais em matéria de ICMS, uma vez que não existirá mais ICMS tal qual o conhecemos hoje, mas, em contrapartida, criará um Fundo de Desenvolvimento Regional, que será destinado aos Estados mais carentes da Federação.

Na proposta de Reforma Tributária (PEC 45/19 e PEC 110/19), teremos a criação de um novo imposto, denominado IVA dual, isso porque será composto por dois novos impostos, quais sejam: CBS - Contribuição sobre Bens e Serviços (substituto dos atuais PIS e COFINS, ambos impostos federais) e IBS - Imposto sobre Bens e Serviços (substituto dos atuais ICMS, imposto estadual, e ISS, imposto municipal). A soma das alíquotas do CBS e do IBS corresponderá à alíquota do novo IVA.

O terceiro novo imposto a ser criado é o IS - Imposto Seletivo, que substituirá o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, imposto federal. O IPI deixará de existir e será substituído pelo IS, que incidirá somente sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei, incidindo, portanto, sobre menos itens do que o atual IPI.

Em resumo, haverá a substituição de cinco impostos (ICMS, ISS, PIS, COFINS, IPI) por outros três novos impostos (CBS, IBS, IS).

4.2 ARGUMENTOS CONTRA A REFORMA: CRÍTICAS À PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA ATUAL - PEC 45/19 E PEC 110/19

Muitos juristas e economistas, em defesa do princípio constitucional da autonomia tributária dos Municípios e Estados, têm criticado as PECs 45 e 110 que tramitam no Congresso Nacional, alegando ser a atual reforma um retrocesso no federalismo fiscal brasileiro. Principalmente, ressaltam o valor constitucional do municipalismo. Não se trata de um ente subordinado, ou mesmo de uma autarquia. A dignidade dos Municípios, por menores que sejam, é a mesma de qualquer Estado, do Distrito Federal ou da União.

As críticas também recaem sobre o novo IVA constante do projeto da reforma. O economista Marcos Cintra afirma:

O ICMS é um IVA, ainda que na sua origem, tenha tido todas as características de um bom IVA. Ele acabou sendo deturpado, tributo que todos nós concordamos que precisa ser urgentemente reformado. O sistema tributário é uma construção social. O IVA é um tributo que não tem vocação para ser implantado com facilidade em

federações, pois é um tributo típico para Estados de administração unitária. Os Estados Unidos Unidos é a maior Federação de todas e não tem um IVA, e uma das razões é exatamente essa (Macedo, 2023, p. 152).

Ainda na mesma linha, o grupo liderado por Marcos Cintra menciona que:

(...) a proposta não tem qualquer estudo de impacto e geraria aumento da carga tributária, especificamente para atividades essenciais como saúde, educação, além do agronegócio, comércio, serviços, construção civil, atividade imobiliária, indústrias intensivas em mão de obra e, genericamente, para o universo dos micros, pequenos e médios contribuintes optantes do Simples e do Lucro Presumido. As atividades intensivas de mão de obra e serviços serão fortemente prejudicadas, pois o projeto só é bom para a indústria, pois desloca a carga tributária em desfavor de setores intensivos. Os setores reconhecem a necessidade de uma reforma tributária, mas não nesses termos, feita por conta de uma negociação política (Macedo, 2023, p. 152-153).

Concluindo, o grupo de Cintra vê a mudança como um retrocesso, na medida em que grandes Municípios, onde está aproximadamente 70% da população brasileira, arrecadam muito com o ISS “e fazem bom uso do dinheiro”, diz Cintra – e estes sairiam perdendo. “A PEC 110 é ofensiva ao pacto federativo, na medida em que reduz a competência tributária dos Municípios, justamente os entes federados que estão mais próximos do cidadão. Além disso, promove insondáveis mudanças na partilha de rendas entre os entes federados” (Macedo, 2023, p. 153).

O jurista Ives Gandra da Silva Martins também tece críticas tanto à PEC 45 quanto à PEC 110, declarando preferência pela proposta Simplifica Já:

No momento, não vejo possível discussão de uma reforma abrangente. A economia está semiparalisada e as empresas teriam dificuldade em adaptar-se às novas regras, com menos pessoas, lucro e atividade. Acresce-se que a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45 pressupõe, em até dez anos, a convivência do regime atual com o novo, o que vale dizer que complicar-se-á o sistema atual, pois além de adaptação da empresa para o novo regime, terá de se manter o velho nos tributos indiretos com redução gradativa de alíquotas do velho correspondente ao aumento das alíquotas do novo.

Portanto, teremos para as empresas um aumento do serviço burocrático, com dois regimes simultâneos, para que não houvesse perda de receita das entidades federativas.

O senador Major Olímpio apresentou substitutivo [Simplifica Já – Emenda 144 à PEC 110, depois Emenda 146, Emenda 223 na CCJ do Senado, e, finalmente, em dezembro de 2022, PEC 46/2022 no Senado] que, a meu ver, é melhor que as duas propostas anteriores, pois não muda os nomes dos tributos, embora compacte impostos, reduzindo o número de incidências.

O STF levou mais de 20 anos para definir um conceito de operação, outro de mercadoria, outro de circulação, outro de serviços para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). A mudança de nomenclatura provocará, certamente, novas discussões conceituais na Suprema Corte (Macedo, 2023, p. 161).

Além desses pontos negativos expostos, é fato que, emparelhado à extrema necessidade de uma reforma tributária, o país precisa, com a mesma urgência, de uma reforma administrativa. Seria irrelevante e incongruente aprimorar o ordenamento jurídico relativamente à arrecadação e receita sem o devido aprimoramento das normas relativas às despesas do Estado com a Administração Pública.

Há muito tempo, tais despesas vêm sobrecarregando o erário com um peso praticamente insustentável e incompatível com a baixa qualidade e ineficiência do serviço prestado. Urge que se faça uma reforma administrativa séria, que acabe com anos de mordomias estatais, reduzindo a dispendiosa burocracia estatal, a fim de termos um Serviço Público com produtividade e eficiência, oferecido à população com melhor qualidade. Ou seja, o governo precisa gastar bem o dinheiro arrecadado. Por isso, não adiantarão todos os esforços somente no sentido de simplificar e melhorar a arrecadação sem um olhar minucioso e crítico sobre os gastos governamentais.

4.3 ARGUMENTOS A FAVOR DA REFORMA

Um bom modelo de sistema tributário precisa levar em conta duas características: prejudicar o mínimo possível a eficiência da economia do país e contribuir para melhorar a distribuição de renda. Para se adequar a esse modelo ideal, a reforma tributária formulada pela PEC 45 tem os seguintes objetivos:

- 1 – Simplificação para os contribuintes.
- 2 – Redução do contencioso tributário.
- 3 – Eliminação da cumulatividade.
- 4 – Mitigação de distorções regionais e setoriais.

5 – Tributação no Destino: por ser uma tributação do consumo, precisa ser tributada no destino e não na origem. Como consequência, teremos uma redistribuição de receitas, em que Estados produtores (mais ricos) teriam uma redução na participação da receita total e Estados consumidores (mais pobres) teriam um aumento na participação. Contudo, haverá um período de transição longo para a implementação completa do novo modelo.

Os atuais conflitos entre Estados e Municípios sobre a tributação poderão ser dirimidos, pois em alguns casos gera dúvida se a operação a ser tributada é um serviço, onde o Município deve tributar o ISS, ou se é uma mercadoria, onde o Estado deve tributar o ICMS. Nesse sentido, a reforma tributária acabará com ICMS e ISS e criará um novo imposto, denominado IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) para substituir os impostos extintos. Portanto, nesta proposta principal de simplificação, a reforma colocará um fim nessa controvérsia sobre a natureza da tributação (serviço ou mercadoria).

No entanto, o conflito cessaria nesse quesito, mas poderá ser transposto para a distribuição dos recursos arrecadados, no tocante à indefinição sobre qual o montante ideal e mais justo a ser distribuído para Estados e Municípios.

Os Municípios temem perder arrecadação e estão apreensivos quanto à não-cumulatividade. O quadro atual é de uma Federação temerosa e esgarçada pela Guerra Fiscal.

O Conselho Federativo será o órgão responsável por legislar e definir o destino da arrecadação. Além disso, terá competência para julgar questões referentes aos novos tributos e será composto por representantes dos Estados e Municípios.

Esse novo órgão a ser criado, o Conselho Federativo, tem sido alvo de críticas, pois os responsáveis por tal órgão serão detentores de um montante significativo fruto de arrecadações e terão um poder de supra-federalismo que se contrapõe ao modelo federativo adotado pelo Estado Brasileiro e consolidado na Constituição Federal. Este novo sistema, representado pelo Conselho Federativo, gera preocupações na medida em que retira a autonomia dos Estados e, ao mesmo tempo, não repassa esse poder à União, ou seja, fortalece um órgão suprafederativo e, dessa forma, contribui para enfraquecer o pacto federativo. Por isso, esse tema tem sido um dos impasses na aprovação da reforma no Congresso.

Todavia, de acordo com Bernard Appy, secretário extraordinário para a reforma tributária do Ministério da Fazenda, estão superestimando as atribuições do Conselho Federativo. Segundo Appy, o Conselho não vai definir a distribuição da arrecadação do novo imposto subnacional, o IBS. Ele indica que o mecanismo vai administrar essa receita, mas que as destinações serão estabelecidas por lei complementar e calculadas com algoritmos. “O Conselho Federativo não terá autonomia para decidir se vai mais dinheiro para um Estado ou para outro. É importante que ele não tenha essa autonomia. A distribuição da receita entre Estados e Municípios deve estar definida de forma muito clara na lei complementar”, completa (Moliterno, 2023).

Mesmo assim, muitos consideram que os Estados perderão muito de sua autonomia financeira e, uma vez sendo a autonomia financeira um pressuposto da autonomia jurídica, é possível que os Estados se tornem meras autarquias federais, intensificando uma relação de dependência entre Estados e União.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da construção histórica do federalismo brasileiro, a impressão que se tem é que, apesar das inúmeras tentativas de constituir o Estado Brasileiro como uma Federação, a realidade mostra o contrário. O apego ao passado com fortes características políticas centralizadoras impede nos de vivenciar uma Federação nos moldes estabelecidos pela Constituição Federal.

A história brasileira, com processos de avanços e refluxos nessa área, comprova essa alternância entre Federação e Unitarismo. O ideal federativo, expresso na Constituição, descentralizador, vê-se constantemente em conflito com a natureza unitária brasileira, centralizadora, que prende o Brasil às raízes de seu passado imperial e remete a nação a um legado de autoritarismo. Basta notar que nas ocasiões em que o Brasil assumiu, ainda que informalmente, o Estado Unitário, foi governado de forma autoritária, a exemplo das Constituições de 1937 e 1967. Por outro lado, as Constituições de 1891, 1934, 1946 e 1988 tiveram fortes características descentralizadoras e uma clara orientação democrática.

É nítido que o federalismo fiscal brasileiro enfrenta uma crise há tempos. Nos últimos anos, observou-se como as relações intergovernamentais no Brasil têm sido marcadas por fortes desequilíbrios fiscais e econômicos.

A crise do federalismo fiscal tem, em sua base, certa ligação com o atual ordenamento jurídico tributário brasileiro. O sistema tributário possui forte viés anticrescimento, por vários motivos, tais como incidência em cascata, sobreposição de base de incidência, multiplicidade de regimes especiais etc., tornando-se um fardo para o empreendedor. Além disso, representa uma fonte de conflitos federativos e litígios que desembocam aos montes nos tribunais. Como consequência desses dois fatores (viés anticrescimento e fonte de conflitos), o atual sistema tributário contribui para uma ruptura no federalismo cooperativo, fazendo com que cada ente federado, de forma inconstitucional e predatória, entre em uma disputa fiscal descontrolada, desejando melhores condições financeiras e sociais para sua região.

Em termos práticos, um empreendedor que almeja pagar menos imposto será mais facilmente atraído por um ente federado que lhe conceda benefícios fiscais (ainda que inconstitucionais), caso opte por migrar para seu território. Dessa forma, ambos se ajudam no intuito de sobreviverem nessa árdua luta contra o sistema.

Em síntese, o ente federado (geralmente um Estado, mas podendo ser um Município) quer primeiro resolver seus problemas sociais e também experimentar desenvolvimento

econômico; porém, vê-se desprovido de recursos financeiros suficientes e, em consequência disso, torna-se dependente da União. Somado a isso, tem-se o contribuinte (empresário, empreendedor), que, por sua vez, almeja um sistema tributário mais simples e menos oneroso que lhe propicie crescimento, e por isso não medirá esforços para se livrar das amarras tributárias do sistema atual, ainda que, para tal tenha que mudar de seu local de origem em direção ao Estado que lhe está acenando com benefícios fiscais.

Contudo, ao contrário disso, o imposto deveria funcionar como um elemento neutro na decisão do contribuinte sobre onde investir; isso seria um ambiente de competição natural, que não é o que se observa na Guerra Fiscal.

Nesse contexto, a Guerra Fiscal se manifesta buscando desfigurar o pacto federativo, transformando-o em uma luta entre Estados inimigos, onde cada Estado procura crescer às custas do outro, fazendo com que o pacto federativo seja um mero elemento figurativo e, dessa forma, ofendendo o próprio princípio federativo estabelecido no art. 1º da Constituição.

A Guerra Fiscal acarreta desigualdade regional porque propicia que cada Estado arrecade volumes desproporcionais de impostos através do ICMS. Embora seja uma difícil tarefa mensurar quantitativamente esse prejuízo a nível de empobrecimento regional, pode-se afirmar, qualitativamente, que para Estados que já contam com baixo desenvolvimento econômico e de infraestrutura, a Guerra Fiscal tende a acentuar e perpetuar essa condição, pois para tais Estados já seria difícil competir com os demais em igualdade de condições, quanto mais no ambiente predatório da Guerra Fiscal.

Coibir a Guerra Fiscal é fazer com que todos os entes federados tenham igualdade de condições para competir no campo constitucional. Ao mencionar a competição entre os Estados, aparentemente soa como um antagonismo em relação ao federalismo cooperativo desenhado pela CF, mas o que se está combatendo não é a competição saudável que resulta em ganho nacional, e sim a competição destrutiva fomentada pela Guerra Fiscal.

Para tentar compensar as desigualdades regionais e aplicar o federalismo cooperativo, a União, representada pelo Senado Federal, já estabeleceu alíquotas diferenciadas de ICMS interestadual, quais sejam: 12% como alíquota geral de transferência entre Estados, porém 7% quando se tratar de transferências com origem nos Estados do Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo, com destino para os Estados do Centro-Oeste, Norte e Nordeste. Tal medida objetivou alocar mais recursos através do ICMS nos Estados pertencentes às regiões mais pobres, evocando o princípio aristotélico da igualdade, que postula: "tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade".

Dessa forma, ao invés de os Estados permanecerem nesse embate fiscal infrutífero, deveriam cobrar de quem detém aproximadamente 60% da carga tributária total do país, isto é, a União, para que desenvolva políticas públicas regionais, visando atenuar os desequilíbrios entre os diversos Estados brasileiros, conforme dispõe a parte final do inciso I do art. 151 da Constituição. É importante frisar, com fundamento nesse dispositivo constitucional, que não cabe aos Estados elaborarem planos de desenvolvimento local que sabidamente tenham como efeito colateral o prejuízo a outros Estados; essa tarefa, antes de tudo, é um impositivo constitucional para a União.

Logo, a Guerra Fiscal é a antítese do federalismo cooperativo, que, por sua vez, não prega o Estado Unitário, nem a abolição das autonomias dos entes federados, mas busca uma cooperação por parte dos entes autônomos em favor do bem comum de cada região e conseqüentemente da nação como um todo. Enquanto a Guerra Fiscal busca uma competição, com o agravante de ser inconstitucional, onde cada ente estabelece suas próprias regras sob o pretexto de uso de suas autonomias inerentes ao federalismo. Mas é preciso lembrar que não são autonomias irrestritas, ou seja, a autonomia e competência que a Constituição confere aos entes federados não é absoluta; o próprio texto constitucional define os limites dessa liberdade.

Em face deste problema, mais uma proposta de reforma está em pauta no Congresso e um de seus objetivos é pôr fim à Guerra Fiscal, a despeito de todas as outras tentativas de solução, mediante lei complementar, que não se mostraram exitosas. Todas as reformas são bem-vindas, desde que sejam oportunas e para melhorar o sistema, não somente em âmbito tributário, mas também na esfera administrativa, concernente às despesas públicas.

Entre críticas e elogios com relação à proposta de reforma tributária, o consenso é de que ela carece de maior clareza, além de estar eivada de vários pontos controvertidos e inconstitucionais.

Outra característica presente é que a atual reforma tributária possui tendência em limitar as competências tributárias dos entes federados, sendo assim, vai contra a forma federativa de Estado adotada pela Constituição. Se o objetivo da reforma fosse tão somente abolir a Guerra Fiscal, não seria necessária uma Proposta de Emenda à Constituição, bastaria uma alteração mediante lei complementar para alterar a cobrança do ICMS no destino e não na origem.

Entende-se que uma reforma na tributação do consumo, bem como na tributação da renda, combateria a má distribuição de renda existente no país que tanto impede a expansão do consumo e, conseqüentemente, poderia aquecer a economia e ajudar a extinguir a Guerra Fiscal. Pois, num país com alto crescimento econômico, não há motivo para guerra entre os Estados.

Uma vez que todos crescem impulsionados por políticas públicas federais, a nível nacional, cessam-se os motivos para que um Estado fique competindo com o outro.

Portanto, a reforma tributária precisa ser vista e proposta como um jogo onde cada ente federado terá que ceder um pouco, para que, no longo prazo, todos ganhem e o país alavanque um crescimento econômico efetivo e duradouro, ao invés do crescimento pífio combinado com períodos de estagnação que temos observado nos últimos anos.

No Brasil, sempre experimentamos a dialética do individualismo contra o coletivismo e, na maioria das vezes, tem prevalecido o primeiro princípio. Seja na esfera pública ou privada, sempre nos deparamos com o nefasto costume de o sujeito querer ter vantagem a qualquer preço, buscando seu benefício individual, ou seja, prosperar às custas de perdas para o outro, enriquecer com base no empobrecimento alheio, e quase sempre isso é levado a cabo mediante artifícios espúrios. Nesse mesmo sentido e em linhas gerais, a Guerra Fiscal nada mais é que esse princípio do individualismo, aplicado no âmbito da Federação, e as consequências são vistas ao longo de séculos de história onde temos presenciado esse cenário de desigualdades se perpetuar.

No sistema econômico capitalista, onde impera a livre iniciativa e cada um individualmente procura otimizar seu ganho de capital, é condição essencial que se respeitem os valores normativos para que todos desfrutem de isonomia, ou seja, igualdade de condições perante a lei, para concorrer em busca de seus objetivos de crescimento financeiro.

Assim sendo, levando em conta o contexto brasileiro, é preciso entender quão danosa é a Guerra Fiscal, pois quando um ganha, prejudicando o outro, no conjunto geral todos perdem. Todavia, quando um ganha, considerando o ganho do outro, ou sem interferir arditosamente no ganho do outro, dentro dos limites legais e morais, respeitando a ética e o direito, a consequência é que toda a coletividade ganha e isso resulta em futuros ganhos individuais, configurando um ciclo virtuoso de crescimento para a nação.

REFERÊNCIAS

ALVIN, Teresa Arruda; SMITH, Barreni. **A modulação dos efeitos de decisões judiciais sobre matéria tributária**. Migalhas. 2023. Disponível em : <https://www.migalhas.com.br/coluna/questao-de-direito/395047/a-modulacao-dos-efeitos-de-decisoes-judiciais-sobre-materia-tributaria>. Acesso em: 22 out. 2023.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOSA, Rui. Discurso “Organização das finanças republicanas”. *In*: SANTI, Enrico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 158-172.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BRASIL. Congresso Nacional. Lei Complementar n. 24, de 06 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 09 de janeiro de 1975, ano 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 5 nov. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 12 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, ano 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 5 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgReg no Recurso Extraordinário com Agravo n. 764.196/MG. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em 24 de maio de 2016. Diário Judicial Eletrônico, 24 de maio de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. AgReg no Agravo de Instrumento n. 8.127.643/RJ. Relator: Min. Carmen Lúcia. Julgamento em 10 de maio de 2011. Diário Judicial Eletrônico, 27 de maio de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 573. Julgamento em 15 de dezembro de 1976. Diário Judicial Eletrônico, 03 de janeiro de 1977. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula573/false>. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 1308/RS. Relator: Min. Ellen Gracie. Julgamento em 04 de junho de 2004. Diário Judicial Eletrônico, 04 de junho de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 2345/SC. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgamento em 05 de agosto de 2011. Diário Judicial Eletrônico, 05 de agosto de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 2906/RJ. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em 29 de junho de 2011. **Diário Oficial da União**, 29 de junho de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI n. 4858/DF. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 17 de agosto de 2021. Diário Judicial Eletrônico, 17 de agosto de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348329696&ext=.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE n. 628.075/RS. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 01 de outubro de 2020. Diário Judicial Eletrônico, 01 de outubro de 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34 ed. Rio de Janeiro: Juspodivm, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022.

CARVALHO, M. B. **Curso Federalismo Fiscal. Federalismo: conceito e origem**. Módulo 1: Escola Virtual da SOF, 2016.

CARVALHO, Oswaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS. *In*: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (Coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

CONTI, José Maurício. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso dos tributos**. São Paulo: Almedina, 2014.

CUNHA, Vinicius. **A segurança jurídica e sua natureza de sobreprincípio**. Migalhas. 2019. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/317448/a-seguranca-juridica-e-sua-natureza-de-sobreprincipio>. Acesso em: 25 out. 2023.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 33 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

ENAP - ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**. Brasília : 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdu%C3%B3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>. Acesso em: 30 out. 2023.

FERRARI, Hamilton; PINTO, Paulo Silva. **Puxada pelo ICMS, receita dos Estados cai no 4º tri de 2022**. Poder360. 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/puxada-pelo-icms-receita-dos-estados-cai-no-4o-tri-de-2022/>. Acesso em: 29 out. 2023.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. **Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: “cortesia com chapéu alheio”**. 1 ed. São Paulo: Fórum, 2022.

MACEDO, Alberto. **Como Desatar o Nó dos Tributos no Brasil? Estudo e Proposta da Coalizção Simplifica Já (PEC 46/2022 no Senado) para a Reforma Tributária com Análise das PECs 45/19 e 110/19**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42 ed. São Paulo: Malheiros Editores/Juspodivm, 2022.

MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário: o princípio da não surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MOLITERNO, Danilo. **Conselho Federativo está “superestimado” e não vai definir distribuição da arrecadação, diz Appy à CNN**. CNN Brasil. 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/conselho-federativo-esta-superestimado-e-nao-vai-definir-distribuicao-da-arrecadacao-diz-appy-a-cnn/>. Acesso em: 5 nov. 2023.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 36 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OBSERVATÓRIO DE POLÍTICA FISCAL. **Carga Tributária no Brasil: 1990-2022**. 2023. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2022>. Acesso em: 30 out. 2023.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos Fiscais do Âmbito do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2016.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: a necessidade de uma reforma tributária justa e solidária**. 1 ed. São Paulo: Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

PACHECO, Felipe Alves. **O instituto da glosa: retenção de pagamentos nos contratos administrativos**. Migalhas. 2015. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/231732/o-instituto-da-glosa--retencao-de-pagamentos-nos-contratos-administrativos>. Acesso em: 15 out. 2023.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SALES, Rosemary Carvalho. **ICMS & Benefício Fiscal: Efeitos do Controle de Constitucionalidade em Matéria de Guerra Fiscal**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. O Fracasso das Reformas Tributárias Pós-1988 e a Necessária Reforma Financeira Federativa. *In*: TAKANO, Caio Augusto (Coord.); BARRETO, Simone Rodrigues Costa (Coord.). **Direito Tributário e Interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2021.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Resolução do Senado que reduziu ICMS para produtos importados é constitucional**. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=471162&ori=1>. Acesso em: 5 nov. 2023.

YOUNG, Victor Augusto Ferraz. **O Brasil tem a maior carga tributária do mundo?** 2022. Disponível em: <https://www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo>. Acesso em: 30 out. 2023.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Paulo Henrique Vasques**

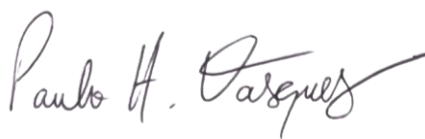
discente regularmente matriculado na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31953239, período noturno, turma 10T, tendo realizado o TCC com o título: **Federalismo Fiscal, ICMS e Guerra Fiscal : Impactos no Desenvolvimento Socioeconômico Brasileiro**

sob a orientação da Professora **Fulvia Helena de Gioia**

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2023.



Assinatura do discente