SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR

Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”

Dissertação apresentada ao Departamento de
Direito Econômico, Financeiro e Tributário da
Faculdade de Direito da Universidade de São
Paulo para obtenção do título de Mestre.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom
Bonilha

São Paulo
2013

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Brandão Júnior, Salvador Cândido.
B818f Federalismo e ICMS: estados-membros em guerra fiscal /
Salvador Cândido Brandão Júnior. - - São Paulo: USP /
Faculdade de Direito, 2013.
193 f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha
Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP,
Programa de Pós-Graduação em Direito, 2013.

1. Federalismo. 2. Imposto Sobre Circulação de
Mercadorias e Serviços. 3. Incentivo Fiscal. 4. Competência
Tributária Estadual. I. Bonilha, Paulo Celso Bergstrom. II.
Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, Programa de
Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU 351.713:342(81)(043)

Nome: BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido.

Título: Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”

Dissertação apresentada ao Departamento de
Direito Econômico, Financeiro e Tributário da
Faculdade de Direito da Universidade de São
Paulo para obtenção do título de Mestre, sob a
orientação do Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom
Bonilha.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha	Instituição	_____
---	-------------	-------

Julgamento	_____	Assinatura	_____
------------	-------	------------	-------

Prof. Dr.	_____	Instituição	_____
-----------	-------	-------------	-------

Julgamento	_____	Assinatura	_____
------------	-------	------------	-------

Prof. Dr.	_____	Instituição	_____
-----------	-------	-------------	-------

Julgamento	_____	Assinatura	_____
------------	-------	------------	-------

À minha esposa, Tatiana, pela paciência e compreensão, principalmente nos momentos de silêncio, agitação e introspecção. Eu nada seria se não fosse você.

Ao meu pai, Salvador, por ser meu orientador na vida e pelas lições de ser humano.

Para você, Gael, em homenagem ao seu sorriso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Dr. Paulo Celso Bergstrom Bonilha pelas orientações e companheirismo. O estágio em docência sob sua supervisão possibilitou um maior contato e diversas oportunidades de diálogos sobre o caminho a ser tomado neste trabalho, tornando menos tormentosa sua elaboração. Suas observações foram essenciais.

Ao prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri e prof. Dr. Paulo Ayres Barreto pelas prazerosas disciplinas ministradas em três semestres consecutivos. Talvez nem saibam a ajuda e contribuição fornecidas ao presente trabalhos. Os temas das disciplinas eram de alguma forma relacionadas ao tema deste trabalho, com isso os diálogos e debates em sala de aula foram extremamente produtivos.

Ao Dr. Salvador Cândido Brandão pelas orientações fornecidas no decorrer deste trabalho que tornou tudo isso possível. Agradeço a compreensão e a permissão de utilizar o horário de trabalho, sua biblioteca e uma sala do escritório para que eu me dedicasse na elaboração desta monografia.

RESUMO

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Federalismo e ICMS: Estados-Membros em “Guerra Fiscal”. 2013. 193f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

Diante do quadro federativo e da repartição de receitas tributárias delineadas na Constituição Federal, instalou-se no Brasil um clima de conflitos entre os Estados da Federação, utilizando-se dos tributos como instrumento. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido como ICMS, foi atribuído pela Constituição Federal como de competência estadual. Com o argumento de exercício de sua autonomia, os Estados passaram a utilizar este imposto em busca de um aquecimento da economia local ao conceder incentivos fiscais de forma indiscriminada e sem a devida deliberação com os demais Estados, como exige a Constituição, com o objetivo de atrair investimentos privados com vistas ao desenvolvimento. Trata-se de um tributo plurifásico e não cumulativo, com repartição da arrecadação entre os Estados em operações ou prestações interestaduais. Com isso, quaisquer medidas unilateralmente adotadas por um Estado, não terão efeitos locais, mas nacionais. Por esta razão, a Constituição imprimiu diversas limitações e princípios para o exercício desta competência. Algumas limitações, em situações específicas, foram outorgadas para regulação por Lei Complementar e Resoluções do Senado Federal, como medida de uniformização do imposto. Sendo o ICMS um imposto que impacta as relações interestaduais, já que possui alta mobilidade da base tributável, o problema que se busca investigar é se a “autonomia” tão defendida pelos Estados representa liberdade de ação, ou se autonomia possui um conteúdo e limitações que devem ser observadas para seu exercício. Ainda, buscase a partir da leitura do texto constitucional, se e como os Estados e Distrito Federal estão habilitados a agir para intervir na economia, induzindo os agentes econômicos a tomarem decisões desejadas pelo ente estatal e se o incentivo fiscal é um instrumento para o desenvolvimento. Se positiva a resposta, dentro de quais parâmetros. A conclusão a que se chega é que autonomia dos entes federados não é sinônimo de liberdade. Autonomia significa, juridicamente, reger-se e governar-se por leis próprias nos termos da Constituição Federal. Sofre, portanto, limitações e é preenchida em seu conteúdo pelos princípios constitucionais e as demarcações de competências. Dentro deste quadro é que a autonomia será exercida sem peias ou necessidade de aval de outro ente político. Nestes termos, especificamente para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, a Constituição exige deliberação prévia entre Estados e Distrito Federal, na forma em que estabelecer a Lei Complementar. Portanto, o primeiro limite da autonomia dos Estados para a concessão de incentivos fiscais está condicionada a esta deliberação. Ainda, caso o objetivo do incentivo fiscal seja induzir os agentes econômicos a realizarem investimentos em seus territórios, como instrumento na busca pelo desenvolvimento, além da deliberação dos Estados, é preciso observar as regras da Ordem Econômica e as demarcações de competência regulamentar para que o incentivo fiscal possa ser concedido. Apenas dentro destas molduras que a autonomia será exercida.

Palavras-chave: Federalismo – autonomia dos Estados – incentivos fiscais – ICMS – desenvolvimento regional – Convênios

ABSTRACT

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. Federalism and ICMS: States in war taxation. 2013. 193f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

Considering the federalism and the distribution of sub national tax revenues outlined in the Federal Constitution, a climate of conflict between the states of the federation, using taxes as an instrument, been causing disturbances in Brazil. The Tax on Circulation of Goods and Services of Interstate and Inter municipal Transportation and Communications, known as ICMS, was assigned by the Federal Constitution as a state's tax. Arguing exercise of their autonomy, states began to use this tax in search of a warming of the local economy by giving tax incentives indiscriminately and without due deliberation with the other states, as required by the Constitution, with the goal of attract private investment with a view in growth and development. It is a value-added tax levied throughout the production chain with the breakdown of revenues among states in interstate operations. Therefore, any measure adopted unilaterally by a State, will have a national effect. With this concern, the Constitution prescribes several limitations and principles to exercising this taxation. Some limitations, were granted to regulation by Complementary Law and Resolutions of the Senate, as a issue of uniformity of tax. Being the ICMS a tax that impacts interstate relations, as it has high mobility of the tax base, the problem that seeks to investigate is whether the "autonomy" as advocated by States represents freedom of action, or if autonomy has a content and limitations that should be observed for their exercise. Still, analyzing the Constitution, intended note whether and how States are allowed to act to interfere in the economy, inducing economic agents to make decisions desired by the government and if the ICMS incentive is an instrument for development. If the answer is positive, in which parameters. The conclusion reached is that the autonomy of the sub national governments is not synonymous of freedom. Autonomy means, legally, is govern itself by its own laws under the principles and rules of Federal Constitution. Suffering, therefore, limitations and its content is filled by the constitutional principles and competences. Within this framework is that autonomy is exercised unfettered or need for approval of another political entity. Accordingly, specifically to grant ICMS tax incentives, the Constitution requires prior resolution between States, as a condition to establish the tax benefit. Therefore, this is a limitation of the States autonomy to grant tax benefits. Still, if the purpose of the tax incentive is to induce economic agents to make investments in their territories, as an instrument in the pursuit of development, besides the deliberation of states, they must observe the rules of the Economic Order and the demarcations of regulatory rules in order to the tax incentives to be provided. Only within these frames that autonomy will be exercised.

Keywords: Federalism – States autonomy – tax benefits – ICMS

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAE	Comissão de Assuntos Econômicos
CCJ	Comissão de Constituição e Justiça
CF	Constituição Federal
Cf.	Abreviatura em Latim para recomendar consulta a um trabalho ou notas.
CTN	Código Tributário Nacional
GATT	Sigla do inglês “General Agreement on Tariffs and Trade”
Ibidem	Abreviatura em latim usada para indicar a mesma obra, pois o único dado que varia é a página
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
Idem	Abreviatura em latim para indicar obra do mesmo autor
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
Op. Cit.	Abreviatura em latim usada no caso de obra citada anteriormente, na mesma página, quando houver outras notas
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RSF	Resolução do Senado Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. FEDERALISMO	18
1.1. Federalismo e Federação	18
1.2. Estado Unitário e Estado Federal	20
1.3. Classificação e Características do Estado Federal.....	24
1.3.1. Características	27
1.4. Federalismo Dualista e Cooperativo	35
1.5. Autonomia dos Estados da Federação	40
2. PACTO FEDERATIVO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA.....	50
2.1. Competência Tributária e Federação	57
2.2. ICMS – Imposto de Característica Nacional	63
2.3. Origens da Competência Estadual na Tributação Sobre o Consumo	67
3. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS	74
3.1. ICMS na Constituição Federal de 1988.....	79
3.2. ICMS e Lei Complementar	83
3.3. ICMS e Resolução do Senado	88
3.4. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.....	91
3.5. ICMS e Não Cumulatividade	100
3.5.1. Aspectos Históricos.....	100
3.5.2. Notas Gerais da Não-Cumulatividade do ICMS	103
3.5.3. Princípio da Origem e Destino na Tributação sobre o Consumo	108
3.5.4. Origem e Destino nas Operações Interestaduais	112
3.5.5. Importação, Exportação e as operações interestaduais.....	115
4. INCENTIVOS FISCAIS E O DESENVOLVIMENTO REGIONAL.....	119
4.1. Intervenção do Estado na Economia	124
4.1.1. Intervenção sobre o domínio econômico por indução	127
4.2. Incentivos fiscais	130

4.2.1.	<i>Incentivos Fiscais e a Lei Complementar nº 24/1975</i>	133
4.2.2.	<i>Os Convênios e sua Ratificação.....</i>	139
4.2.3.	<i>Incentivos Fiscais de ICMS e o Desenvolvimento Regional</i>	146
5.	QUESTÕES PONTUAIS DA “GUERRA FISCAL”	157
5.1.	Resolução do Senado nº 13/2012 e a “Guerra dos Portos”	157
5.2.	Operações Interestaduais e Comércio Eletrônico – O Protocolo nº 21/2011	160
5.3.	“Guerra Fiscal” e a Proposta de Súmula Vinculante.....	165
5.4.	“Guerra Fiscal” e Não Cumulatividade – As Glosas de Crédito.....	167
	CONCLUSÕES.....	178
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	182

INTRODUÇÃO

O Brasil é uma República Federativa, formada pela união indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme art. 1º da Constituição Federal. Ainda na Constituição Federal, o artigo 18 completa este quadro prescrevendo que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos”.

No capítulo constitucional referente ao sistema tributário nacional, quando do trato da outorga de competências tributárias, a Constituição Federal concedeu aos Estados-membros da Federação e ao Distrito Federal, a permissão de tributar, dentre outros, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o denominado, daqui em diante, ICMS.

Sob o pretenso fundamento de uso de sua autonomia¹, os Estados, no intuito de atrair investimentos privados, gerar empregos e rendimentos locais daí decorrentes, ofereceram às empresas determinados benefícios fiscais, como isenções, reduções de base de cálculo, reduções de alíquotas, créditos especiais ou empréstimos subsidiados de longo prazo.

Tais políticas seguindo a motivação de desenvolvimento regional instituídas pelos Estados-membros, utilizando-se da tributação com instrumento indutor, que significa perda de arrecadação, podem até funcionar, haja vista que um incentivo fiscal não significa que a arrecadação tributária restará prejudicada², inclusive porque a atração de investimentos gera movimentação econômica local e a renúncia fiscal pode ser irrelevante, no entanto, gera conflitos na federação.

De início, pode-se cogitar a hipótese de que em uma Federação, os Estados-membros, já que autônomos e dotados de competências, gerenciem e decidam sobre sua organização

¹ Ricardo Varsano observa que os Governadores de Estado, em que pese devam atender os “interesses maiores da nação”, priorizam os interesses de seus respectivos Estados e, “no caso de conflito de interesses, certamente defenderá os de sua unidade, tendo como bandeira a autonomia dos entes federados.” (*Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha, quem perde*. In: Planejamento e Políticas Públicas nº 15. Junho/1997. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>, acesso em 19/10/2009. p. 12).

² Fernando F. Scaff, ao analisar a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, que em seu artigo 14 exige uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária decorra em renúncia de receita, argumenta que este dispositivo tem restrita abrangência “em face do argumento de que não se tratava de uma ‘renúncia de receita efetiva’, mas sim de uma ‘renúncia de receita futura’, pois as concessões não visavam as empresas já instaladas em seu território, mas aquelas que viriam a se instalar, e também a ampliação da produção das que já se encontravam instaladas. Dessa forma, não se tratava de abrir mão de uma receita existente, mas de renunciar a uma hipotética receita, que não existiria, caso não tivesse havido a redução fiscal implementada.” (*Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 112, jan/2005. p. 30).

financeira de acordo com suas necessidades locais. Assim é o raciocínio de um discurso político³ e de economistas⁴ para a denominada “guerra fiscal”: fomentar atividades privadas no próprio território. Isto é, geralmente, expediente utilizado por estados mais pobres e distantes de grandes centros urbanos para atrair investimentos e evitar que haja esvaziamento econômico.

Neste contexto, Varsano afirma que o Governador de Estado, ao conceder incentivos fiscais para atrair investimentos privados, preocupa-se também com sua carreira política. “Se a concessão de incentivos, ao menos em sua visão, traz benefícios para seu estado, além disso, gera bons dividendos para seu projeto político pessoal, se junta o útil ao agradável”⁵.

Entretanto, é preciso analisar se tais medidas são aceitas pela Federação desenhada na Constituição Federal de 1988. Existe uma forma prevista na Constituição Federal para que Estados concedam ou revoguem benefícios fiscais. Quando esta forma não é observada, a competição fiscal instaura um conflito entre os Estados da Federação brasileira. À guisa de exemplo veja a situação de operações interestaduais em que o Estado de origem concede incentivo fiscal de ICMS sem observar a forma exigida pela legislação. Outros Estados, ao não aceitar o benefício fiscal do primeiro, programam mecanismos como vedação do direito ao crédito de ICMS na sistemática não cumulativa na tentativa de combater este fenômeno. Com estas medidas de glosas e invalidade do crédito não cumulativo fruto de incentivos fiscais, mais conflitos surgem para a federação.

O texto constitucional traça diversas limitações aos Estados da federação no exercício da competência tributária para instituição do ICMS⁶, tal como a do artigo 155, §2º, XII, “g”,

³ Subsumindo-se ao que Lucas Bevilacqua denomina de “marketing político” (*Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. In: CONTI, José Mauricio e outros (coord.). Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. pp. 345-357*), o Estado de Goiás, em petição formulada perante o STF, afirma que “com apenas um dos programas de incentivo à indústria – alvo de questionamento judicial – beneficiou 755 empresas e gerou cerca de 864 mil empregos diretos e indiretos em 11 anos”. O mesmo argumento é utilizado pelos Estados do Mato Grosso do Sul e Bahia em seus programas, respectivamente, “MS Empreendendo” e “Desenvolve”. in: *Goiás afirma que incentivos geraram desenvolvimento*. Valor Econômico, São Paulo, 23 de maio de 2012. Legislação & Tributos, Caderno E, p. 01.

⁴ Cf. TIEBOUT, Charles. “A Pure Theory of Local Expenditures”. In: *Journal of Political Economy* nº 64. 1956, pp. 416-424. Em matéria publicada no jornal Valor Econômico, o presidente da Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG – afirma que “o desenvolvimento industrial de Goiás se deve aos incentivos fiscais” e conclui que “nos últimos 15 anos, a geração de ICMS em Goiás cresceu 328%, ante 262% da média brasileira, atestando o acerto e eficácia dos investimentos decorrentes dos incentivos concedidos. (In: “Goiás afirma que incentivos geraram desenvolvimento”. Valor Econômico, São Paulo, 23 de maio de 2012. Legislação & Tributos, Caderno E, p. 01. Depoimento de Pedro Alves de Oliveira).

⁵ VARSANO, Ricardo. *Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha, quem perde*. In: *Planejamento e Políticas Públicas* nº 15. Junho/1997. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>, acesso em 19/10/2009. p. 12.

⁶ Conforme observa o professor Roque Carrazza, “os limites da competência tributária estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não podem haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. (...) a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo.

que diz caber à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ainda, o artigo 155, §2º, II da Constituição prescreve que a isenção ou a não incidência concedidas pelos Estados no âmbito do ICMS, via de regra, não implica crédito na sistemática não-cumulativa para a compensação com o montante devido nas prestações ou operações posteriores, o chamado efeito de recuperação⁷, bem como anula o crédito relativo às operações anteriores, denominada de regra da reversão ou mecanismo de regularização⁸.

O argumento utilizado por quem concede unilateralmente benefícios fiscais é sua utilização como instrumento de políticas de desenvolvimento regional e redução de desigualdades. Os Estados que se dizem prejudicados com estas medidas argumentam⁹ que esta prática viola e ofende o pacto federativo, já que haveria violação de regras específicas na Constituição Federal. Trata-se de comportamentos individuais de cada Estado entre os Estados, ofendendo o princípio da cooperação entre os Estados da Federação.

É notória a desigualdade de desenvolvimento entre os Estados da Federação¹⁰. A própria Constituição Federal consagra como objetivo da República a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais, nos termos do artigo 3º. Cumpre analisar como a Constituição Federal dispõe acerca da possibilidade de implementar políticas de desenvolvimento regional e qual (is) ente(s) federado(s) é ou são competentes para tanto.

Cumpre analisar também as regras que compõem o pacto federativo para desvendar como as atribuições e limitações das competências tributárias dos Estados-membros estão dispostas, para se concluir se estas políticas utilizando-se de incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados da Federação ofendem o pacto federativo e de que forma.

A premissa para resolver estas questões reside em investigar a natureza política e jurídica do pacto federativo instaurado pela Constituição da República Federativa do Brasil. É

(...) A Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente traçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos. (...) A competência tributária, portanto, já nasce limitada". (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. pp. 488-496).

⁷ Para lições sobre o efeito de recuperação: BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p. 35.

⁸ Para lições sobre o efeito de recuperação: Idem, p. 36.

⁹ Cf. VARSANO, Ricardo, *Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha, quem perde*. Planejamento e Políticas Públicas nº 15. Junho/1997. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>; MEDEIROS NETO, João da Silva, *Guerra Fiscal entre os Estados*. Disponível em <<http://apache.camara.gov.br/portar/arquivos/Camara/internet/publicacoes/estnottec/pdf/306768.pdf>>, acesso 19/10/2009.

¹⁰ O PIB do Estado de São Paulo, sozinho, corresponde a 33,9% de participação no PIB nacional, enquanto que o PIB dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste representam, em conjunto, 27%. Dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE disponível em http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1497&id_pagina=1 acesso em 20/01/2010.

preciso investigar o que é autonomia dos entes federados, termo utilizado por muitos políticos como poder e liberdade ilimitados, conforme demonstrado alhures. Com isso, espera-se ser possível constatar se as concessões de incentivos e benefícios fiscais com vistas ao desenvolvimento local e atração de investimentos privados consistem em exercício da autonomia de um ente político, ou se se trata de uma violação ao pacto federativo.

Restariam, portanto, as questões seguintes: o que é Federalismo e o que pode consistir em autonomia dos entes político e violação ao pacto federativo vigente no Brasil? A renúncia fiscal dos Estados para atrair empresas sediadas em outros Estados, ou ainda sem sede no país, consiste em uma violação ao pacto federativo ou é atributo da autonomia? Como os incentivos fiscais podem ser manipulados pelos Estados e, principalmente, se pode ser utilizado por estes para estimular o mercado em busca do desenvolvimento.

Justificativa

A “Guerra Fiscal” é tema recorrente em debates no Congresso Nacional e entre os chefes de executivos estaduais sob o tema da reforma tributária.

A partir de uma simples leitura do texto constitucional é possível constatar que, em matéria tributária, o constituinte se preocupou em traçar balizas detalhadas de tributação e conceder competência legislativa para todos os entes políticos com vistas a fornecer meios de garantir autonomia financeira.

A Constituição Federal se preocupou em limitar a competência tributária estadual para impostos sobre o consumo, incidentes sobre as atividades de mercado, prevendo que as tributações autônomas estaduais poderiam gerar conflitos de interesses entre os Estados-membros.

A não-cumulatividade é traço fundamental deste imposto e é justamente esta sistemática que acirrou, ainda mais, o embate entre os Estados. Conforme artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, o ICMS é um imposto não-cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Ainda, a Constituição prescreve nos incisos VII e VIII do mesmo §2º do artigo 155 que haverá uma repartição da incidência do imposto entre Estados da Federação quando as operações mercantis e prestações de serviços entre contribuintes do imposto que ultrapassem os limites territoriais dos Estados.

Desde a Constituição de 1934 e até a emenda nº 18 de 1965, que reformou a Constituição de 1946, os Estados detinham a competência para instituir o Imposto sobre Vendas e Consignações, imposto cumulativo, que gerava uma verdadeira guerra tributária entre Estados produtores e Estados consumidores¹¹. Com a emenda nº 18/1965, o Imposto sobre Vendas e Consignações foi transformado o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, imposto não-cumulativo para evitar a incidência em cascata com um método ‘misto’ quando ocorram operações interestaduais, atribuindo-se aos Estados ‘consumidores’ uma receita com a diferença entre as alíquotas interestaduais e as internas¹² e, com isso, evitar os conflitos entre os Estados. Entretanto, atualmente, esta não-cumulatividade, contribui de maneira importante para o surgimento de conflitos fiscais entre os Estados-membros.

O ICMS é um imposto sobre o consumo e com grande impacto no mercado¹³. Diante da natureza nacional do mercado brasileiro, exige-se a adoção de normas homogêneas e obrigatórias para todas as unidades da federação, tais como Lei Complementar e Resolução do Senado, que receberam atribuição constitucional para definição das incidências do imposto, das alíquotas, o regime de compensação do imposto, a forma como incentivos fiscais serão concedidos, dentre outras matérias.

Os Estados-membros, por sua vez, quando detectam um incentivo fiscal instituído sem observar os parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal alegam ofensa ao pacto federativo e perda na arrecadação.¹⁴ Propõe-se, com este estudo, investigar como o exercício da competência tributária estadual para conceder incentivos fiscais afetam as relações interestaduais, inclusive a não-cumulatividade, e como as incidências interestaduais abrem espaço para a competição e os conflitos fiscais entre Estados-Membros. Quais são as possibilidades de “guerra fiscal” em decorrência da competência tributária dos Estados-membros para este imposto? Como a não-cumulatividade de um imposto sobre o consumo de competência estadual afeta o mercado nacional? Como a não-cumulatividade, as alíquotas

¹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *O imposto sobre o valor acrescido no sistema tributário*. In: Revista de Direito Administrativo. Vol. 110. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/dez 1972. p. 23.

¹² ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 72.

¹³ Cf. ensinamentos de Alcides Jorge Costa (*Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. In: Ruy Barbosa Nogueira (coord.). *Direito Tributário Atual*. vols.7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/88, pg. 1756) dispostos no Capítulo 2, item 2.2. deste trabalho.

¹⁴ *São Paulo Recupera R\$ 6 bi desviados pela Guerra fiscal*. DCI – Comércio, Indústria & Serviços. São Paulo, 06/02/2012. Disponível em: <http://www.dci.com.br/noticias_imprimir.asp?id_texto=409318>. Acesso em: 07/02/2012.

interestaduais e também o princípio da origem aplicada no caso do consumidor final pode possibilitar o surgimento da chamada “guerra fiscal”.

Para buscar responder todas estas dúvidas, no capítulo 1 será investigado, mesmo que de forma breve, o que significa federalismo e o pacto federativo, suas características e classificações, a fim de apreender o significado de autonomia dos Estados-membros, para no capítulo 2 analisar como em uma federação são demarcadas as competências, especialmente as tributárias. No caso brasileiro, o ICMS é um imposto com características nacionais e é preciso investigar o momento político e as razões para que este imposto fosse atribuído aos Estados.

No capítulo 3 serão analisadas as regras de harmonização do imposto e razão de serem necessárias tantas regras para uniformização da sua incidência. Partindo-se da Constituição Federal, passando pelas leis complementares, resoluções e convênios para analisar como é exercida a competência deste tributo, especialmente para concessão de benefícios fiscais. Assim, poderá constatar se a “guerra fiscal” é uma consequência natural do Federalismo e autônomo estaduais, ou se, pelas características do imposto, a prática de incentivos fiscais deve ser monitorada e a ação individual de um Estado ofende o pacto federativo. Também será analisada a não-cumulatividade do ICMS para ilustrar quais são as relações interestaduais que fomentam a guerra fiscal e como a não-cumulatividade pode afetar a arrecadação dos Estados envolvidos.

No capítulo 4 será preciso investigar se Estados-membros podem conceder de forma unilateralmente incentivos fiscais com o objetivo de desenvolvimento econômico e social e se a tributação pode ser um instrumento utilizado para este fim. Também será preciso analisar se estas medidas ofendem o pacto federativo e, como o incentivo fiscal é um instrumento, em que condições ele pode ser utilizado para fomentar a atividade privada sem que represente ofensa à unidade do mercado ou desequilíbrios interestaduais.

Com a reunião dos capítulos 2, 3 e 4 será possível compreender o significado de autonomia, em termos jurídicos, para se concluir se a concessão unilateral de incentivos fiscais é prerrogativa da autonomia e, principalmente, como outro argumento trazido pelos governantes, se esta autonomia está ainda mais habilitada caso o objetivo seja o desempenho de um mandamento constitucional pela busca do desenvolvimento e correção das desigualdades econômicas e sociais. No capítulo 5 serão analisadas algumas questões polêmicas e atuais sobre a “guerra fiscal”.

Metodologia

Diante destas situações, pretende-se analisar como estes discursos políticos e econômicos são enfrentados pelo direito positivo. Assim, busca-se, pela análise de discursos políticos e econômicos, dar uma resposta jurídica sobre a concessão de incentivos fiscais supostamente legitimados pela autonomia dos Estados-membros e a busca por desenvolvimento da economia local.

Assim, a análise bibliográfica buscará se limitar, na medida do possível, em autores nacionais, mas não se limitará aos textos jurídicos, no entanto sempre para uma busca da compreensão destes fenômenos perante a ordem jurídica vigente. Por isso, também serão analisados textos de Teoria Geral do Estado e Ciência Política, para colaborar numa investigação sobre Federalismo, sua origem, conceito e analisar as regras federativas impressas na Constituição Federal.

Identificadas as características únicas do federalismo no Brasil, os objetivos da República e as autonomias dos entes periféricos espera-se demonstrar se as concessões e incentivos fiscais concedidos para a iniciativa privada visando atrair investimentos e desenvolvimento local, representa ofensa à autonomia dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Premissa importante a ser fixada desde já é o fato de que esta pesquisa refere-se a situações em que Estados concedem incentivos fiscais de tributos de sua competência para atrair investimentos privados com vistas ao desenvolvimento local e de contribuintes que realmente optam por investir em regiões com benefícios fiscais. Não serão tratados casos em que o contribuinte não tem sede no local, ou que a mercadoria nunca passou por lá, ou que de alguma outra forma simulada pretenda apenas obter os benefícios fiscais, estes casos não se tratam de “guerra fiscal”, nem de busca de desenvolvimento regional, mas sim de fraude e ações simuladas.

O cerne da questão é o argumento do uso da autonomia para atração de investimentos privados, em busca de desenvolvimento. Assim, a análise destas questões será realizada a partir de uma estrutura dogmática, porém não limitadas aos textos jurídicos, mas sempre para clarear a análise do texto constitucional, infraconstitucional, dos tribunais superiores e da doutrina jurídica.

É preciso investigar a não-cumulatividade do ICMS e como esta atua nas operações ou prestações de serviços que envolvam dois Estados da Federação, analisando suas características desde sua inauguração do Brasil até os dias de hoje para concluir como ela influencia a arrecadação dos Estados-Membros.

1. FEDERALISMO

1.1. Federalismo e Federação

De início, antes da investigação sobre as características do Estado Federal e sobre a autonomia dos entes federados, é necessário estabelecer como premissa que “Federalismo” possui concepção diversa da expressão “Federação”, pois, como bem observa Oswaldo Aranha, “o que se pretende é estabelecer a natureza jurídica do Estado Federal, tal qual se encontra no direito positivo, e não a de um Estado Federal ideal”¹⁵.

O Federalismo é um ideal, “a indicar um substantivo, isto é, uma dimensão da teoria política e da Teoria do Estado”¹⁶. Trata-se de uma teoria formulada para buscar pontos comuns em todos os Estados organizados sob a forma federativa, como por exemplo, a expressão de duas ordens de governo sobre um mesmo território¹⁷.

A Federação representa a concretização do Federalismo no plano constitucional¹⁸. Por isso não há modelo de Federação¹⁹. Sob a constatação daquilo disposto nos ordenamentos constitucionais verifica-se a pluralidade de formas e características que um Estado Federal pode materializar.

Ataliba ensina que “ninguém pode fazer uma definição completa, miúda, de Federação, porque ela assume, em cada lugar, em cada época e em cada momento, feição diversa”. No entanto, completa o autor, “há traços essenciais que deverão estar presentes em todos os Estados, que se pretendam afirmar, federais”²⁰.

¹⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 57

¹⁶ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 21.

¹⁷ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 42.

¹⁸ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 21. “Quanto ao termo federação, há uma adjetivação de um determinado universo político territorial. (...) A federação revela, portanto uma aplicação concreta específica, pontual, do federalismo”.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: Regime Federativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 63.

²⁰ Idem. Ibidem. p. 63.

O Federalismo, por ser ideal, parte de pontos e características comuns coletados de diversas Federações, para, a partir de então, formar uma concepção abstrata, genérica, que possa ser enquadrada em qualquer Estado organizado sob a forma federativa²¹.

Daí a pertinência da observação de Marta Arretche ao afirmar que se deve buscar o conceito de Estado Federal pela análise das características comuns das Federações existentes e não de um modelo único ideal, como se costuma fazer ao considerar como paradigma a federação norte-americana, resultando no que a autora denomina de “problema teórico-metodológico”²².

Persistindo a análise mantendo-se este “problema teórico-metodológico”, a única conclusão possível, como lembra Alfred Stepan, seria a de que pacto federativo é um termo que só pode ser utilizado em Federações que se formaram por agregação, isto é, Estados antes independentes que unem-se para formar um Estado soberano único. Neste sentido, Alfred Stepan, ao analisar a expressão “pacto federativo”, lembra que o cientista político norte-americano William Riker afirma que “pacto” só cabe na federação cujo ponto inicial era unir – *come together* – Estados antes soberanos²³, como os Estados Unidos.

No entanto, a Constituição Federal de 1988²⁴, resultado do processo de redemocratização instaurado na década de 1980, “a partir dos Estados e Municípios, pelas bordas do sistema, para somente mais tarde alcançar o governo central”²⁵, prescreve em seu artigo 18 que a República Federativa do Brasil é resultado da união dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, em que pese sua formação tenha se dado, historicamente, por segregação, quando a federação foi formada para manter a união – *hold together*²⁶.

²¹ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 22.

²² ARRETCHÉ, Marta. *Federalismo e Democracia no Brasil. A visão da ciência política norte-americana*. In: São Paulo em Perspectiva. Vol. 15, nº 04. São Paulo: Fundação Seade, 2001. pp. 23-31.

²³ “A ideia de uma federação para ‘unir’ baseia-se evidentemente no modelo dos Estados Unidos. (...) unidades até então soberanas firmaram o que William Riker denomina de ‘pacto federativo’ para unir, combinando suas soberanias em uma nova federação que deixou poderes residuais aos estados federados.” (STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do ‘Demos’*. Tradução Vera Pereira. Abril/1999. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>>. Acesso em 26/12/2011. p. 02).

²⁴ ZIMMERMANN afirma ser a Constituição Federal o “elemento consubstanciador do pacto federativo. Formalizada (...) é ela quem (...) condiciona a existência federal, de modo que os constituintes então se incumbiriam da imprescindível tarefa de solenizar num único documento reconhecido por todos, os princípios federativos da distribuição do poder estatal. Espécie de contrato político com direitos e obrigações recíprocas, a Constituição Federal também se forma para restrição das competências estatais”. (*Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 77).

²⁵ AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. In: Ensaios FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. p. 321.

²⁶ Cf. STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do ‘Demos’*. Tradução Vera Pereira. Abril/1999. Disponível em

Assim, mesmo que em sua origem a federação brasileira tenha se formado por segregação, não é este critério que a desclassifica como tal e o termo “pacto federativo” aplica-se à Federação brasileira, que “consiste em um conjunto de complexas alianças, uma forma de organização territorial do poder, de articulação do poder central com os poderes regional e local”²⁷.

Oswaldo Aranha afirma não ser importante o processo de formação histórica de um Estado, se por agregação ou segregação, para concluir se estamos diante de uma Federação. O relevante é destacar a existência de descentralização e que os poderes da federação e de seus membros “emanam de uma constituição que, promulgada em nome do Estado federal, constitui a lei fundamental da nova organização política. A distribuição de competências em tal forma de Estado é sempre feita na própria carta federal”²⁸.

Trata-se, a Federação, “de um acordo capaz de estabelecer um compartilhamento da soberania territorial, fazendo com que coexistam, dentro de uma mesma nação, diferentes entes autônomos e cujas relações são mais contratuais do que hierárquicas”²⁹. Assim, Federação relaciona-se à ideia de pacto, de articulação entre as partes.

1.2. Estado Unitário e Estado Federal

Em que pese existirem críticas³⁰ em razão da dicotomia Estado Federal *versus* Estado Unitário, até mesmo pela existência de classificações de outras formas de Estado³¹, no

<<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>>. Acesso em 26/12/2011. pp. 02-04 ao descrever a formação federativa da Bélgica e da Índia; Marta Arretche lembra que *tanto vantagens de ordem econômica, a serem obtidas pela associação de Estados, assim como o interesse em preservar a unidade de um Estado (previamente) unitário, estiveram na origem das modernas federações do século XX*. (ARRETCHE, Marta. *Federalismo e Democracia no Brasil. A visão da ciência política norte-americana*. In: São Paulo em Perspectiva. Vol. 15, nº 04. São Paulo: Fundação Seade, 2001. p. 25).

²⁷ Cf. AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. Ensaios FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. p. 321; ELALI, André. *Federalismo Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 18.

²⁸ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 73.

²⁹ ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele. *Federalismo e Políticas Públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil*. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/58004568/paper-federalismo-fernando-abrucio>>. Acesso em 26/12/2011. p. 02.

³⁰ Marta Arretche afirma que a divisão binária entre estados federativos e unitários tornou-se praticamente sem significado analítico em razão da variedade, entre os estados federados, das combinações do “papel da Corte Suprema, as regras de composição do Senado, a distribuição da autoridade legislativa entre níveis de governo, o grau de integração do sistema partidário e as regras de aprovação de emendas constitucionais”. (*Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. pp. 77-78).

entanto, ao menos como introdução para investigação sobre autonomia, a distinção se faz importante como método de investigação das características de uma Federação.

Estado unitário é aquele em que somente existe “um governo estatal que dirige toda a vida política e administrativa”³² do Estado, isto é, “aquele que possui apenas uma esfera de poder legislativo, executivo e judiciário”³³. Nada impede que um Estado unitário seja organizado de forma descentralizada, em autoridades locais, mas estas são constituídas por delegação do Poder Central, que as controla e fiscaliza³⁴.

O poder central pode inclusive suprimir estas autoridades descentralizadas, aumentar e diminuir a sua extensão e competência. Caso o Estado unitário seja organizado de forma descentralizada, esta descentralização será apenas administrativa³⁵, especialmente para a gestão dos serviços públicos locais, podendo existir até mesmo certa autonomia para eleger seus administradores, mas não haverá uma delegação para o exercício de funções típicas do legislativo e do judiciário³⁶.

No mesmo sentido, José Afonso da Silva³⁷ argumenta que esta descentralização, mesmo que seja ampla, não se trata de uma descentralização política, mas tão somente administrativa, “gerando uma forma de autarquia territorial, e não uma autonomia político-constitucional como na descentralização política, ficando as coletividades internas na dependência do poder único, nacional e central”.

Ressalte-se, toda esta “autonomia” existe, no Estado unitário, por delegação do Poder central, real detentor destas competências, que a faz por meio de lei. Jorge Miranda³⁸ lembra que os Estados unitários podem ser descentralizados em Regiões, seja de forma total, isto é,

³¹ Embora Estados unitários, Cinthia Robert classifica em formas de Estado distintas, o Estado Autônomico e o Estado Regional. “A tradicional classificação das formas de Estado entre Estado Unitário e Estado Federal não é mais pertinente, uma vez que surgiram novas formas de organização territorial descentralizada. Tampouco o grau de descentralização é o elemento diferenciador entre o Estado Regional, o Estado Autônomico e o Estado Federal, mas sim a forma de sua constituição e organização, expressa na maneira de criação dos entes descentralizados e a relação entre as esferas autônomas de organização territorial”. (ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 33); Manoel Gonçalves Ferreira Filho ensina que em Estados regionais, como o caso da Itália e Espanha, as regiões podem ser suprimidas por reforma constitucional e não são dotadas de poder constituinte. Toda sua organização advém de lei nacional. (*Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 80).

³² AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 131

³³ Cf. ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 25; AZAMBUJA, Darcy. Op. Cit. p. 131.

³⁴ AZAMBUJA, Darcy. Op. Cit. p. 131.

³⁵ Idem. Ibidem. p. 131. Ver também MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 183.

³⁶ AZAMBUJA, Darcy. Op. Cit. p. 132.

³⁷ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autônomico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 30.

³⁸ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e Da Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 141

por todo seu território, seja parcial, que em parte se organiza em regiões políticas autônomas e em parte apenas uma descentralização administrativa. De toda sorte, “as regiões são criadas pelo poder central, e as atribuições políticas que têm (sic) tanto podem vir a ser alargadas como extintas por este. (...) a vontade última na elaboração ou na alteração dos estatutos regionais pertence ao poder central”³⁹.

O Estado Federal, em uma definição simplificada, “é um Estado formado pela união de vários Estados que perdem sua soberania em favor da União Federal, a qual aparece assim no Direito internacional como um Estado simples”⁴⁰.

Bercovici lembra que o federalismo não é considerado uma forma de Estado em oposição à unidade. Ao contrário, o federalismo busca a unidade na diversidade⁴¹. “Para garantir a unidade (fim), o Estado possui determinada forma de organização (meio), mais ou menos centralizada. Todo Estado, inclusive o federal, neste sentido é unitário, pois tem como de seus objetivos a busca da unidade”⁴².

A Federação possui uma estrutura de sobreposição, pois se trata de uma divisão vertical de poderes em um dado território, “de modo a cada cidadão ficar simultaneamente sujeito a duas Constituições – A Federal e a do Estado Federado a que pertence” – e uma estrutura de participação, em que “o poder político central surge como resultante da agregação dos poderes políticos locais”, e ambas as estruturas só poderão coexistir com a integração política e jurídica desempenhada pela Constituição Federal⁴³.

Há regime federativo quando os Estados-membros tem a possibilidade, garantida pela própria Constituição Federal, fundamento de validade e eficácia do ordenamento federativo⁴⁴, para elaborar suas próprias constituições, observados os princípios constitucionais insertos na Constituição Federal, “e cooperam como entidades distintas na formação da vontade nacional”⁴⁵.

Essa possibilidade de auto-organização e de autogoverno, dentro dos limites fixados na Constituição Federal, é um dos traços fundamentais do regime federativo que, conjugado

³⁹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e Da Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 142.

⁴⁰ AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 135

⁴¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 86-87.

⁴² BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. pp. 09-10; No mesmo sentido Oswaldo Aranha diz que “o Estado Federal, compreendendo vários Estados federados, tem o seu território su-dividido entre eles, mas isto absolutamente não lhe fere a unidade”. (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Imprensa. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 70).

⁴³ MIRANDA, Jorge. Op. Cit. pp. 147-148.

⁴⁴ Idem. p. 148.

⁴⁵ AZAMBUJA, Darcy. Op. Cit. p. 144.

com a participação na formação da vontade nacional por meio de participação nos órgãos centrais, torna-se a característica essencial do regime federativo⁴⁶.

Noutro sentido, conforme ainda será analisado neste capítulo⁴⁷, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello contesta a competência constitucional para os entes políticos de um Estado Federal editar normas como uma característica desta forma de Estado se as suas atribuições forem nulas. Conclui o autor que, neste sentido, não haveria muita diferença entre os Estados da Federação e as “províncias dos Estados unitários descentralizados, pois aquela faculdade é sempre restringida pela constituição federal por uma série de preceitos obrigatórios e considerados como princípios constitucionais a que devem obedecer os Estados-Membros”⁴⁸. No entanto, estas restrições constitucionais são elaboradas por um Poder Constituinte que representa a nação, distintos dos poderes dos Estados, mas com a intervenção destes⁴⁹.

Ainda, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello⁵⁰ afirma não ser característica do Estado Federal, isoladamente considerado, a participação dos membros na formação da vontade nacional, e cita exemplos de Estados unitários dotados de Câmara Alta, composta por representantes das Províncias, com a mesma autoridade que a Câmara representativa do povo.

Não obstante, o que importa ressaltar é que a autonomia dos entes políticos nacionais para autogoverno é uma condição essencial do Estado Federal, garantida na própria Constituição Federal⁵¹. No Estado unitário não há esta garantia na Constituição⁵² pois, se houver uma descentralização administrativa, constituído autoridades locais, isto será feito por deliberação e delegação do poder central, único detentor de competência⁵³. No Estado Federal, por outro lado, quem determina as competências é a Constituição Federal, e não a União, enquanto ente político de direito interno⁵⁴.

⁴⁶ AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 144.

⁴⁷ Ver tópico 1.3.

⁴⁸ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 50.

⁴⁹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e Da Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 148.

⁵⁰ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. pp. 34-35

⁵¹ Idem. Ibidem. p. 52.

⁵² Pinto Ferreira resume que a autonomia constitucional, isto é, o poder de elaborar sua própria constituição e emendá-la, conferida aos Estados-membros, garantida na Constituição é o que diferencia Estado Federal e Estado Unitário, já que neste não existe e a descentralização fica subordinada à lei ordinária do poder central. (FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. 1º volume. São Paulo: Saraiva: 1989, p. 30).

⁵³ SANTIN, Janaína Rigo; FLORES, Deborah Hartmann. *A evolução histórica do município no federalismo brasileiro, o poder local e o estatuto da cidade*. Revista Justiça do Direito. Vol. 20. Nº 01. Passo Fundo: Faculdade de Direito da UPF, 2006. p. 57.

⁵⁴ “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”. (SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 99).

A Constituição Federal é o documento de manifestação da soberania popular, o pacto federativo que determina as competências de todos os entes federados, no Brasil, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

1.3. Classificação e Características do Estado Federal

Trata-se, o Estado Federal, de uma especial forma de descentralização, constitucionalmente constituída e delimitada para uma maior aproximação do Governo com a sociedade. A federação está a “serviço da descentralização, da democracia e da participação dos cidadãos no exercício do poder político”⁵⁵. Neste sentido, Zimmermann destaca que a “característica mais importante de um federalismo verdadeiramente democrático é esta maior liberdade das instâncias políticas descentrais, autônomas e aproximadas da sociedade”⁵⁶.

Trata-se, como dito, de uma divisão vertical, não hierárquica, de poderes em um dado território, “uma forma de organização político-territorial baseada no compartilhamento tanto da legitimidade como das decisões coletivas entre mais de um nível de governo”⁵⁷, instauradas por laços que variam em cada federação, por pressupostos históricos, culturais, geográficos, econômicos e ideológicos⁵⁸.

Na análise das federações existentes o federalismo costuma fazer classificações partindo de alguns critérios para o estudo do fenômeno, como a divisão de competências, formação histórica, grau de centralização e tratamento simétrico dos membros. Convém, neste ponto, salientar que classificações são proposições para melhor compreensão do tema em análise. Renato Lopes Becho ensina que classificações são instrumentos que se serve o intérprete para melhor organizar seus estudos e conhecimento. Assim, “as classificações não são certas ou erradas, verdadeiras ou falsas (...) são úteis ou inúteis como instrumento de

⁵⁵ SANTIN, Janaína Rigo; FLORES, Deborah Hartmann. *A evolução histórica do município no federalismo brasileiro, o poder local e o estatuto da cidade*. Revista Justiça do Direito. Vol. 20. Nº 01. Passo Fundo: Faculdade de Direito da UPF, 2006. p. 59.

⁵⁶ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 66.

⁵⁷ ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele. *Federalismo e Políticas Públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil*. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/58004568/paper-federalismo-fernando-abrucio>>. Acesso em 26/12/2011. p. 01

⁵⁸ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e Da Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 152.

propagação do conhecimento, (...) para que outras pessoas entendam melhor o que é, como funciona, para que serve uma coisa”⁵⁹.

Quanto ao momento histórico de formação, há a divisão em federalismo por agregação, quando Estados antes soberanos decidem se unir para formar um único Estado, cedendo a soberania para o novo Estado que se forma, mas reservando para si autonomia pré-estabelecida no pacto federativo⁶⁰.

Doutra feita, quando a formação se dá a partir de um Estado unitário que busca a descentralização na organização federativa para manter a união, dotando de autonomia política e administrativa porções territoriais, comumente denominadas de Províncias, alçadas ao patamar de Estados-membros, denomina-se federalismo por segregação⁶¹.

Na agregação o poder central, inexistente, se forma com a união dos Estados pactuantes, na segregação o centro precede à federação e os Estados-membros que surgem com a descentralização⁶², “graças aos anseios de descentralização ocorrentes em virtude das necessidades políticas ou de maior eficiência”⁶³.

A partir de um critério de igualdade na distribuição de atribuições entre os entes federados, é possível classificar o federalismo em simétrico e assimétrico. O primeiro consiste na tratamento igualitário fornecido pela Constituição Federal ao atribuir o mesmo grau de competências, encargos e poderes aos Estados-membros⁶⁴.

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 368-369.

⁶⁰ Cf. STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do 'Demos'*. Tradução Vera Pereira. Abril/1999. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>>. Acesso em 26/12/2011. p.2; AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 135; ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 54-56; REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 20.

⁶¹ Cf. ZIMMERMANN, Augusto. Op. Cit. pp. 54-56; REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 20; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 82.

⁶² Cf. AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. Ensaios FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. p. 321; Tércio Sampaio Ferraz Junior, ao falar do processo histórico de formação federativa brasileira, ensina que “o país não nasceu federativo. (...) não houve, entre nós, um processo centrípeto, de agregação, com decisão de entidades independentes de se associarem politicamente. O poder central, preexistente, é que assumiu a forma federativa.” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 276-277); ARRETCHE, Marta. *Federalismo e Democracia no Brasil. A visão da ciência política norte-americana*. In: São Paulo em Perspectiva. Vol. 15, nº 04. São Paulo: Fundação Seade, 2001. p. 23.

⁶³ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 55.

⁶⁴ Cf. REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18; ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. pp. 61-64.

Já no federalismo assimétrico o raciocínio é inverso, a Constituição Federal trata os Estados-membros de maneira diferenciada na atribuição de competências e encargos. Reverbél afirma que o federalismo assimétrico institucionaliza a assimetria social. Isto porque o federalismo busca corrigir as desigualdades regionais existente no Estado Federal, com vistas a conciliar a unidade na diversidade em homenagem ao princípio da igualdade, em que os iguais são tratados de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual na medida de suas desigualdades⁶⁵.

A exemplo do Canadá, em federações é perfeitamente possível a atribuição desigual de competências e encargos aos entes federados, sem com que um se sinta preterido em relação ao outro, ou cogite ofensa ao pacto federativo, já que este é o pacto. Regiões de um mesmo Estado podem apresentar diversos graus de desenvolvimento econômico ou social⁶⁶. “Portanto, a função de assimetria é precisamente observar os desníveis existentes no interior do Estado, havendo-se de operar em face dos elementos da desigualdade interpartes, entre os agentes formadores do pacto federativo”⁶⁷.

Zimmermann, neste aspecto, faz críticas à simetria existente no sistema federativo brasileiro. O autor afirma que a Federação brasileira, de forma equivocada e desde sua origem, insiste no tratamento homogêneo aos seus Estados-membros⁶⁸, a exemplo da federação norte-americana⁶⁹. Os Estados-membros são “mantidos em igualdade jurídica pela arrogância centralista insensível à desigualdade de uns com os outros, seja em densidade demográfica, dimensão territorial ou desenvolvimento econômico”⁷⁰.

Quanto ao grau de centralização, a dogmática classifica o federalismo em centrípeto ou centrífugo. Reverbél destaca que se a Constituição Federal estabelece um poder central forte, “pois os poderes, encargos e competências” foram discriminadas mais para a União do que para os entes políticos descentrais, diz-se federalismo centrípeto⁷¹. Entretanto, caso estes poderes, encargos e competências sejam distribuídas buscando a preservação dos poderes locais em face da União, diz-se federalismo centrífugo⁷².

⁶⁵ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 18

⁶⁶ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 61.

⁶⁷ Idem. Ibidem. p. 62.

⁶⁸ Idem. Ibidem. p. 62.

⁶⁹ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 18.

⁷⁰ ZIMMERMANN, Augusto. Op. Cit. p. 63.

⁷¹ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 19.

⁷² Idem. Ibidem. p. 19.

Dória⁷³ ensina que na Constituição brasileira de 1891 havia ampla autonomia estadual, com o predomínio de tendências centrífugas. As Constituições que se seguiram, a partir de 1934, havia relativa autonomia estadual, com predomínio do que se denomina de federalismo centrípeto.

Há autores, por oportuno, que utiliza a expressão centrífuga ou centrípeta para designar a forma como a Federação foi constituída. Assim, se a federação foi formada com a união de Estados independentes, isto é, por agregação, diz-se que a formação se deu de fora para dentro, de forma centrípeta, caso contrário, se a formação ocorre por desagregação, do todo para as partes, fala-se em federalismo centrífugo⁷⁴. Esta classificação, contudo, também pode se relacionar com a classificação em federalismo dual ou cooperativo.

Por fim, há ainda a classificação em federalismo dual e cooperativo a partir de critérios de divisão de competências que, dada sua extensão, será abordada no próximo tópico⁷⁵.

1.3.1. Características

Busca-se, no presente momento, encontrar as características que possam ser destacadas das Federações, para quando analisar a organização de um Estado seja possível identificar a forma como este é organizado. Ainda, como dito, é tormentoso traçar conceito único de Estado Federal. Como Ataliba, Roque Carrazza assevera que “os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível”⁷⁶.

Mesmo que as múltiplas federações não sejam fruto do mesmo ideal federalista, porque adequadas à sua história, cultura e sociedade, ainda assim são federações e é no momento de elaboração de suas constituições que serão estabelecidas dentro de determinadas

⁷³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 43.

⁷⁴ Cf. Sahid Maluf observa que, “contrariamente ao exemplo norte-americano, o federalismo brasileiro surgiu como resultado fatal de um movimento de dentro para fora e não de fora para dentro; de força centrífuga e não centrípeta.” (MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 188); MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 73.

⁷⁵ Ver tópico 1.4.

⁷⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 126.

características comuns⁷⁷. Pontes de Miranda afirma ser o “direito positivo de cada Estado que reparte os poderes centrais e os locais. A ele é que compete adotar uma dentre muitas estruturas possíveis, e dar estabilidade (...) a proposições inspiradas nas circunstâncias históricas, políticas, econômicas de cada povo”⁷⁸.

Não há, assim, um modelo ideal, abstrato, que possa aplicar em toda gama de federações existentes, porque, como dito, é cada ordenamento jurídico que estabelece as especificidades de organização de sua Federação, são soluções concretas e historicamente variadas, sendo possível, a partir disto, comparar os Estados que adotam a forma federativa e identificar características comuns⁷⁹.

É a Constituição Federal, assim, quem desenha a estrutura e os limites de seu federalismo, isto é, os traços e as limitações de uma forma federativa são delineados no texto constitucional da Nação⁸⁰.

Como primeira característica, Horta ensina que a forma federativa consiste na efetividade prática constitucional da descentralização, isto é, a pluralidade governamental em sua organização político-administrativa interna. Exige a existência de um exercício harmônico e simultâneo, num mesmo território, de duas ou mais esferas de governo autônomas⁸¹.

Esta característica é destacada por diversos doutrinadores⁸², apontando-a como traço essencial para indicar a existência de um Estado Federal. Kelsen afirma que o ordenamento jurídico do Estado Federal é composto de “normas centrais válidas para o seu território inteiro e de normas locais válidas apenas para porções desse território, para os territórios dos

⁷⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 09.

⁷⁸ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969*, 2ª Ed., São Paulo: RT, 1970, p. 273.

⁷⁹ Hugo de Brito Machado Segundo contribui ao afirmar que “não existe uma forma pronta, estanque e cristalizada de federalismo, poder-se-ia suscitar a questão de saber se realmente existem elementos essenciais, ou comuns, que permitam a definição dessa forma de Estado em seus traços mais gerais. Parece-nos que esses elementos existem”. (*Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 24-25).

⁸⁰ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 77.

⁸¹ Afirma o autor que esta descentralização se trata “de singular descentralização normativa constitucional, que escapa da estrutura territorial do Estado (...). As Constituições dos Estados-membros, que decorrem do labor dessa específica descentralização normativa, são instrumentos criadores de ordenamentos parciais e, ao mesmo tempo, nos textos de absorção de norma da Constituição total”. (HORTA. Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 29).

⁸² Cf. BONAVIDES, Paulo. *Teoria Geral do Estado*. 8ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. pp. 202-203; TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1998. pp. 57-61; MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 184; SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 30; ZIMMERMANN, Augusto. Op. Cit. pp. 151-163; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 80.

‘Estados componentes (ou membros)’”⁸³. São assim, ordens jurídicas parciais componentes da ordem jurídica total do Estado Federal.

Desta forma, por haver duas ou mais esferas de poder governamental sobre a sociedade, esta descentralização “permite uma aproximação maior da idéia (sic) de democracia do que a centralização”⁸⁴, contribuindo para a divisão do poder e o afastamento do arbítrio, já que “os regimes autoritários raramente se mostram favoráveis à descentralização”⁸⁵.

Bonavides lembra, no entanto, que apenas na caracterização de que em uma Federação há duas ordens de governo não é o suficiente para identificar um Estado como Federal, é preciso ainda, “assinalar a extensão de poderes que marca cada esfera”⁸⁶, em outras palavras, é preciso “repartição constitucional de competência, a ser feita de acordo com o método preferido pelo constituinte federal”⁸⁷.

A repartição de competências é a delimitação da autonomia dos entes políticos componentes da federação e autonomia é compreendida como governo próprio dentro do círculo destas competências traçadas pela Constituição Federal⁸⁸. A doutrina⁸⁹ costuma destacar como característica a existência de autonomia dos Estados-membros para sua auto-organização, como o ponto central do federalismo. Com estas duas características, José Afonso da Silva conceitua Estado Federal como forma de organização de Estado “politicamente e constitucionalmente descentralizado mediante uma Constituição rígida”, em que haverá pluralidade de ordens autônomas de governo num mesmo território e sobre a mesma população. Os entes políticos exercem internamente sua autonomia porque recebem da Constituição Federal competências exclusivas para o exercício de sua capacidade normativa⁹⁰.

⁸³ Kelsen, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 4ª Edição. Tradução Luís Carlos Borges São Paulo: Martins Fontes, 2005. pp. 451-452

⁸⁴ Kelsen, Hans. Op. Cit. p. 445.

⁸⁵ Cf. Zimmermann, Augusto. Op. Cit. pp. 151-165; Elali, André. *Federalismo Fiscal*. São Paulo: MP editora, 2005. pp. 24-25; Machado Segundo, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. pp. 15-21.

⁸⁶ *Teoria Geral do Estado*. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 202.

⁸⁷ Horta, Raul Machado. *Problemas do Federalismo*. In: *Perspectivas do Federalismo Brasileiro*. Belo Horizonte: 1958. p.14.

⁸⁸ Bercof, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 13.

⁸⁹ Raul Machado Horta destaca que a “autonomia constitucional do Estado-membro, com maior ou menor limitação ao poder de auto-organização, segundo o critério do constituinte federal”. (*Problemas do Federalismo*. In: *Perspectivas do Federalismo Brasileiro*. Belo Horizonte: 1958. p.14).

⁹⁰ Silva, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 39.

Oswaldo Aranha observa que a pluralidade de ordens jurídicas também existe em Estados unitários, “principalmente em países em que as províncias têm competências exclusivas sobre certas matérias e estipuladas por uma constituição rígida”⁹¹. Raul Machado Horta contrapõe o argumento ao afirmar que esta autonomia do Estado unitário descentralizado é meramente autárquica, “reduzida à área de atividade administrativa descentralizada do Estado”. No Estado Federal, a autonomia do ente estatal está além do poder central, vinculada à ideia de “pluralidade de ordenamentos, revestindo de organização própria os centros territoriais de atividade jurídica, política e social”⁹².

Na mesma linha, Temer ensina que a Constituição imperial brasileira dotou as Províncias de competência e capacidade legislativa sobre certas matérias. O essencial é a possibilidade de auto-organização por meio de Constituição própria, sem subordinação de aprovação pelo ente central. “Sobre se autoconstituírem, os negócios locais são debatidos, positivados e solucionados por autoridades próprias”⁹³.

Parte da doutrina costuma criticar a denominação de Estados para os membros de uma federação por lhes faltar o atributo da soberania⁹⁴. No entanto, não é o nome que fornece a natureza de Estado, “mas o regime de autonomia”⁹⁵. “Estados-membros do Estado Federal são verdadeiramente Estados, pois eles têm a faculdade de se organizarem, de elaborar e modificar a própria Constituição”⁹⁶.

Esta característica de autonomia e repartição de competências, pela importância dos temas e dos objetivos de investigação deste trabalho, será analisada de forma mais detida em pontos próprios⁹⁷.

Outra característica apontada pela doutrina é a “organização peculiar do Poder Legislativo”⁹⁸, traduzida na “participação dos Estados-membros na formação da vontade dos

⁹¹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 52.

⁹² HORTA, Raul Machado. *Problemas do Federalismo*. In: *Perspectivas do Federalismo Brasileiro*. Belo Horizonte: 1958. pp. 21-29.

⁹³ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1998. pp. 62-63.

⁹⁴ Cf. Kelsen, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução Luís Carlos Borges. Martins Fontes: São Paulo, 2005. pp. 451-453; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit pp. 39; 63-72. Este autor argumenta que Estados-membros são chamados de Estados por faltar designação melhor, mas não devem ser considerados como Estados.

⁹⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 473

⁹⁶ AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 148.

⁹⁷ Ver item 1.5 e Capítulo 2.

⁹⁸ HORTA, Raul Machado. *Problemas do Federalismo*. In: *Perspectivas do Federalismo Brasileiro*. Belo Horizonte: 1958. p.14.

órgãos federais”⁹⁹. Temer explica esta característica, como a possibilidade dos Estados-membros participarem da vontade nacional, reside no fato de que “as deliberações do órgão federal constituem, em verdade, a soma das decisões emanadas das vontades locais. Essas deliberações são tomadas por meio de órgão representativo das unidades federadas”¹⁰⁰.

A participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional pode ser direta, “pela colaboração das coletividades inferiores na obra constitucional do Estado, através do oferecimento de projetos de reforma ou pela ratificação dos mesmos”¹⁰¹. No Brasil, os Estados-membros participam diretamente conforme artigo 60, III da Constituição Federal, pois permite às Assembleias Legislativas das unidades da Federação a oferecerem propostas de emendas à constituição. Ainda, mesmo que não se trate de uma participação propriamente direta, mas sim repressiva, os Estados-membros e as Assembleias Legislativas podem propor ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 103 da Constituição Federal.

A participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional pode ainda ser indireta, “pela representação individualizada das coletividades inferiores em uma câmara especial, conhecida, em regra, pelo nome de Câmara Alta (ou Senado)”¹⁰².

Kelsen disserta sobre esta forma especial de composição do legislativo central da Federação em duas casas, uma a Câmara dos Deputados, ou a casa popular, dotada de membros eleitos diretamente pelo povo nacional e a outra uma casa composta de representantes de cada Estado-membro, escolhidos pelo povo ou pelo órgão do Legislativo de cada Estado¹⁰³, a qual o autor denomina de “Casa dos Estados ou Senado”. Com o Senado, pretende-se que “as unidades federativas estejam possibilitadas a concorrer para a atuação legiferante da União”¹⁰⁴.

Oswaldo Aranha¹⁰⁵ lembra que a composição do Senado varia em cada Estado Federal. Podem ser compostos de “delegados especiais dos seus respectivos governos, aos quais se acham ligados por instruções imperativas”, como na Alemanha. Elali afirma ser o

⁹⁹ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 30

¹⁰⁰ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Melheiros, 1998. pp. 61.

¹⁰¹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 105. É preciso destacar que, atualmente, não há hierarquia entre os entes políticos da Federação brasileira. Assim, quando se lê “coletividades inferiores”, deve-se adotar o entendimento de que o autor se refere aos entes políticos subnacionais.

¹⁰² Idem. p. 106.

¹⁰³ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução Luís Carlos Borges. Martins Fontes: São Paulo, 2005. pp. 453-454.

¹⁰⁴ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 120.

¹⁰⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 108.

Bundesrat considerado “modelo exemplar de um sistema federativo, pois seus membros estão diretamente vinculados aos Estados, estando subordinados, os representantes estatais (...), à vontade do executivo estadual”¹⁰⁶.

Oswaldo Aranha argumenta que a Câmara Alta também pode, ainda, ser composta por membros “eleitos, para um prazo determinado, por um dos órgãos dos seus respectivos governos, geralmente a assembleia legislativa”. No entanto, o autor afirma que o processo mais em voga nos Estados federais “é o de serem eleitos por representantes dos Estados federados pelo corpo eleitoral de cada uma dessas coletividades”, como nos Estados Unidos e no Brasil¹⁰⁷.

Afirma ainda o citado professor que, tanto no método de eleição pela assembleia legislativa, quanto no método de eleição pelo povo de cada unidade federativa, os “representantes dos Estados-membros não são submetidos a instruções obrigatórias, nem podem ser revogados de seus cargos”¹⁰⁸.

Em referência ao modo de atuação dos membros da Câmara Alta, isto é, se estão submetidos a instruções obrigatórias dos Estados que representam, Carrazza traça diferenças e estabelece a denominação de Senado Federal para “aquele formado por representantes dos Estados, que atuam livremente segundo suas convicções e juízos”, como na Federação brasileira, e “Conselho, composto por delegados de cada Estado federado, submetidos às instruções de seus governos”, como na Federação alemã¹⁰⁹.

A Constituição Federal brasileira, em seu artigo 46, estabelece que o “Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário”. Todavia, a justificativa teórica da representação dos Estados-Membros no congresso nacional para contribuir com a formação da vontade nacional, conforme aponta José Afonso da Silva, não encontra sentido na federação brasileira, nem mesmo na norte-americana, porque “há muito que isso não existe nos EUA e jamais existiu no Brasil, porque os Senadores são eleitos diretamente pelo povo, tal como os Deputados, por via de partidos políticos”¹¹⁰.

¹⁰⁶ ELALI, André. *Federalismo Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 28.

¹⁰⁷ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.. p. 109.

¹⁰⁸ Idem. p. 110.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 139, nota de rodapé nº 22.

¹¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 511.

Em sentido oposto ao que já afirmou Oswaldo Aranha Bandeira de Mello¹¹¹, na maioria dos Estados federais, “os senadores estão presos a partidos e não propriamente aos Estados em que se elegeram”¹¹². Deste modo, a representação é partidária e não são raras as situações em que os Senadores são de partido diverso e até mesmo adversário do partido do Governador de seu Estado, e defenderem, nas deliberações do Senado, programas que muitas vezes contrariam os interesses do próprio Estado a que representa¹¹³, ao que se conclui ser a representação dos Estados-membros no Senado uma situação apenas formalmente prevista na Constituição Federal¹¹⁴.

Em importante estudo empírico sobre o tema, Marta Arretche analisa 100 propostas de emendas à constituição, de janeiro de 1989 até dezembro de 2009, com o objetivo de avaliar o comportamento dos Senadores nas deliberações. A autora conclui que o Senado brasileiro é uma casa partidária. “O comportamento parlamentar das bancadas estaduais de senadores é de baixa coesão nas votações, mesmo quando se trata de matérias que afetam negativamente os interesses de seus respectivos estados”¹¹⁵.

A autora explica que no período analisado, foram aprovadas 28 emendas à constituição que afetaram de algum modo as receitas das unidades federativas, ou de algum modo aumentaram a autoridade regulatória do governo federal sobre os governos subnacionais. Nestas aprovações os “senadores de um mesmo estado votam divididos porque são disciplinados por seu pertencimento partidário. Isso significa que a aprovação ou rejeição de matérias legislativas no Senado é explicada pelo poder de veto dos partidos, e não dos interesses regionais”¹¹⁶. Afirma que, “mesmo na Alemanha, com seu poderoso ‘Bundesrat’ – o conselho federal que representa os 16 ‘Länders’ -, a dinâmica das estratégias de veto é interpretada de acordo com a composição partidária das casas legislativas”¹¹⁷.

Por fim, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello afirma que estas características citadas acima, quais sejam: a existência de pluralidade de ordens jurídicas sobre um mesmo território,

¹¹¹ O autor argumenta que em regra, mesmo os eleitos pelo povo, “os senadores respeitam a recomendação de seus governos e procuram defender os interesses especiais das regiões que os elegeram”. (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 111).

¹¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 80.

¹¹³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 511; ARRETCHÉ, Marta. *Federalismo e Democracia no Brasil. A visão da ciência política norte-americana*. In: São Paulo em Perspectiva. Vol. 15, nº 04. São Paulo: Fundação Seade, 2001. p. 31.

¹¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 38.

¹¹⁵ ARRETCHÉ, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 118.

¹¹⁶ Idem. Ibidem. pp. 140-141.

¹¹⁷ Idem. Ibidem. p. 121.

a ordem total (Estado Federal) e as ordens parciais (Estados-Membros e a própria União) constituindo uma descentralização política a partir de uma constituição rígida, a repartição de competências exclusivas e a garantia de autonomia das entidades subnacionais para auto-organização e, a participação dos Estados federados na formação da vontade nacional, estas características, isoladamente, podem ser encontradas em Estados unitários, mas simultaneamente só existem em Estados federais¹¹⁸.

Raul Machado Horta encontra ainda outra característica, a possibilidade de intervenção federal, “destinada a manter, em caso de violação, a integridade territorial, política e constitucional do Estado Federal”¹¹⁹. Na Constituição brasileira de 1988, o artigo 34 prevê as hipóteses em que será possível a intervenção da União nos Estados, e o artigo 35 prevê as hipóteses em que haverá possibilidade de intervenção dos Estados nos seus Municípios.

Temer afirma ainda a necessidade de haver uma Corte Suprema como guardião da constituição, para manter a harmonia na federação e controlar a constitucionalidade das leis. O próprio autor observa que esta necessidade decorre da própria rigidez constitucional¹²⁰. No entanto, não se trata de uma característica própria de uma Federação, já que há Estados unitários dotados de tribunal constitucional, como Portugal e Chile¹²¹.

Neste sentido, Oswaldo Aranha¹²² afirma que o “poder judiciário (...) como guarda da constituição é uma consequência lógica das constituições rígidas e não da organização federal”, mas considera esta prerrogativa necessária em Estado Federal, para resolver os conflitos de competências estaduais e federais. Afirma o autor que esta faculdade não está presente em todos os Estados Federais, por isso não reconhece como característica desta forma de Estado, embora admita que isto possa ser uma imperfeição das Constituições Federais que não prescrevam esta atribuição.

A seguir, passa-se a investigar a classificação do federalismo em dualista e cooperativo.

¹¹⁸ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. pp. 123-124.

¹¹⁹ HORTA, Raul Machado. *Problemas do Federalismo*. In: *Perspectivas do Federalismo Brasileiro*. Belo Horizonte: 1958. p.15.

¹²⁰ Cf. TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Melheiros, 1998. pp. 63-64; ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. pp. 101-110.

¹²¹ PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa (1976). Artigo 221 e seguintes; CHILE. Constituição da República do Chile (1980). Santiago. Artigo 92 e seguintes.

¹²² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 56.

1.4. Federalismo Dualista e Cooperativo

Trata-se de uma classificação do federalismo tendo como critério a distribuição de competência entre os níveis autônomos de poder dentro da federação. A federação norte-americana é tomada pelos estudiosos como referência para estudo, já que a Constituição norte-americana de 1787 constitui marco inicial do federalismo moderno¹²³, representando o “primeiro federalismo republicano anotado de nossa história”¹²⁴. Reverbel¹²⁵ afirma que o federalismo norte-americano extrai seus fundamentos da obra de Montesquieu e todo estudo histórico do federalismo deve voltar, pelo menos, à teoria da República Federativa deste autor. Para Montesquieu, ressalta Reverbel, o sistema federativo elimina um duplo inconveniente: “maximiza a ‘liberdade’ no plano interno; minimiza a vulnerabilidade no plano externo”¹²⁶.

Na formação da federação norte-americana, os Estados buscaram manter poderes em suas mãos, “só entregando ao poder central o expressamente enumerado no texto constitucional por eles redigido”. Com isso, os Estados queriam assegurar que o Governo Federal “não se tornasse forte o suficiente ao ponto de limitar a autonomia dos Estados-membros”. A distribuição de competências à União foi limitada, atribuindo ao poder central o que expressamente concedido, restando reservado aos poderes locais o exercício de competência plena, com poucas vedações expressas¹²⁷.

Há, assim, uma repartição horizontal de competências¹²⁸, com atribuições bem definidas para Estados e União, atribuindo ainda o campo residual aos Estados-membros.

Esta dualidade de competências, bem rígidas¹²⁹, é característica do que se denomina de federalismo dual, ou competitivo¹³⁰, assim, tanto o governo federal quanto os governos estaduais não excedem os limites que lhes foram impostos pela Constituição. Neste modelo, autonomia é sinônimo de liberdade das partes componentes da Federação. Bercovici observa que esta “separação absoluta de competências do federalismo clássico (denominado

¹²³ MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 185.

¹²⁴ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 79.

¹²⁵ Idem. Ibidem. pp. 63; 86.

¹²⁶ Idem. Ibidem. p. 65.

¹²⁷ Idem. Ibidem. p. 96.

¹²⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 82-83.

¹²⁹ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 56.

¹³⁰ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 18.

federalismo dualista) é justificada no contexto de um Estado liberal, em que a atuação estatal era relativamente reduzida”¹³¹.

O mecanismo de funcionamento do federalismo dual possui uma feição dupla, pois “reforça a dualidade de competências com poucas atribuições à União e estimula a competição entre os Estados, que não aceitam a intervenção senão restrita por parte da União”¹³². Esta dualidade foi natural para os Estados Unidos, marcado, em sua independência, por uma história de formação de individualidades, de exaltação do liberalismo, copiada pelo Brasil em sua Constituição de 1891¹³³, baseada na concepção de dois campos de poder, “cujos ocupantes governamentais se defrontam como autoridades absolutamente iguais: o campo do poder da União e dos Estados-membros”¹³⁴.

Com a evolução das necessidades sociais e do próprio Estado, esta técnica de poderes reservados aos Estados-Membros e de competências exclusivas “foi superada pela técnica da competência concorrente, que pressupõe a matéria legislativa no campo da competência da União e a sucessiva atividade legislativa da União e do Estado-membro”¹³⁵.

O conceito de liberdade evoluiu e não se exigia que o Estado desempenhasse o papel de guarda-noturno de modo a se abster de qualquer forma de intervenção. “Sua efetividade, em termos democráticos, passou a exigir o amparo do poder”. Passou-se a admitir que a ação dos governantes não fosse nociva para a liberdade, ao contrário, “em certas circunstâncias, pensa-se que a intervenção do Estado assegura o exercício de liberdade que seriam aniquiladas sem elas”¹³⁶.

A tendência a uma maior cooperação entre as duas esferas e a ruptura definitiva com o federalismo dualista só ocorre com o *New Deal*, época em que houve “a necessidade de intervenção do Estado para solucionar os problemas gerados com a depressão da década de 1930 que levou ao abandono do federalismo dualista nos Estados Unidos”¹³⁷.

¹³¹ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 15.

¹³² Cf. REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 90; HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 51.

¹³³ Cf. BERCOVICI, Gilberto. Op. Cit. p. 31; REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. pp. 96-100.

¹³⁴ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 45.

¹³⁵ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 54.

¹³⁶ SILVA, José Afonso. Op. Cit. pp. 49-50. Schoueri ensina que no liberalismo o Estado assumiu feição minimalista. “Ao Estado não cabia intervir na economia, sendo, antes, o Guarda-Noturno”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 15-61).

¹³⁷ Cf. BERCOVICI, Gilberto. Op. Cit. 20-21; Reverbel destaca que “a partir da década de 30, a política do *New Deal* forçou claramente a penetração do governo federal no domínio da saúde, socorro e bem-estar”.

Becovici relembra que no início houve uma excessiva centralização com o *New Deal*, que foi sendo “posta de lado quando o governo federal se deu conta da necessidade de colaboração dos poderes subnacionais”. A competição entre as unidades federativas foi sendo relativizada para dar ênfase à “coordenação e cooperação entre União e Estados com o desenvolvimento do *cooperative federalism*, tornando o federalismo um instrumento da promoção do bem-estar coletivo”¹³⁸.

Reverbel relata que foi o a expressão “federalismo cooperativo” foi utilizada originalmente pelos Estados Unidos da América, “para qualificar o modelo de federalismo contraposto ao existente na ordem federal daquele país (*dual federalism*)”¹³⁹.

O federalismo esteve tão ligado com a ideia de liberalismo, justamente por conta da federação norte-americana, onde teve início o federalismo dualista, que alguns autores relatam que essa evolução em que se admite a intervenção Estatal “abalou os entendimentos tradicionais e passou a ser moda, desde então aludir à crise, quando não ao fim do federalismo”¹⁴⁰.

Horta contesta a afirmação ao ensinar que a crise não era do federalismo, “mas da concepção estática do federalismo, petrificada no tempo”¹⁴¹. Bonavides¹⁴², no mesmo sentido, afirma que o “federalismo da idade liberal se converteu em antifederalismo”, porque o “intervencionismo convive com o sistema federativo”, não havendo motivo para se falar em crise. Conclui o autor que “a ideia federativa evoluiu para admitir uma intervenção do Estado, na medida em que certos fins só ele congrega meios e capacidade de promovê-los”.

Assim, ao que nos ensina Horta, federalismo se liga melhor à cooperação do que ao liberalismo, ou competição, haja vista que “a relação entre federalismo e cooperação surge na

(REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 115); Zimmermann “relata que o federalismo cooperativo é desde então a forma dominante nas organizações estatais federativas. Nos Estados Unidos, a maior intervenção do governo federal foi requerida para a contenção dos efeitos advindos do colapso econômico”. (ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. pp. 56-57).

¹³⁸ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. pp. 21-22. O autor traz importante informação em nota de rodapé nº 28: “a Suprema Corte só começou a abandonar a concepção dualista do federalismo norte-americano a partir de 1937, quando passou a reinterpretar a 10ª Emenda à Constituição de 1787, que determinava que os poderes remanescentes, ou seja, os não explicitados no texto constitucional, pertenciam aos Estados ou ao povo dos Estados Unidos (...) desta maneira, as características formais do federalismo norte-americano não foram modificadas. O que mudou foi o entendimento da Suprema Corte sobre a interpretação do sistema federal”.

¹³⁹ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 115.

¹⁴⁰ Cf. HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. pp. 182-183; BONAVIDES, Paulo. *Teoria Geral do Estado*. 8ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. pp. 211-215; AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. In: Ensaio FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. pp. 322-324.

¹⁴¹ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 183.

¹⁴² BONAVIDES, Paulo. Op. Cit. p. 215.

etimologia da palavra federal, que deriva de *foedus amicitiae*, pacto, ajuste, convenção, tratado, e entra na composição de laços de amizade, *foedus amicitiae*, ou de união matrimonial, *foedus thalami*”¹⁴³. Federalismo cooperativo é “caracterizado pela colaboração entre a União e Estados com vista a resolver os problemas econômicos e sociais”¹⁴⁴.

Reverbel destaca que cooperação “é um mecanismo existente no Estado Federal que favorece o desenvolvimento das relações intergovernamentais, abrangendo as formas e os meios de aproximação dos governos (central e locais)”¹⁴⁵, haja vista a solidariedade ser um elemento componente do federalismo. No federalismo cooperativo há uma repartição vertical das competências entre os entes federados. Assim, sobre um mesmo tema, pode haver a atuação de diferentes níveis de poder, sendo que ao ente federal sua competência ficará circunscrita ao estabelecimento de “normas gerais e diretrizes essenciais (...) enquanto que a legislação local buscará preencher o claro que lhe ficou (...) às peculiaridades e exigências estaduais”¹⁴⁶.

No Brasil, foi com a constituição de 1934 que o federalismo ultrapassou a concepção dualista e tornou-se o marco inaugural do federalismo cooperativo¹⁴⁷, consolidando-se na Constituição de 1946, onde foi empregada “grande ênfase na redução dos desequilíbrios regionais, favorecendo, apesar do esforço do poder federal, a cooperação e a integração nacional”¹⁴⁸. Raul Machado Horta conclui que na Constituição de 1946, por meio da técnica da legislação concorrente, restou em harmonia “o convívio constitucional do princípio da

¹⁴³ Cf. HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 267; No mesmo sentido ver TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 57; Neste ponto, Reverbel ensina que “o federalismo sócio-natural parte dessa natural sociabilidade do humano, que pela cooperação das partes independentes chega à complementação das partes insuficientes” (REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 116.).

¹⁴⁴ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 53.

¹⁴⁵ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. Op. Cit. p. 116-117.

¹⁴⁶ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 53.

¹⁴⁷ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 183; Ver Gilberto Bercovici que destaca a preocupação da Assembleia Constituinte para elaboração da Constituição de 1934, “que se procurou foi uma definição mais precisa de federalismo, que podemos chamar de cooperativo, de acordo com o seu artigo 9º: ‘é facultado à União e aos Estados celebrar acordos para melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da calamidade e permuta de informações’”. (BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. pp. 39-40); SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 53.

¹⁴⁸ BERCOVICI, Gilberto. Op. Cit. p. 42.

autonomia, que vem do federalismo clássico, com o princípio da cooperação, que é dado do federalismo contemporâneo”¹⁴⁹.

Conti, em feliz observação, esclarece que no Brasil o sistema federativo possui algumas características de um federalismo dualista, “na medida em que estabelece campos específicos de atuação para cada uma das unidades, delimitando a área de atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios”, principalmente em relação à instituição de impostos, ao mesmo tempo, “adota técnicas de um federalismo cooperativo, ao estabelecer campos de atuação concorrentes”¹⁵⁰.

Neste diapasão, conclui o autor, “o modelo brasileiro adota um sistema misto, incorporando técnicas próprias do federalismo dualista quanto técnicas do federalismo cooperativo”¹⁵¹, o que, na prática, atenua as desigualdades entre os Estados”¹⁵².

Horta salienta que a cooperação no Estado Federal desenvolve as relações intergovernamentais, “compreendendo as formas e os meios de aproximação e convivência entre os Governos locais e o Governo federal”¹⁵³. Nestas relações intergovernamentais destaca-se a cooperação financeira¹⁵⁴.

Horta esclarece que a cooperação financeira entre os governos pode se dar por meio de transferências voluntárias, ou subvenções. Esta “depende de vinculação prévia, mas tem o inconveniente de subordinar o critério de sua atribuição ao arbítrio de quem a concede”, o que certamente será incompatível com o harmonioso convívio federativo¹⁵⁵. Estas transferências dependem de uma acordo, convenção ou cooperação financeira entre as esferas governamentais.

¹⁴⁹ “O constituinte revelou compreender as tendências do Estado Federal e, ao invés de fragmentar o poder federal, preferiu atraí-lo para o terreno novo da cooperação intergovernamental. A implantação da cooperação se inspirava no Estado-membro e o constituinte de 1946 concebeu o novo princípio como instrumento constitucional para sustentação da autonomia”. (HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. pp. 217-226).

¹⁵⁰ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 24; Reverbel estabelece uma crítica ao afirmar que “o modelo de federalismo brasileiro que pretendia ser um misto de federalismo cooperativo e de federalismo dual (competitivo) acaba, na prática, engessando tanto os mecanismos de competição, quanto os mecanismos de cooperação entre os Estados”. (REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 133).

¹⁵¹ CONTI, José Maurício. Op. Cit. p. 24.

¹⁵² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 82.

¹⁵³ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 268.

¹⁵⁴ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 53.

¹⁵⁵ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. pp. 280-281.

A cooperação em transferências intergovernamentais, ensina Horta, também pode se materializar na participação constitucional em produto de imposto federal, através da estipulação de um percentual do produto arrecadado com a tributação, o que oferece as vantagens da certeza e afasta-se do arbítrio. “É técnica que melhor consulta à autonomia estadual, pois independe da discricção governamental, provindo diretamente do texto constitucional”¹⁵⁶. No Brasil, as transferências obrigatórias podem vir definidas no texto da Constituição Federal, previstas nos artigos de 157 a 159, ou definidas em lei¹⁵⁷, como no caso das transferências do produto da arrecadação com as contribuições sociais para os Estados e Municípios, que deverão ser estabelecidas por meio de lei, nos termos do artigo 195, §10, ou Lei Complementar, nos termos do artigo 198, §3º, II, ambos da Constituição Federal¹⁵⁸.

Este tema de transferências intergovernamentais do produto da arrecadação será explorado no tópico adiante, no trato das autonomias dos entes federados. Importante notar, para conclusão deste assunto, que o modelo cooperativo “salienta mais o princípio social e favorece as relações associativas, de solidariedade e de colaboração”. Enquanto que, o federalismo dualista, ao reforçar “a dualidade de competências mutuamente exclusivas e reciprocamente limitativas entre o governo central e o governo local”, enaltece o princípio liberal¹⁵⁹, sendo a autonomia dos Estados-Membros, neste caso, sinônimo de liberdade e não de organização.

1.5. Autonomia dos Estados da Federação

Neste ponto, investiga-se o significado da autonomia de que são dotados os entes federados. Ente federado, no Brasil, corresponde aos Estados, Municípios, Distrito Federal e a

¹⁵⁶ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 324.

¹⁵⁷ CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 74.

¹⁵⁸ Art. 195, § 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. Art. 198, §3º. Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá (...) II. os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais;

¹⁵⁹ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. pp. 123-124.

própria União Federal. No entanto, para fins do propósito deste trabalho e facilitar a escrita, ao se referir ente federado ou unidade federativa ou ainda simplesmente Estados, quer se referir aos Estados-membros, incluindo-se neste quadro o Distrito Federal, por receber da Constituição Federal as mesmas atribuições tributárias, em que pese ser a este também estabelecida as competências municipais e sua organização realizada por lei orgânica, nos termos do artigo 32 da Constituição Federal.

O termo autonomia, conforme exposto no tópico anterior¹⁶⁰, foi utilizada para contrapor a ideia de soberania de que era dotado o Estado Federal, que representava a unidade da comunhão de Estados antes soberanos, a partir de então dotados de autonomia. Surge no federalismo do tipo dualista, seguindo um modelo de repartição de competências reservadas, isto é, o que não era mutuamente exclusivo, tudo o mais competia aos Estados-membros, sendo assim, a autonomia tinha como sinônimo a liberdade das partes, que estavam autorizados a tudo fazer, salvo algumas vedações pontuais¹⁶¹.

Esta visão, no entanto, evoluiu e passou-se a dissociar o federalismo da concepção de liberalismo para admitir uma maior intervenção do poder central, especialmente na economia, bem como a coordenação para o fortalecimento das relações intergovernamentais. Autonomia, então, cede espaço da concepção de liberdade para passar a ser compreendido como um princípio de organização¹⁶².

No entanto, até o presente momento, economistas, políticos e inclusive juristas ainda apresentam traços de uma concepção de autonomia dos entes federados relacionado com liberdade¹⁶³. O que se busca é investigar o conceito da autonomia e revelar o seu conteúdo, para constatar se a ideia de liberdade ainda está vinculada à autonomia dos entes federados.

¹⁶⁰ Ver tópico 1.4.

¹⁶¹ Cf. HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. pp. 54-57; BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004; REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 96.

¹⁶² Horta ensina: “impõe-se, portanto, para coroamento e consolidação do sistema [federativo], promover a convocação da autonomia para colaborar, dentro de seu ordenamento, na tarefa de organização do federalismo cooperativo”. (HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 326).

¹⁶³ SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O Federalismo Fiscal à Brasileira: algumas reflexões*. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBndes/export/sites/default/bndes.pt/galerias/arquivos/bf_bancos/20001793.pdf>. Acesso em 10/11/2010; CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010; REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011.

Horta ensina que a etimologia da palavra autonomia provém “de *nómos* e designa, tecnicamente, a edificação de normas próprias, que vão organizar e constituir determinado ordenamento jurídico”¹⁶⁴. Neste contexto de elaboração de normas próprias pelo Estado-membro, o citado autor traça um histórico para demonstrar a evolução do conceito de soberania no contexto de um Estado Federal para demonstrar os diferentes pensamentos acerca do Estado-membro de uma federação e sua relação com a ideia de soberania e capacidade de edição de normas, citando diversos autores para concluir que a noção de soberania não é mais propriedade essencial do Estado e no contexto do Estado Federal, surge, em seu lugar, o conceito de autonomia¹⁶⁵.

Autonomia é, assim, conceito jurídico, e “pressupõe um poder de direito público não soberano, que pode, em virtude de direito próprio e não em virtude de delegação, estabelecer regras de direito obrigatórias”¹⁶⁶.

Importa, neste ponto, desvendar o conteúdo desta autonomia. Bercovici leciona que autonomia é “compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal”¹⁶⁷. Deste modo, constata-se que a repartição de competências é quem preenche de conteúdo a autonomia, sendo seu pressuposto para o exercício e o desenvolvimento de sua atividade normativa. Horta afirma que “a autonomia do Estado-membro sofre o condicionamento da repartição de competências e, portanto, das normas primárias da Constituição Federal”¹⁶⁸.

Assim, “a distribuição constitucional de competência entre o governo central e os governos estaduais irá conduzir ao conteúdo da atividade autonômica”¹⁶⁹. José Afonso da Silva disserta que a autonomia dos Estados-membros se fundamenta na “existência de governo próprio e posse de competência exclusiva”¹⁷⁰. A capacidade de governo próprio se concretiza “na capacidade de dar-se a própria Constituição (...). O Poder Constituinte das

¹⁶⁴ Cf. HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 16; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 95.

¹⁶⁵ HORTA, Raul Machado. Op Cit. pp. 37-40; Ver Azambuja: “Por isso, os Estados-membros do Estado Federal são verdadeiramente Estados, pois eles têm a faculdade de se organizarem, de elaborar e modificar a própria Constituição”. (AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996. p. 148).

¹⁶⁶ HORTA, Raul Machado. Op Cit. p. 40.

¹⁶⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 13

¹⁶⁸ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 62.

¹⁶⁹ Idem. Ibidem. p. 50.

¹⁷⁰ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 484.

unidades federadas é criação do Poder Constituinte Originário (...) fonte da Constituição Federal”¹⁷¹.

Neste sentido, o poder de auto-organização dos Estados-membros se trata de um poder próprio que será constituído em obediência ao disposto na Constituição Federal, o que justifica afirmar que o Poder Constituinte Estadual se trata de um poder constituinte derivado¹⁷². A União, enquanto ente político de direito público interno, já recebe as regras de sua organização diretamente da Constituição Federal¹⁷³, cabendo aos Estados, por meio de uma assembleia constituinte estadual, elaborar as suas.

A existência de autonomia não significa um regime de completa liberdade e não afasta a “fiscalização administrativa e menos ainda o contraste judicial”, existente em uma federação para “evitar abusos das coletividades inferiores quando perturbam os interesses da comunhão nacional”¹⁷⁴, para reestabelecer a ordem desrespeitada. Ressalte-se que a União Federal, enquanto ordem parcial da Federação, também é dotada de autonomia e não de soberania, assim, no exercício de sua autonomia encontra os mesmos limites que os Estados-membros.

Se a repartição de competência é quem dá as bases da autonomia, então, a autonomia é limitada, já que toda atribuição de competência representa ao mesmo tempo uma permissão e uma vedação¹⁷⁵. Assim, no exercício da autonomia os entes federados não gozam de liberdade, pois o seu exercício sofre limitações¹⁷⁶. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello ensina que “os Estados federados, ao se organizarem, não podem adotar normas que choquem com a estrutura do Estado federal, e, por vezes, são obrigados a respeitar certos princípios constitucionais”¹⁷⁷.

Celso Ribeiro Bastos ensina que a autonomia não representa uma “amplitude incondicional ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas, tão-somente, a disponibilidade sobre certas matérias, respeitados, sempre princípios fixados na Constituição”¹⁷⁸.

¹⁷¹ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 609-610.

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 413.

¹⁷³ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 4ª Edição. Tradução Luís Carlos Borges São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 452.

¹⁷⁴ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. pp. 103-104.

¹⁷⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. pp. 488-496.

¹⁷⁶ Horta leciona não haver “obstáculos para a imposição de limites à organização dos Estados-membros por normas da Constituição Federal”. (HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 42).

¹⁷⁷ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 69.

¹⁷⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 248.

No mesmo sentido, José Afonso da Silva destaca que o exercício da autonomia deve se limitar na demarcação pré-estabelecida no texto constitucional. A autonomia “é, pois, poder limitado e circunscrito e é nisso que se verifica o equilíbrio da federação”¹⁷⁹. Em relação à capacidade de auto-organização dos Estados, os limites residem nos princípios constitucionais, sejam eles implícitos ou explícitos, bem como no campo de competência de cada ente atribuída pela Constituição Federal¹⁸⁰.

No entanto, é de se observar, respeitados os limites constitucionais, assim entendidos como os princípios constitucionais e as repartições de competências, tanto a Constituição Estadual, quanto sua legislação estadual será elaborada, deliberada e aprovada por órgãos próprios do Estado, sem a condição de aprovação ou interferência da União¹⁸¹. Assim, não há intervenção ou controle prévio do governo central no exercício da autonomia dos Estados-membros, havendo apenas um controle repressivo, jurisdicional, para verificação da compatibilidade da Constituição Estadual e da legislação estadual perante a Constituição Federal, tarefa esta a ser desempenhada pelo Supremo Tribunal Federal¹⁸².

Autonomia é assim, conteúdo de direito positivo, traçada na Constituição Federal. A repartição constitucional de competências é pressuposto da autonomia e, respeitada suas balizas, no seu exercício haverá liberdade de atuação sem intervenção ou condicionamento prévio do governo central¹⁸³.

Saliente-se que estas limitações são estabelecidas na Constituição Federal e não em leis da União¹⁸⁴. Ainda, as demarcações de competência e os princípios constitucionais não são inseridos na Constituição Federal por imposição da União Federal. Se a Constituição

¹⁷⁹ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p.484

¹⁸⁰ “Pela constituição federal é delimitado o âmbito de ação da União e dos Estados-membros. Cada um precisa permanecer no campo que lhes é estabelecido, sem interferir em assuntos entregues à competência privativa do outro. Desse modo, se evitam os choques, e assim, trabalha harmônica e precisamente o órgão governamental”. (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 90).

¹⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 139. O autor conclui, na página 154, que *os Estados-membros, no Brasil, possuem competências de legislação, de administração e de julgamento, exercitadas com total prescindência do controle federal*.

¹⁸² Cf. ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. pp. 38-39; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 155.

¹⁸³ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 80; HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 17; SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 31.

¹⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit. p. 139.

Federal representa a expressão do pacto federativo¹⁸⁵, a carta política é elaborada pelo conjunto de entidades políticas¹⁸⁶.

Em outras palavras, a Constituição Federal não é outorgada pela União Federal, ordem jurídica parcial de direito público interno, “mas elaborada livremente pela nação”. Por isso, essa limitação da autonomia “trata-se de uma autolimitação, que significa, em última análise, uma reafirmação da autonomia política”¹⁸⁷.

De fato, a elaboração da Constituição Federal de 1988 recebeu forte influência dos governos estaduais e municipais em decorrência do fortalecimento destes governantes no processo de redemocratização do país no início da década de 1980. “O fortalecimento dos governadores ao longo do processo de redemocratização do país, particularmente a partir das eleições estaduais de 1982, foi um dos elementos-chave no processo de descentralização político-financeira posterior”¹⁸⁸.

Após um período de forte centralização da federação brasileira, durante o regime militar iniciado em 1964, com grande concentração de recursos nas mãos do Governo Federal, com aumento no controle administrativo dos governos estaduais e eleições indiretas a Governador e Prefeitos das capitais, indicados diretamente pelo executivo federal, marcando um período “unionista autoritário”¹⁸⁹, o que reduziu a autonomia política local, passando a ser uma Federação apenas nominal, “algo que tem nome de Estado Federal, mas, em realidade, não é”¹⁹⁰, em meados dos anos de 1970 teve início um processo de transição para a democracia e descentralização.

Rezende lembra que as forças descentralizadoras “que levaram às atuais características da federação brasileira estavam em atividade (...) na metade dos anos 70, [quando] os

¹⁸⁵ Ver tópico 1.2.

¹⁸⁶ Sahid Maluf ensina que “as unidades federadas (...) unem-se pelo pacto federativo que expressa a vontade nacional, que é permanente e indissolúvel”. (*Teoria Geral do Estado*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 187).

¹⁸⁷ MALUF, Sahid. Op. Cit. p. 187.

¹⁸⁸ Cf. ISMAEL, Ricardo. *Os contornos do federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988*. In: Anais do XIV Encontro Regional de História da ANPUH- Rio: Memória e Patrimônio. Rio de Janeiro: Numem, 2010. p. 06. SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O Federalismo Fiscal à Brasileira: algumas reflexões*. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBndes/export/sites/default/bndes.pt/galerias/arquivos/bf_bancos/20001793.pdf>. Acesso em 10/11/2010. pp. 5-7; REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011;;

¹⁸⁹ ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele. *Federalismo e Políticas Públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil*. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/58004568/paper-federalismo-fernando-abrucio>>. Acesso em 26/12/2011. p. 05.

¹⁹⁰ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. pp. 55-56.

governantes militares projetaram uma transição gradual e controlada para a democracia”¹⁹¹. Rui Affonso registra que este processo de redemocratização teve início a partir dos Estados e Municípios, “pelas bordas do sistema, para somente mais tarde alcançar o Governo Central”¹⁹².

O modo como foi implantado essa transição política no país permitiu grande presença dos governadores no cenário político da época¹⁹³. Os governadores marcaram sua presença durante os anos de 1980, consolidando sua influência para a redefinição da distribuição das receitas tributárias na Assembleia Nacional Constituinte, exteriorizando seus interesses em torno do pacto federativo¹⁹⁴.

Conclui-se, com isso, que a Constituição Federal de 1988 não foi outorgada pelo Governo Central. Não se pode afirmar que na Constituição Federal a União Federal aumentou ou reduziu as autonomias dos entes subnacionais. Nestes termos, parece correto o entendimento de que as autonomias dos entes políticos sofrem limitações, mas trata-se de uma autolimitação, por ser resultado da deliberação pelo conjunto dos entes políticos.

A autonomia das entidades federadas então significa uma autonomia administrativa e constitucional ou política que, para que sejam garantidas é necessário que estes entes sejam dotados de autonomia financeira¹⁹⁵. José Maurício Conti considera ser a autonomia financeira de “fundamental importância, não se concebendo ente autônomo que não disponha de recursos bastantes para suas necessidades”¹⁹⁶. O autor argumenta que a autonomia financeira, para existir, necessita de dois requisitos: primeiro uma forma independente das demais unidades federadas para obter recursos financeiros, através de um sistema de repartição de fontes de receita; segundo, que estes recursos sejam suficientes para cobrir todas as despesas de seus encargos¹⁹⁷.

A autonomia financeira será atingida, assim, considerando a primeira condição, seja por meio de discriminação constitucional de competência para a instituição de tributos, ao que

¹⁹¹ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011. p. 12.

¹⁹² AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. In: Ensaio FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. p. 321.

¹⁹³ ISMAEL, Ricardo. *Os contornos do federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988*. In: Anais do XIV Encontro Regional de História da ANPUH- Rio: Memória e Patrimônio. Rio de Janeiro: Numem, 2010. p. 06.

¹⁹⁴ Idem. Ibidem. p. 02.

¹⁹⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 11.

¹⁹⁶ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 908.

¹⁹⁷ Idem. Ibidem. p. 908.

Dória denomina de fonte originária¹⁹⁸, seja por de fonte derivada¹⁹⁹, através de participação no produto da arrecadação de tributos de outras unidades da federação²⁰⁰. A distribuição do produto da arrecadação de impostos, como dito no tópico anterior²⁰¹, corresponde ao federalismo do tipo cooperativo²⁰².

Estas distribuições do produto da arrecadação são transferências do tipo obrigatórias e serão estipuladas por um percentual definido na própria constituição ou por meio de lei²⁰³ e podem ser diretas, “através da qual se distribui o que foi recebido diretamente por uma unidade federada a outra”²⁰⁴, cujo objetivo é “devolver recursos de uma base tributária específica, cuja arrecadação se processou no território da jurisdição beneficiada”²⁰⁵.

Percebe-se que, neste caso, o critério de repartição é territorial, como no caso do Imposto de Renda retido na fonte em proventos pagos pelo Município, Estado ou suas autarquias e fundações (IRRF), Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre veículos automotores (IPVA), dos quais um percentual da arrecadação destes tributos será transferido aos Municípios onde ocorreram os respectivos fatos geradores.

A repartição também pode ser indireta, por meio de Fundos de Participação, “através da qual se redistribui o que foi recebido por outras unidades federadas”²⁰⁶. Esta modalidade de transferências possui natureza redistributiva²⁰⁷ baseada em critérios definidos por um “conjunto de leis complementares que visam promover o equilíbrio socioeconômico entre

¹⁹⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendias Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 19.

¹⁹⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 19.

²⁰⁰ CONTI, José Maurício. Op. Cit. p. 908.

²⁰¹ Ver tópico 1.4.

²⁰² SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, jan/2005, nº 112. p. 20.

²⁰³ Tradução livre do original: *Revenue-sharing arrangements with coefficients set in Law, or in the constitution (as in Brazil or Colombia), provide the subnational governments a degree of predictability of revenues, which is important for their budgetary planning*. (TER-MINASSIAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal relations in a Macroeconomic Perspective: an overview*. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Editor). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 12).

²⁰⁴ SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 112. São Paulo: Dialética, jan/2005. p. 20.

²⁰⁵ SILVA, Mauro Santos. *Teoria do Federalismo Fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian*. In: Revista Nova Economia. Volume 15. Nº 1. Belo Horizonte: Revista do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG, jan-abril/2005. p. 131.

²⁰⁶ Cf. SCAFF, Fernando Facury. Op. Cit. p. 20; CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 909-910.

²⁰⁷ Cf. SILVA, Mauro Santos. Op. Cit. p. 131; MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. pp. 444-445.

Estados e Municípios, e que tomam por base a relação entre a população e riqueza de cada ente federativo, visando redistribuir a arrecadação efetuada”²⁰⁸.

Fernando Rezende lembra que o atual sistema de repartição de receitas teve sua base estabelecida na reforma tributária levada a efeito durante o regime militar, emenda à constituição nº 18/1965, destinando 20% do produto dos principais impostos federais aos Fundos de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios. Este percentual foi reduzido a 2% em 1968 e gradativamente elevado a partir do início da transição para a democracia por sucessivas emendas à constituição promulgadas em 1975, 1980, 1983, 1984 e 1985, até que em 1988, com a publicação da constituição de 1988, este percentual atingiu o patamar de 47%, e hoje com a emenda constitucional nº 55 de 2007, 48%, nos termos do art. 159, I, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’ da Constituição Federal²⁰⁹.

Concluindo, a Constituição Federal de 1988 estabelece o Brasil como República Federativa pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, todos autônomos. Observados os princípios constitucionais presentes implícita ou explicitamente na Constituição Federal, os Estados organizam-se e regem-se por constituições e leis próprias e os municípios regem-se por lei orgânica e suas próprias leis, tendo como limites o quanto fixado na Constituição Federal.

Autonomia, assim, juridicamente, é preenchida pelas discriminações de competências e encontra limites na própria Constituição Federal, resultado da deliberação de todas as entidades da federação de modo que duas Federações “diferentes podem ser organizadas de modo a atribuir diferentes graus de autonomia aos seus entes periféricos, sem que com isso deixem de ser, ambos, federações”²¹⁰. Ressalte-se, portanto, que autonomia não é sinônimo de liberdade, mas deriva do direito positivo. No entanto, dentro de seu campo de atuação, as entidades federativas são livres para agir já que não haverá intervenção ou condição de aprovação perante o órgão central.

No Brasil, como dito, a União Federal enquanto entidade federativa organiza-se pela Constituição Federal e resta autorizado aos Estados membros elaborarem e regerem-se por suas próprias constituições, estas constituições estaduais devem obediência não apenas aos princípios constitucionais presentes na Constituição Federal, mas também são incompetentes

²⁰⁸ SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, jan/2005, nº 112. p. 21.

²⁰⁹ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011. p. 13.

²¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 34.

para dispor sobre o que lhes for vedado e tudo o que for de competência privativa da União ou dos Municípios.

Neste ponto, algumas vozes na doutrina²¹¹ reclamam de uma excessiva centralização de competências restando poucas atribuições aos Estados-membros. Reverbel afirma que o “rol de competências da União é tão extenso (arts. 21, 22, 153), e a ampliação das competências dos Municípios é hoje de considerável extensão (art. 30 e 156) que praticamente nada resta, sobra, remanesce, ou fica de resíduo ao Estado”²¹².

Há de se ressaltar, no entanto, que tal constatação não desqualifica a existência de autonomias no sistema federativo brasileiro, até porque, como demonstrado, o pacto federativo de 1988 sofreu forte influência dos governos estaduais em sua elaboração. Assim, como se verá, havendo efetiva distribuição de competências tanto exclusivas quanto concorrentes aos Estados-membros haverá autonomia e, conforme observação de autores como Zimmermann, Zilveti e Jorge Miranda²¹³, na medida em que os sistemas federais se afastam do modelo clássico norte-americano, “a autonomia do Estado-membro passará a contar com normas centrais (...) no texto da Constituição Federal (...) que acarretam o encolhimento da autonomia do Estado-membro, na sua atividade constituinte ou na atividade da legislação ordinária”²¹⁴, sendo possível verificar em todas as federações uma tendência centralizadora. Oswaldo Aranha lembra que o grau de descentralização não é o que caracteriza o Estado Federal. O autor explica que a Federação é uma forma de Estado descentralizada, “mas pode haver Estados unitários mais descentralizados que algumas federações”²¹⁵. No próximo capítulo será analisado o conteúdo da autonomia, isto é, será tratada a discriminação constitucional de competências, especialmente as tributárias.

²¹¹ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 80; CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. pp. 55-82.

²¹² REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 132.

²¹³ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Federação e Sistema Tributário*. In: SOUZA, Priscila de Souza. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: IBET, 2009. pp. 327-344; ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 56. MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e Da Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 154; Oswaldo Aranha observa que “a asserção de que os Estados federais tendem para a centralização, apesar de quase unanimemente acolhida, também deve ser recebida com algumas ressalvas”, o autor acreditava, como a técnica da repartição de competências da época era a de competências residuais para os Estados-membros, cada vez mais, os Estados teriam mais poderes. (*Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Imprensa. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 92).

²¹⁴ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 65.

²¹⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 92.

2. PACTO FEDERATIVO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA

No tópico anterior, a investigação pairou sobre a autonomia dos Estados-membros e detectou-se que esta está dissociada da ideia de liberdade, ínsita do liberalismo. A autonomia corresponde ao exercício pelos entes políticos de seu campo de atribuições constitucionais por órgãos próprios, sem a intervenção do governo central. Ao se afirmar que autonomia é plena e limitada, significa que é limitada em seu conteúdo, preenchido pelas demarcações de competência no texto da Constituição Federal e pelos princípios constitucionais, e será plena em seu exercício, sem sofrer intervenções, se exercida dentro destes limites²¹⁶.

Como uma das características do Estado Federal, a repartição constitucional de competências é ponto essencial para o convívio político, sem o qual as unidades federativas nunca teriam as suas atribuições garantidas²¹⁷. “Competência é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do poder publico para emitir decisão nos limites da lei”²¹⁸.

É preciso investigar por meio de que critérios uma dada questão é atribuída como de responsabilidade ou competência de um ente da federação. Em razão da grande diferença entre as Federações, formadas a partir de momentos culturais e sociais diversos, é muito difícil estabelecer um princípio inflexível para a repartição de competências.

Neste sentido, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello argumenta que “a obra constitucional exige um esforço de adaptação dos postulados teóricos ao espírito e educação de cada povo, bem como a subordinação aos fatores climatérios, às premências geográficas e aos motivos da tradição histórica”²¹⁹.

No entanto, autores apontam o princípio da predominância do interesse como um critério geral que orienta a repartição de competências em Estados Federais²²⁰. Explica José Afonso da Silva que, por meio deste critério, matérias de predominante interesse nacional

²¹⁶ José Afonso da Silva ensina que “a estrutura administrativa dos Estados-membros é por eles fixada livremente, no exercício de sua autonomia constitucional de auto-administração, sujeitando-se a certos princípios que são inerentes à administração em geral (...) que se impõe a todas as esferas governamentais”. (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 621).

²¹⁷ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 52.

²¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 34.

²¹⁹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 81.

²²⁰ Cf. SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 47; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 76.

serão de competência da União, enquanto que as matérias de interesse local ou regional²²¹ são destinadas aos entes subnacionais. Há questões relativamente simples de detectar como de interesse geral, como nacionalidade e extradição, por exemplo, entretanto, há situações mais complexas e não é possível identificá-las como de interesse local ou geral. “Muitas vezes, certos problemas não são de interesse rigorosamente nacional, por não afetarem a nação como um todo, mas não são simplesmente particulares de um Estado, por abrangerem dois ou mais deles”²²². Nestes casos, Oswaldo Aranha aponta que as competências “ficam entregues à ação comum de ambas”²²³.

As Federações buscaram a repartição constitucional de competências basicamente pela conjugação de “poderes enumerados” e “poderes reservados”: i) “enumeração da competência da União e atribuição dos Estados aos poderes reservados ou não enumerados”; ii) exatamente o inverso, poderes enumerados aos Estados-membros e o remanescentes à União; iii) “Repartição exaustiva da competência de cada ordenamento”²²⁴. José Afonso da Silva aponta que “sistema de enumeração exaustiva de poderes para as entidades federativas vigora também no Brasil para a repartição de rendas tributárias, com competência residual para a União (arts. 145 a 162)”²²⁵.

Verifica-se que este modelo de repartição de competências é do tipo dualista, com uma repartição horizontal de competências, “porque separa competências como se separasse setores no horizonte governamental”²²⁶.

Conforme já exposto neste trabalho²²⁷, com o tempo passou-se a admitir uma maior participação da União na vida social e econômica. Horta lembra que após a 1ª guerra mundial a técnica da distribuição de competências sofreu sucessivas modificações e as “Constituições federais passaram a explorar, com maior amplitude, a ‘repartição vertical de competências’”, não se limitando mais à tradicional repartição horizontal, para realizar a “distribuição de

²²¹ Interesse local ou regional neste ponto indica, respectivamente, interesse municipal ou estadual. No entanto, interesse regional também pode significar o interesse de dois ou mais Estados conforme será apontado no capítulo 4.

²²² SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 478.

²²³ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 77.

²²⁴ Cf. HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. pp. 50-51; SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 478.

²²⁵ SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 478.

²²⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 81.

²²⁷ Ver tópico 1.4.

idêntica matéria legislativa entre a União Federal e os Estados-membros, estabelecendo verdadeiro condomínio legislativo, consoante regras constitucionais de convivência”²²⁸.

Com a evolução do federalismo e da ampliação das tarefas do Estado, houve um “abandono do dualismo que separa as entidades federativas em campos exclusivos, mutuamente limitativos, para acolher formas de composição mais complexas que procuram compatibilizar a autonomia de cada uma”²²⁹. Manoel Gonçalves Ferreira Filho²³⁰ esclarece que esta técnica de repartição de competências é chamada de vertical “porque separa em níveis diferentes o poder de dispor sobre determinada matéria”, para favorecer a coordenação das unidades federativas no trato de uma determinada questão.

Horta afirma que com essa transformação da concepção de federalismo, dissociando-o do liberalismo, para estabelecer na Constituição uma repartição vertical de competências, houve uma substancial transferência de competências antes dos Estados-membros para a União Federal, mas com a atribuição de competências concorrentes busca-se compensar os Estados pela perda de substância que se verifica na área dos poderes reservados²³¹.

A Constituição Federal de 1988 adota um sistema complexo que combina a técnica horizontal com a técnica vertical. Com a primeira, vê-se a enumeração dos poderes da União nos artigos 21 e 22, algumas competências indicadas aos Municípios no artigo 30 e aos Estados restam os poderes reservados, conforme artigo 25, §1º, ressaltando a possibilidade de a União delegar suas competências privativas descritas no artigo 22, conforme parágrafo único deste artigo. Pela técnica vertical, o artigo 23 estabelece as áreas comuns de competência administrativa em que se preveem as atuações da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e ainda as competências concorrentes entre Estados, Distrito Federal e União previstas no artigo 24²³².

²²⁸ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. pp. 52-53; “As Constituições federais de após guerra foram pródigas em prescrever princípios constitucionais a que os Estados-membros devem obedecer”. (MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 100).

²²⁹ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 479.

²³⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 82.

²³¹ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 56.

²³² SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 479.

José Afonso da Silva, em razão da participação de uma ou mais entidade federativa na elaboração de normas ou realização de obras, classifica a repartição de competências em exclusiva, privativa, comum ou cumulativa e concorrente²³³.

Segundo este autor²³⁴, competência exclusiva é aquela que “é atribuída a uma entidade com exclusão das demais” e estão previstas no artigo 21 da Constituição Federal. A denominada competência privativa é aquela “enumerada como própria de uma entidade, com possibilidade, no entanto, de delegação (art. 22 e seu parágrafo único) e de competência suplementar (art. 24 e seus parágrafos)”. Aponta o autor que a diferença entre a competência exclusiva e competência privativa está na possibilidade de complementariedade e delegação das competências privativas.

A competência comum ou cumulativa traduz-se na faculdade de legislar ou praticar certos atos, “consistindo, pois, num campo de atuação comum às várias entidades, sem que o exercício de uma venha a excluir a competência de outra, que pode assim ser exercida cumulativamente (art. 23)”, atuando nestas matérias em pé de igualdade²³⁵.

As competências comuns, previstas no artigo 23 da Constituição Federal, correspondem às atividades de cooperação, em que as entidades federadas não podem atuar isoladamente, ao contrário, “todos devem exercer sua competência conjuntamente com os demais”²³⁶.

Fala-se em competência concorrente quando mais de uma entidade federativa poderá elaborar normas sobre a mesma matéria e o papel desempenhado pela União Federal se restringe na fixação de princípios e normas gerais conforme artigo 24 e seus parágrafos²³⁷.

Na Constituição Federal de 1988 a competência concorrente é atribuída apenas aos Estados e União, no entanto, o artigo 30, II, estabelece que os Municípios detêm competência legislativa para suplementar a legislação federal e a estadual, no que couber.

Ainda, no âmbito da competência concorrente, haverá o que se denomina de competência suplementar dos Estados-membros ao “formular normas que desdobrem o conteúdo de princípios ou normas gerais ou que supram a ausência ou omissão destas (art. 24,

²³³ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 481.

²³⁴ SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 481.

²³⁵ SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 481.

²³⁶ BERCOVICI, Gilberto (coord.) e outros. *O Federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias de pesquisa*. In: Revista Jurídica. vol. 10. nº 90. Brasília: abr-maio 2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/revistajuridica>>. Acesso em 31/10/2011. p. 04.

²³⁷ SILVA, José Afonso. Op. Cit. p. 481; Oswaldo Aranha Bandeira de Mello denomina de competência comum este papel desempenhado pela União Federal para dispor normas gerais, ficando os Estados-membros encarregados de dispor as normas complementares. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Imprensa. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 78.

§§ 1º a 4º)”²³⁸, e enquanto não for editada a legislação federal, os Estados legislam com plenitude, ao passo que na edição de legislação federal, a legislação estadual anterior tem sua incidência afastada no trato do mesmo assunto e no que lhe for contrário²³⁹. Neste caso, a competência concorrente da União tem primazia sobre a dos Estados²⁴⁰.

Para este primeiro aspecto da competência suplementar estabelecido nos parágrafos 1º e 2º do artigo 24 da Constituição Federal, em que os Estados-membros, no âmbito da competência concorrente, podem formular normas que desdobrem o conteúdo das normas gerais, diz-se que a competência concorrente suplementar é não cumulativa ou complementar, pois “existem normas gerais e a legislação estadual simplesmente as suplementa em termos de regulamentação”. Para os casos dos parágrafos 3º e 4º do artigo 24 da Constituição Federal, na qual os Estados-membros, no âmbito da competência concorrente, suprem a ausência das normas gerais em legislação federal, mas apenas para atender as peculiaridades locais, diz-se competência concorrente suplementar é cumulativa²⁴¹ ou competência supletiva.

Horta argumenta que esta possibilidade de competência suplementar no âmbito da competência concorrente é regra de inequívoca importância, porque tem a vantagem de evitar a inércia legislativa da União Federal enquanto esta não “usar a competência de disciplina das normas gerais”²⁴².

O autor afirma que o papel desempenhado pela União Federal para estabelecer as normas gerais no âmbito da competência concorrente “vão confluir para o condomínio legislativo da competência concorrente da União e dos Estados-membros, que se alarga pela referência ao conteúdo material da ‘legislação estadual supletiva’ ou ‘complementar’”²⁴³.

Normas gerais não se tratam de normas genéricas, mas sim normas de caráter nacional os quais todas as unidades federativas devem obediência, inclusive a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno (ordem jurídica parcial). Eurico Marcos Diniz de

²³⁸ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 481. Salienta o autor, em nota de rodapé, que “a Constituição de 1988 abandonou a tradição de falar-se em competência complementar ou supletiva que deu margem a controvérsia quanto a saber se eram ou não sinônimas ou que sentido teriam uma e outra. Usa agora o termo ‘competência suplementar’ com o significado exposto no texto”. (nota de rodapé nº 8).

²³⁹ SILVA, José Afonso da. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 35.

²⁴⁰ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 79.

²⁴¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 78. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 81.

²⁴² HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 57.

²⁴³ Cf. HORTA, Raul Machado. Op. Cit. p. 176; MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 78

Santi esclarece, após um estudo sobre as posições de Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro quando da elaboração do Código Tributário Nacional, normas gerais “são sobrenormas que, dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema (...)”²⁴⁴.

Desta maneira, Bercovici afirma ser matéria de norma geral, “toda matéria que ultrapassar o interesse particular de um ente federado porque é comum, ou seja, interessa a todos, ou envolver conceituações que, se fossem particularizados num âmbito subnacional, gerariam conflitos ou dificuldades nacionalmente”²⁴⁵.

Gilberto Bercovici, com base nos ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Junior, ensina que as normas gerais devem se reportar à solidariedade como interesse fundamental da ordem federativa. A solidariedade “exige a colaboração de todos os seus integrantes, existe a necessidade de uniformização de certos interesses como base desta cooperação”²⁴⁶.

A União Federal, assim, a pretexto de estabelecer normas gerais em matéria de competência concorrente, “não deve e não pode exceder-se no exercício das suas atribuições, entrando em pormenores e prescrevendo, quase completamente, sobre toda a matéria”, anulando a competência dos Estados-membros²⁴⁷.

Bercovici esclarece que competência concorrente diz respeito à coordenação da União em face dos Estados-membros através da previsão de normas gerais. A coordenação é “um modo de atribuição e exercício conjunto de competências no qual os vários integrantes da federação possuem certo grau de participação”²⁴⁸. Nestes casos, as unidades federativas atuam isoladamente, após adaptar para suas peculiaridades e necessidades a decisão comum estabelecidas em normas gerais.

Os sistemas federais, na medida em que se afastam do modelo dualista, passarão “a contar com normas centrais (...) no texto da Constituição federal (...) que acarretam o encolhimento a autonomia do Estado-membro, na sua atividade constituinte ou na atividade da legislação ordinária”²⁴⁹.

²⁴⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz. *O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coordenador). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 328.

²⁴⁵ BERCOVICI, Gilberto (coord.) e outros. *O Federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias de pesquisa*. In: Revista Jurídica. vol. 10. nº 90. Brasília: abr-maio 2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/revistajuridica>>. Acesso em 31/10/2011. p. 04.

²⁴⁶ Idem. Ibidem. p. 04.

²⁴⁷ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Op. Cit. p. 78; Ver SANTI, Eurico Marcos Diniz. Op. Cit. pp. 328-329.

²⁴⁸ BERCOVICI, Gilberto (coord.) e outros. Op. Cit. p. 03.

²⁴⁹ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 65.

Este encolhimento das competências dos Estados-membros, com o crescente aumento das competências enumeradas ao governo central, neutralizando também os poderes reservados dos Estados-membros, já que pouco sobra, coincide com o alargamento da competência concorrente. “A coincidência nos permite assinalar o caráter compensatório da ‘competência concorrente’, que introduz o Estado-membro em outra área legislativa, mediante a utilização da ‘repartição vertical’ de competências”²⁵⁰.

Horta explica que a “conduta intervencionista do Estado acarretou, realmente, uma alteração na fisionomia do Estado Federal, mas essa repercussão, historicamente comprovada, não deve conduzir ao juízo final do federalismo”, na medida em que a concepção de federalismo resta dissociada de liberalismo²⁵¹. “Não perturba a autonomia administrativa haver uma série de matérias entregues à competência conjugada ou concorrente do governo federal e estadual, pois são assuntos que pela própria natureza, interessam diretamente tanto aos Estados federados como à União”²⁵².

Cabe ressaltar que a repartição de competências realizada na Constituição Federal está sujeita ao desenvolvimento e a dinâmica da vida social, que faz surgir novos interesses. Assim sendo, a “divisão de poderes feita na Constituição federal, por mais pormenorizada que seja, jamais é completa”²⁵³.

Como já salientado, para o cumprimento de sua autonomia administrativa e política, e para satisfazer as necessidades coletivas, as unidades federativas precisam de meios financeiros para fazer frente aos seus encargos. Por isso, a Constituição conferiu às unidades federativas, de forma exclusiva, a instituição de impostos, bem como a competência para “legislar sobre direito financeiro e estabelecer normas orçamentárias, desde que respeitem as normas gerais expedidas pela União (arts. 24, §1º a 4º e 146). Respeitadas essas normas, incumbe-lhes (...) aplicar recursos como melhor lhes parecer”²⁵⁴.

A seguir, pretende-se investigar as repartições de competências tributárias na Federação brasileira, especificamente na instituição de impostos, como uma das facetas da autonomia financeira de que são dotados os entes políticos.

²⁵⁰ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. pp. 177-178. Completa o autor que a “inovação residiu na referência destacada a competência dos Estados, para elaborar leis supletivas ou complementares da legislação federal”, atualmente denominada competência suplementar.

²⁵¹ Idem. Ibidem. p. 182.

²⁵² MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 99.

²⁵³ Idem. Ibidem. p. 86.

²⁵⁴ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 621.

2.1. Competência Tributária e Federação

A autonomia financeira é essencial para a fruição da autonomia administrativa e política. “O federalismo fiscal tem como objetivo oferecer meios e alternativas para que o Estado possa cumprir satisfatoriamente suas finalidades”²⁵⁵.

Conforme salientado alhures²⁵⁶, Conti ensina que em uma federação, as unidades federativas “devem ter recursos que sejam, ao mesmo tempo, suficientes para fazer frente a todas as despesas decorrentes dos encargos que lhe cabem, e obtidos de maneira independente das demais unidades da Federação”²⁵⁷. Uma das maneiras de alcançar este objetivo se dá pela existência de um esquema de participação do produto de impostos arrecadados por outro ente político, típico do federalismo cooperativo. Este método de distribuição de rendas começou a se desenvolver na Constituição de 1934, mas foi a de 1937 “que inaugurou a prática de participação de receita de tributos”²⁵⁸.

Estas transferências intergovernamentais podem ser, como dito, voluntárias e obrigatórias e esta se divide em direta, pelo princípio da derivação, e indireta, por meio de fundos de participação. “Os Estados particulares das múltiplas federações não se encontram sempre com a mesma capacidade para dirigir os negócios, que mais de perto lhe interessam”²⁵⁹. “Os desequilíbrios verticais e horizontais comuns da federação podem ser atenuados por meio de transferências de recursos”²⁶⁰.

Outra maneira de buscar autonomia financeira se dá por um sistema de discriminação por fontes de receita²⁶¹, com a existência de dispositivos constitucionais que atribuam aos entes da federação a competência para instituir e arrecadar tributos “sem a interferência das demais unidades da Federação, (...) sujeitas tão somente a limitações decorrentes de normas

²⁵⁵ CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 60.

²⁵⁶ Ver tópico 1.5.

²⁵⁷ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 908.

²⁵⁸ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.. p. 730.

²⁵⁹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. p. 81.

²⁶⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Federação e Sistema Tributário*. In: SOUZA, Priscila de Souza. *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: IBET, 2009. p. 341.

²⁶¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 19.

gerais editadas por leis de caráter nacional destinadas a manter um mínimo de uniformidade legislativa”²⁶². Tais métodos de obtenção de recursos não são excludentes e a federação brasileira, atualmente, adotada os dois.

Neste ponto, analisa-se, então a competência tributária, fonte de receita dos entes federativos distribuída na Constituição Federal em busca de fornecer autonomia financeira. A expressão “competência tributária” pode ser entendida de diversas maneiras. A aptidão do Poder Executivo de expedir Decretos, Portarias, Instruções Normativas acerca de um determinado tributo, o fiscal no procedimento de fiscalização, o particular ao construir a norma individual e concreta que resulta no recolhimento de tributo²⁶³. Para o momento, a acepção de competência tributária que cabe aqui se refere à possibilidade de criação de leis para instituição de tributos, isto é, à capacidade conferida pela Constituição ao Poder Legislativo para inovar o sistema positivo com regras tributárias.

Neste sentido, Competência Tributária consiste na aptidão para criar, *in abstracto*, por meio de lei, tributos, cujo exercício encontra sustentação e limites jurídicos perfeitamente traçados pela Constituição Federal²⁶⁴. Como toda competência, já nasce limitada na própria Constituição Federal²⁶⁵.

Por isso, o vocábulo “poder” na expressão “poder de tributar” tem uma significação de permissão; pode porque é permitido. Nas palavras de Roque Carrazza²⁶⁶, as regras postas pela Constituição que definem a competência para tributar correspondem aos modal deontico “Permitido Obrigar (PO)”, que autoriza os entes políticos a instituir os gravames tributários.

José Afonso da Silva ensina que a “experiência histórica registra vários sistemas discriminatórios, rígidos, flexíveis, mistos de partilha de fontes próprias e distribuição de receitas, ou fontes próprias para umas entidades e adicionais para outras”²⁶⁷. Desta feita, salienta Sampaio Dória que a atribuição de competência tributária é atributo da federação, mas a discriminação de materialidades exclusivas para a imposição tributária não é uma exigência da forma federativa de organização do Estado²⁶⁸.

²⁶² CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?*In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 908.

²⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 236.

²⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. pp. 491-494.

²⁶⁵ Idem. Ibidem. p. 496.

²⁶⁶ Idem. Ibidem. p. 661.

²⁶⁷ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 720-721.

²⁶⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 15.

Não é outra a opinião do professor Luís Eduardo Schoueri, para quem o sistema federal “exige que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica em discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências”²⁶⁹.

Conforme nos noticia Geraldo Ataliba²⁷⁰, as competências tributárias definidas em textos constitucionais de outros países que adotam a forma Federal são abertas e flexíveis. Existe a autorização de tributar, alguns até explicitam princípios, mas deixa para o legislador de cada ente federativo definir os fatos tributáveis.

Ainda segundo o mesmo autor, o artigo 12 da Constituição Federal de 1891²⁷¹, a primeira da Federação, ao conferir competência residual aos Estados e à União Federal, adotou estes critérios de flexibilidade existente em outras federações, e o resultado foi o caos tributário. Era um cheque em branco conferido aos Estados e União, para tributar sobre o que bem entendessem²⁷², o que deu azo à “acumulação de ônus fiscais decretados, por poderes diversos, sobre idêntico objeto”²⁷³.

A partilha de tributos por suas denominações jurídicas usuais é um critério que vem sendo usado pelas Constituições brasileiras desde 1891²⁷⁴, no entanto, nesta Constituição era mais flexível por haver o campo residual de incidências cumulativas para Estados e União sem limitações ou regras de prevalência da União ou Estado que primeiro utilizasse da competência residual²⁷⁵. A discriminação de rendas para a União por campos de incidência de impostos aumenta com a Constituição Federal de 1934²⁷⁶ e estruturou uma “discriminação

²⁶⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 238.

²⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pp. 22-49.

²⁷¹ Constituição Federal de 1891. Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.

²⁷² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 52.

²⁷³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 16.

²⁷⁴ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. nº 17. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. p. 29.

²⁷⁵ Schoueri apresenta o caso da Alemanha em quem o tribunal constitucional decidiu sobre a cumulação de incidências com base em um dispositivo constitucional que, por uma consideração econômica, de capacidade contributiva, visava garantir a exclusividade do *Reich*. Assim, como todo imposto suga uma dada manifestação da vida econômica, *os Estados e as comunidades não podem sugar de onde o Reich já está sugando*. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 240).

²⁷⁶ Cf. SILVA, José Afonso da. Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. p. 47; HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 175.

de rendas muito mais complexa e exaustiva”²⁷⁷ como marco de uma tendência centrípeta do federalismo brasileiro. No campo residual, a competência ainda era comum, mas com a preferência da União sobre os Estados caso criasse um tributo no campo da competência residual²⁷⁸, conferindo à bitributação uma solução formal²⁷⁹.

Com uma Constituição com uma rígida discriminação de competências para instituir impostos, busca-se proteger “o contribuinte contra o exagero de tributação (*Überbesteuerung*). Se a União já tributa, não devem outras pessoas jurídicas de direito público instituir tributos e vice-versa”²⁸⁰ sobre aquela incidência.

As Constituições que se seguiram, inclusive a Constituição Federal de 1988, ao repartir as competências tributárias de impostos, elabora uma repartição horizontal de rendas à União para preservação da capacidade contributiva²⁸¹, aos Estados e aos Municípios utilizando uma técnica de denominação jurídica, isto é, “*nomem juris* com individualidade jurídica”²⁸².

Zilveti afirma que, com essa repartição de competências pela denominação, o sistema tributário nacional é juridicamente federal, porém economicamente unitário, já que a definição de competências tributárias é conferida pela denominação jurídica dos tributos que, embora juridicamente diferentes, são economicamente iguais²⁸³, existindo no Brasil “sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e diferenciados apenas pelas roupagens jurídicas de o que o legislador os reveste”²⁸⁴.

Neste sentido, Bonilha observa que a discriminação de rendas pela denominação jurídica do imposto “teria gerado a curiosa e complexa situação representada pela

²⁷⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 79.

²⁷⁸ Constituição de 1934. Art 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

²⁷⁹ Dória relata que na Constituição de 1891 havia sete impostos privativos, já na de 1934 havia dezessete, “contados segundo sua expressa indicação nominalística no texto constitucional” para uma demarcação jurídica, embora economicamente algumas incidências pudessem ser idênticas. Por este formalismo, pretende-se evitar a bitributação por ser inviável “criarem-se dezessete (sic.) impostos diferentes sobre dezessete (sic.) superfícies econômicas essencialmente diversas”. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 79).

²⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 240.

²⁸¹ Idem. Ibidem. pp.239-241.

²⁸² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Federação e Sistema Tributário*. In: SOUZA, Priscila de Souza. *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: IBET, 2009. p. 338.

²⁸³ Idem. Ibidem. p. 338.

²⁸⁴ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. nº 17. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. p. 29.

coexistência de mais impostos juridicamente distintos, do que formas diferenciadas de riqueza, aptas a lhe servir de suporte”²⁸⁵.

Dória e José Afonso da Silva ensinam que repartição pela fonte de receita usualmente se dá em três planos²⁸⁶: a) “competência exclusiva”, compreendida nos impostos que nominalmente “cabem, exclusivamente a cada nível de governo”²⁸⁷. No Brasil há competências exclusivas para instituir impostos distribuídas por campos de atuação aos Estados, União, Distrito Federal e Municípios, também há competência exclusiva da União para instituir empréstimos compulsórios, impostos extraordinários, contribuições sociais e interventivas e os Municípios receberam competência exclusiva para instituir contribuição de iluminação pública; b) “competência residual”, além das materialidades discriminadas para tributação por impostos, outras poderão ser instituídas no campo residual, “quer em regime de exclusividade pelo ente federativo assim nomeado (...), quer em regime de livre concorrência por quaisquer um deles”²⁸⁸. No Brasil, a competência residual é atribuída à União conforme artigo 154, I da Constituição Federal; c) “competência comum abrange tributos que, por sua natureza, são incidíveis em espécies economicamente diferenciadas, ligados como estão a uma atividade estatal diretamente referível a um indivíduo (taxas e contribuições)”²⁸⁹.

Esta discriminação constitucional de rendas em competências exclusivas é realizada a partir de critérios observando-se a característica da materialidade, vocação nacional ou local e eficiência na arrecadação²⁹⁰.

Ter-Minassian, sobre a distribuição de competências tributárias exclusivas em uma federação, recomenda a submissão à competência tributária federal de tributos que contenham

²⁸⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. pp. 75-76; Sampaio Dória argumenta pela inevitabilidade das “superposições econômicas dos tributos, especialmente dentro de um regime federativo e conclui que a discriminação formal de rendas brasileira vazias de propósito, constituindo mais contenção do legislador ordinário no manejo dos recursos tributários que lhe são disponíveis (...) é, antes de tudo, uma questão de disciplina (...) de exercício de poder por centros autônomos”, já que, no fim das contas, todos os impostos recaem sobre a renda – adquirida, poupada ou consumida. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. pp. 164-166).

²⁸⁶ Classificação dada por José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 721; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 20. Ver ZILVETI, Fernando Aurélio. Op. Cit. pp. 338-339.

²⁸⁷ Dória, apesar de descrever como competência exclusiva, denomina de competência privativa. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 20).

²⁸⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 20; Rubens Gomes de Sousa classificava a competência residual como competência concorrente, para a instituição de impostos os não indicados nominalmente na Constituição (*Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 137).

²⁸⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 21.

²⁹⁰ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 908-909.

certas características: i) mobilidade da base tributária. Isto é necessário para evitar que tributos sejam utilizados por governos subnacionais para induzir a mobilidade dos fatores de produção, bem como evitar a competição tributária reduzindo excessivamente as receitas; ii) grau acentuado de elasticidade da renda, visando garantir ao governo central instrumentos de estabilização, e também para abrigar na medida do possível os orçamentos dos governos subnacionais de flutuações cíclicas; iii) base tributária que seja distribuída de forma desnivelada entre as diversas regiões²⁹¹.

Conti alerta que os impostos sobre o comércio exterior devem ser atribuídos ao governo central, “tendo em vista a inviabilidade fática de ficarem sob o comando de entes subnacionais, hipótese em que causariam intensa guerra fiscal, inviabilizariam a adoção de políticas centralizadas e controle do comércio exterior”²⁹² em virtude da característica, não só fiscal, mas também regulatória destes impostos.

Marcos Mendes afirma que a mobilidade da base de incidência, a facilidade na exportação de tributos e a economia de escala na administração do tributo são critérios para distribuir a competência tributária em uma federação. Assim, quanto maior a mobilidade da base tributável, quanto maior a possibilidade de exportar o tributo “e quanto maior for a economia de escala na sua cobrança, mais forte o argumento para que o tributo seja alocado ao governo central”²⁹³.

Alcides Jorge Costa ensina que os impostos de baixa mobilidade, como a propriedade imobiliária, tem seus efeitos limitados ao território onde está situado o bem, sendo que por esta natureza pode ser atribuído ao ente político local, como os Municípios²⁹⁴. Na verdade “poucos são os tributos que se prestam à cobrança local. Na prática isso significa que os governos locais não são capazes de levantar receitas suficientes para prover os bens públicos sobre sua responsabilidade”²⁹⁵. Por isso, “alguns Estados e vários Municípios, se limitados às suas fontes próprias de receita, enfrentariam grandes e até mesmo insuperáveis problemas”²⁹⁶,

²⁹¹ Cf. TER-MINASSIAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal relations in a Macroeconomic Perspective: an overview*. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Editor). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Whashington: International Monetary Fund, 1997. p. 09; MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 430.

²⁹² CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 908-909.

²⁹³ MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 430.

²⁹⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord), *Direito Tributário Atual*, vols.7/8, São Paulo: Resenha Tributária, 1987/88, pp. 1756-1757.

²⁹⁵ MENDES, Marcos. Op. Cit. p. 432.

²⁹⁶ COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. p. 1755.

fazendo-se necessárias as transferências intergovernamentais obrigatórias de participação dos Estados no produto da arrecadação de impostos da União, bem como dos Municípios na participação no produto da arrecadação de impostos federais e estaduais.

No Capítulo I do Título VI da Constituição Federal o constituinte se dedica à elaboração do Sistema Tributário Nacional prescrevendo no artigo 145 que todos os entes federados poderão instituir impostos, taxas e contribuições sociais.

As competências exclusivas de impostos estão previstas para a União no artigo 153 da Constituição Federal, as dos Estados e Distrito Federal no artigo 155 e as dos Municípios e Distrito Federal no artigo 156. A competência residual resta atribuída à União Federal, desde que os impostos sejam não cumulativos, conforme artigo 154, I.

Assim, os Estados-membros detém competência exclusiva para instituir impostos sobre: I – a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD; II – as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS; e III – a propriedade de veículos automotores – IPVA, condicionados apenas aos limites e princípios constitucionais e, ainda, às leis de caráter nacional que estabelece normas gerais para uniformização do sistema tributário.

Em relação ao ICMS, imposto objeto deste trabalho, é um imposto sobre o consumo, não-cumulativo, que exige uma série de normas de uniformização expedidas pela União Nacional, seja em sede de Leis Complementares, seja em sede de Resoluções do Senado²⁹⁷.

2.2. ICMS – Imposto de Característica Nacional

A partir das considerações acima acerca da competência tributária, entendida como a permissão constitucional para legislar sobre tributos, é preciso observar a competência estadual para instituir o ICMS, um imposto sobre o consumo com alta mobilidade tributária e facilidade de exportação.

A Constituição Federal de 1988 confere aos Estados-Membros e Distrito Federal, em seu art. 155, II, a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação

²⁹⁷ Estes aspectos do ICMS serão abordados no capítulo 3.

de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS.

No entanto, pela sistemática do imposto estadual ICMS é exigida uma legislação uniformizadora de caráter nacional em uma série de situações tais como sua não cumulatividade, incidência em operações interestaduais, alíquotas e, principalmente, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Conclui-se que o constituinte buscou assegurar uma unidade para este imposto, tendo em vista a unidade da Federação²⁹⁸.

Em razão da alta mobilidade da base tributária e do grau de exportação deste imposto e do impacto que pode causar um benefício fiscal, Alcides Jorge Costa após lembrar as funções do sistema tributário: a estabilizadora, redistributiva e desenvolvimentista, questiona se as unidades da federação podem “exercer sem peias, e independentemente uns dos outros, a política tributária que lhes aprouver, promovendo medias estabilizadoras, redistributivas e desenvolvimento, como lhes aprouver, ou deverão Estados e Municípios ter algum tipo de limitação”²⁹⁹.

A indagação é pertinente e o autor faz algumas observações muito interessantes sobre os aspectos econômicos de cada tipo de tributo. Há impostos que por sua natureza tem seus efeitos limitados ao território tributante e, por outro lado, há impostos que produzem efeito na economia nacional como um todo e afetam as relações interestaduais, como o ICM (atual ICMS). Para estes tributos que afetem a economia nacional, não há problemas em conferir sua competência tributária aos Estados e, caso assim seja conferida, como foi no Brasil, deve haver uma série de limitações da capacidade legislativa destes entes políticos em busca de uma uniformização, porque seria desaconselhável que aos Estados e Municípios fossem atribuídos impostos de efeito econômico no âmbito nacional, sem estabelecer algum tipo de limitação de competência legislativa, sob pena de ter-se um País submetido à muitas políticas tributárias diferentes e conflitantes entre si e, certamente, um País que seria palco de guerras fiscais permanentes³⁰⁰. Ao longo deste trabalho verificamos que toda competência nasce limitada, assim, “a própria Constituição remete à legislação complementar e às resoluções do Senado Federal o papel de auxiliar a manutenção da unidade nacional”³⁰¹.

²⁹⁸ Sousa afirma que o “governo pode ser federado, mas o contribuinte é unitário”. (SOUSA, Rubens Gomes de. *O imposto sobre o valor acrescido no sistema tributário*. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/dez 1972, vol. 110. pp. 17-26).

²⁹⁹ COSTA, Alcides Jorge. Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord), *Direito Tributário Atual*, vols.7/8, São Paulo: Resenha Tributária, 1987/88, pp. 1756-1758.

³⁰⁰ Idem. Ibidem. pp. 1755-1770.

³⁰¹ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2004. p. 86.

Rubens Gomes de Sousa lembra que para a implementação da não-cumulatividade no ICM era preciso uma uniformização da alíquota em todo o país, “daí a ideia de atribuir sua fixação ao Senado”³⁰². Percebe-se, assim, que muitas balizas foram colocadas para os Estados e Distrito Federal no exercício da competência tributária do ICMS³⁰³, por sua natureza nacional, principalmente em razão de sua natureza não cumulativa e para instituir incentivos fiscais.

Neste diapasão, Paulo de Barros Carvalho observa que o caráter nacional do ICMS não está colocado de forma expressa na Constituição, mas “presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia deste imposto”³⁰⁴. Conforme o autor, é possível perceber esta característica nacional do imposto nos conceitos de operação interna, interestadual e de exportação, da não cumulatividade e na forma de compensação do imposto, concessão de isenções, dentre outros temas referente ao imposto que estão “diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo território brasileiro”³⁰⁵.

Conforme observação de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “onde a indústria e comércio se fundiram em uma só vida econômica é impossível separar-lhes a regulamentação em distritos territoriais distintos”. Por essa razão, conclui o autor a necessidade do governo federal possuir atribuição constitucional para o trato da “inteira engrenagem da vida econômica, nos múltiplos aspectos que, passando dos limites dos Estados-membros, se tornaram nacionais”³⁰⁶. Isso porque, conforme Souto Maior Borges, a circulação de mercadorias não fica reservada “(a) aos limites territoriais de um Município, nem aos (b) dos Estados, nem (c) de uma região determinada, mas se expande ali onde exista qualquer fração do território nacional (d). Circulação de mercadorias é um fenômeno nacional”³⁰⁷.

“O ICMS é citado como um caso único no mundo de imposto IVA cobrado por Estados”³⁰⁸. Marcos Mendes aponta, caso um imposto desse tipo seja cobrado por entes

³⁰² SOUSA, Rubens Gomes de. *O imposto sobre o valor acrescido no sistema tributário*. In: Revista de Direito Administrativo. Vol. 110. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/dez 1972. p. 23.

³⁰³ Ver Capítulo 3.

³⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 242.

³⁰⁵ Idem. Ibidem. p. 242.

³⁰⁶ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Imprensa. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948. pp. 95-96.

³⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. p. 72.

³⁰⁸ MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 431; Com exceção do Canadá, que recentemente adotou a tributação sobre o consumo do tipo IVA como de competência de algumas províncias (MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal decentralization and Subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the*

subnacionais, que “ele pode viabilizar a exportação de tributos” caso não seja adotada uma sistemática de arrecadação apenas no destino. O problema é que um imposto sobre o consumo arrecadado no destino torna a fiscalização mais complexa e onerosa para a entidade estatal e ainda requer controles alfandegários entre os Estados para acompanhar as operações interestaduais³⁰⁹.

Por isso, Marcos Mendes destaca que na literatura – Musgrave, Ter-Minassian, Shah, Banco Mundial, entre outros – “não recomenda o uso de impostos IVA por governos subnacionais, indicando-o como um tributo que deve ser cobrado pelo governo central”³¹⁰.

O Ministro Otávio Bulhões, em sua exposição nº 910 ao Presidente da República, ao dissertar sobre a bitributação e incidências cumulativas de impostos economicamente idênticos, mas com denominações jurídicas distintas, salienta a necessidade de redução do número de impostos existente no sistema tributário nacional e avalia a eliminação de vários destes impostos para favorecer a intensificação da atividade econômica e a necessidade de que impostos sobre o consumo seja de competência da União. Argumenta o Ministro a importância do imposto de renda e o de consumo para o desenvolvimento do país³¹¹:

O imposto de consumo pode ser arrecadado em conjunto com o imposto de renda. Ambos os tributos aquilutam a capacidade de contribuição dos indivíduos, um pelo ângulo do recebimento da renda, outro pelo ângulo de seu dispêndio. O imposto de consumo permite atingir a elevado grau de seletividade das mercadorias e serviços, sendo, desse modo, precioso complemento do imposto de renda [no papel de correção das desigualdades e redistribuição da renda]. São os dois impostos básicos que, por força de seus requisitos técnicos, devem ser cobrados pela União. Daí a idéia (sic) de distribuir sua receita pelas unidades governamentais da Federação. Em lugar de recorrermos à multiplicidade de imposto, quase todos antieconômicos, atribuindo-os arbitrariamente à União, aos Estados e aos Municípios, é preferível, em proveito de cada uma dessas unidades governamentais e principalmente em benefício do Brasil, recorrer precipuamente aos impostos de renda e de consumo, distribuindo pronta e automaticamente a sua receita.

Assim, percebendo que a permissão para tributar pelo ICMS concedida aos Estados possui um caráter nacional, o Constituinte decidiu por bem disciplinar por Lei Complementar, Convênios e Resolução do Senado, “diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por

nineties. Texto para discussão nº 854. Brasília: IPEA, 2001. p. 05. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td_0854.pdf>. Acesso em 15/09/2011.

³⁰⁹ MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 430.

³¹⁰ Cf. MENDES, Marcos. Op. Cit. p. 431; ELALI, André. *Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2004. p. 77.

³¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 46; No mesmo sentido: SOUSA, Rubens Gomes de. *O imposto sobre o valor acrescido no sistema tributário*. In: Revista de Direito Administrativo. Vol. 110. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/dez 1972. pp. 17-26.

mecanismos de integração, para todo o território brasileiro”, dirigidos aos titulares da competência que serão obrigados a observá-los³¹².

2.3. Origens da Competência Estadual na Tributação Sobre o Consumo

Investiga-se o motivo da distribuição aos Estados para instituir um imposto de característica nacional e que deveria ser, aconselhadamente, de competência da União Federal. Para isso, é preciso traçar um histórico do imposto sobre a circulação no Brasil.

O imposto sobre vendas de incidência na circulação de mercadorias³¹³ no Brasil surge ligado às disposições de direito comercial³¹⁴. Por disposição do artigo 219 do Código Comercial de 1850, o vendedor era obrigado a apresentar ao comprador nas vendas em grosso ou por atacado entre comerciantes, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou a conta dos gêneros vendidos em duas vias assinadas por ambos (por duplicado), uma para ficar com o comprador e outra com o vendedor. Não havendo prazo para pagamento na fatura, presumia-se que a compra foi à vista (artigo 137) e não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de 10 (dez) dias subsequentes à entrega e recebimento (artigo 135), presumiam-se contas líquidas.

Alcides Jorge Costa lembra que o Decreto nº 4.505/1870 declarou que as contas assinadas ou faturas compreendiam-se na classe de letras de câmbio e de terra, escritos à ordem, créditos e escrituras de títulos e ordem de obrigação ou exoneração de somas e valores para fins de incidência do imposto do selo³¹⁵. “Em consequência, as contas assinadas, tributadas com impôsto (sic) do sêlo (sic) (...) eram aceitas como tais pelos bancos para efeito de desconto”³¹⁶.

O imposto do selo sobre as contas assinadas era um tributo que “incidia sobre um documento e não sobre o negócio jurídico da compra e venda mas que, sob o aspecto

³¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 46-48.

³¹³ Para uma visão mais detalhada sobre o conceito de tributo sobre a circulação, patrimônio e renda, ver SOUSA, Rubens Gomes de. *A Tributação das Vendas: sua natureza, desenvolvimento e tendências modernas*. In: Série Prática Fiscal nº1. *O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. pp. 07-19.

³¹⁴ Idem. Ibidem. p. 14.

³¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 02.

³¹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Ob. Cit. p. 14.

econômico não deixava de ser um imposto de vendas”³¹⁷. A Lei nº 2.044/1908, que regulou as operações cambiais e definiu letra de câmbio e a nota promissória, “veio pôr (sic) em dúvida a negociabilidade das contas assinadas como títulos de crédito”³¹⁸ porque não incluiu neste conceito as faturas ou as contas assinadas. Em decorrência, embora as contas assinadas fossem dotadas de exigibilidade nos termos do Código Comercial, “o comércio passou a postular a criação de um título representativo das mercadorias vendidas e que pudesse circular como título de crédito”³¹⁹.

Para assegurar o caráter negocial das faturas ou contas assinadas como um título de crédito, o Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, instalado no Rio de Janeiro em outubro de 1922³²⁰, “propôs ao govêrno (sic) a instituição da duplicata de fatura com o caráter de título cambiário, prestando-se ainda à cobrança de um impôsto (sic) sôbre (sic) as vendas por ela documentadas”³²¹. A reinvidicação tornou-se um projeto de lei que foi apresentado ao Governo e convertido na Lei nº 4.625/1922, passando a existir a cobrança do imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis conforme artigo 2º, X³²² com alíquota de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis)³²³.

Esta lei foi regulamentada por diversos decretos e consolidado no “decreto n. 22.061, de 9 de novembro de 1932, que regulou não só a matéria de direito comercial referente à duplicata, como a matéria de direito tributário relativa ao impôsto (sic) sôbre (sic) as vendas mercantis”³²⁴. Como nota Paulo Bonilha, para garantir o aspecto negocial das faturas como título de crédito foi instituído o imposto sobre vendas mercantis por solicitação dos contribuintes³²⁵.

O imposto sobre vendas mercantis era, assim, um tributo federal. A competência para instituir este imposto foi transferida aos Estados na Constituição de 1934 sob a rubrica “imposto sobre vendas e consignações – IVC”, passando a incidir sobre os negócios jurídicos

³¹⁷ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 02; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 117.

³¹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *A Tributação das Vendas: sua natureza, desenvolvimento e tendências modernas*. In: Série Prática Fiscal nº1. *O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. p. 14.

³¹⁹ COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. p. 02.

³²⁰ Idem. Ibidem. p. 03.

³²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. Cit. pp. 14-15.

³²² Lei nº 4625/1922. Art. 2º. – É o Presidente da Republica autorizado: (...)

X. A cobrar o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis, a prazo ou á vista, effectuadas dentro do paiz podendo applicar, no todo ou em parte, as disposições adoptadas sobre a materia no 1º Congresso das Associações Commerciaes do Brasil, realizado nesta Capital em 1922, ou outras que julgar convenientes, de modo a tornar obrigatoria a assignatura pelos compradores.

³²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 200.

³²⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. Cit. p. 15.

³²⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 115.

de venda e consignação e não mais sobre os documentos que os representem³²⁶, “no propósito de dar às unidades da Federação uma fonte profícua de receita tributária, substitutiva dos impostos de exportação nefastos e solapadores da continuidade territorial do país”³²⁷.

Ao que parece, a transferência para os Estados desta competência tributária, um “tributo tipicamente nacional”³²⁸, foi realizada em critérios políticos, e não pela análise da característica econômica do fato tributário. O objetivo era compensar a redução na arrecadação que sofreriam os Estados com a redução do imposto de exportação e também porque houve no texto da Constituição, pela primeira vez, a repartição de competências tributárias aos Municípios, que “ocasionara pequenos cortes na receita estadual”³²⁹.

A Constituição de 1891, em seu artigo 9º, admitia que os Estados decretassem impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção. Dada a característica preponderantemente agrária e extrativista da economia brasileira³³⁰. O imposto de exportação, assim, constituía a principal fonte de arrecadação estadual. No entanto, com este tributo, os Estados passaram considerar como exportação, “para os efeitos do fisco estadual, toda e qualquer mercadoria saída dos Estados, quer se destinasse a país estrangeiro, quer houvesse de ser remetida a qualquer ponto do território nacional”³³¹, o que gerava intensos conflitos entre os Estados “estabelecendo distinções nocivas e desagregadoras da unidade nacional”³³².

No anteprojeto da Constituição de 1934 elaborado por determinação do Governo Provisório instaurado com a revolução de 1930, figurava no artigo 14, 1º o imposto de exportação como de competência privativa da União Federal, retirando dos Estados competência do imposto³³³ com o objetivo de fazer desaparecer as incidências interestaduais e para compatibilizar com a competência regulatória da União sobre o comércio exterior. Havia

³²⁶ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 118.

³²⁷ CANTO, Gilberto Ulhôa. *Aspectos Jurídico-Constitucionais. Competência Federal Normativa, Antecedentes e Perspectivas Atuais. Bitributação e Casos de Inconstitucionalidade nas Legislações Estaduais*. In: Série Prática Fiscal nº1. *O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. p. 21.

³²⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. pp. 55; 77.

³²⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendias Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 75.

³³⁰ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 71; “Certas unidades federativas assentam os fundamentos das suas receitas públicas, em grande parte, sobre (sic) o imposto de exportação dos gêneros de que são grandes produtores. Não os podem dispensar, portanto, em suas leis orçamentárias. Outras, porém, ou porquê a sua principal produção é de natureza diversa, ou porquê inteligentemente substituem por outros os impostos de exportação, deles (sic) dispensam os gêneros que formam a base principal da receita das primeiras unidades federativas aludidas”. (República Federativa do Brasil. *Anaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936, vol. X. p. 200).

³³¹ Idem. Ibidem. p. 119.

³³² Idem. Ibidem. Op. Cit.. p. 197.

³³³ Idem. Ibidem. p. 117.

ainda um limite, estipulado no parágrafo primeiro, estabelecendo que a alíquota do imposto de exportação não poderia exceder a 05%.

Após sucessivas emendas, no texto final da Constituição de 1934 o imposto de exportação continuou a ser dos Estados, porém limitado à alíquota de 10% conforme disposição expressa do artigo 8º, I, “f” da Constituição de 1934. Como as alíquotas deste imposto superavam este limite, foi preciso dispor uma redução gradativa de 10% ao ano da carga tributária do imposto de exportação até que este limite fosse atingido³³⁴. O objetivo da Constituinte, sem êxito, no entanto, não só pela guerra fiscal interna, mas também por condições de competitividade internacional³³⁵, era eliminar a incidência deste tributo.

O imposto federal sobre vendas mercantis foi transferido para a competência estadual nos termos do artigo 8º, I, “e” daquela Constituição³³⁶, incidindo também sobre as consignações. Nos anais da Assembleia Constituinte de 1933/1934 é possível perceber que realmente há uma preocupação com a bitributação e com a capacidade contributiva ao ponto de Sampaio Correia afirmar que se conformaria com todo o mal causado pela revolução de 1930 se ela pudesse eliminar o imposto de exportação e a tributação cumulativa causada por esta “guerra civil econômica”³³⁷ existente entre os Estados. No entanto, a repartição de rendas foi realizada analisando-se a arrecadação, ou seu potencial, e esta transferência de competência aos Estados é efetivada apenas com o objetivo de compensação³³⁸ da perda de arrecadação que sofreriam pela limitação do imposto de exportação. A justificativa, assim, foi pela arrecadação e não pela análise técnica do fenômeno tributável.

³³⁴ Cf. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1934.

Artigo 6º. § 1º - O excesso do imposto de exportação, cobrado atualmente pelos Estados, será reduzido automaticamente, a partir de 1º de janeiro de 1936, e à razão de dez por cento ao ano, até atingir aquele limite.

³³⁵ Cf. exposição de Cincinato Braga na Constituinte de 1933/1934. (República Federativa do Brasil. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936, Volume XV. pp. 132-139).

³³⁶ Constituição de 1934. Artigo 8º. Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: (...) e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

³³⁷ Expressão utilizada por Cincinato Braga: “Aqui êsse (sic) tributo tem criado as chamadas alfândegas internas. Estes institutos orçamentários estaduais são as fortalezas da guerra civil econômica entre os Estados, (...) na manutenção de dois cancros: - a bitributação e os impostos interestaduais”. (República Federativa do Brasil. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936, Volume XV. p. 143).

³³⁸ Em seu discurso, Cincinato Braga expõe que a eliminação dos impostos de exportação e da bi-tributação suprime uma arrecadação global de todos os Estados na monta de 350 mil contos por ano. Estudando qual imposto da União poderia gerar uma arrecadação aproximada, o jurista recomenda transferir aos Estados o imposto de vendas mercantis para compensar esta perda. Este imposto federal, naquele momento, rendia ao ano 75 mil contos cobrados na razão de 0,3%, mas cada Estado poderia aumentar esta alíquota conforme suas conveniências. (República Federativa do Brasil. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Volume XV. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936. pp. 144-146); Observe que, como ressalta Alcides Jorge Costa, antes de sua extinção o IVC atingiu a alíquota de 6,6%. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 10).

O Imposto de vendas e consignações é “um tributo sôbre (sic) a circulação das riquezas. Neste sentido ele (sic) se aparenta aos outros tributos que têm a mesma incidência econômica, como a alfândega e o Impôsto (sic) de consumo”³³⁹, portando um imposto que possui uma base com alta mobilidade.

A competência estadual para instituir o IVC foi mantida nas Constituição de 1937 e de 1946, mas logo após a entrada em vigor da Constituição de 1934, outro conflito começou a aparecer. Discutia-se qual era o Estado competente para arrecadar o imposto em uma transação interestadual, o Estado do estabelecimento do produtor, que vende e de onde sai a mercadoria, ou o Estado do consumidor, onde a venda é efetivada³⁴⁰.

Neste aspecto, os conflitos entre as unidades federadas eram tão intensos e recorrentes que persistiu por toda sua existência, mesmo com três intervenções federais em busca de um equilíbrio nas relações dos Estados-membros e para manter a harmonia no convívio federativo³⁴¹.

Para resolver estes conflitos e evitar essa bitributação o Governo Federal publicou o Decreto-Lei nº 915 de 1938, atualizado em alguns pontos pelo Decreto-Lei nº 1061 de 1939, mas nunca atingiram seus objetivos de modo satisfatório, “não só para os fiscos estaduais, como também para os contribuintes, não raro acossados por dúplices cobranças sobre o mesmo negócio jurídico”³⁴².

O Decreto-Lei 915/1938 veio para definir que o imposto seria devido ao Estado onde foi praticada a operação de venda ou consignação. Para isto, definiu operação desdobrando em duas situações: (a) caso o vendedor, consignante ou transferente da mercadoria para outro Estado seja seu fabricante ou produtor³⁴³ – o imposto era devido no Estado de produção da mercadoria³⁴⁴; (b) caso o vendedor, consignante ou transferente da mercadoria, seja comerciante e a adquiriu de outrem³⁴⁵ – é a fase subsequente a da produção, como por

³³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 361.

³⁴⁰ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 385; SOUSA, Rubens Gomes de. Op. Cit. pp. 369-370; CANTO, Gilberto Ulhôa. *Aspectos Jurídico-Constitucionais. Competência Federal Normativa, Antecedentes e Perspectivas Atuais. Bitributação e Casos de Inconstitucionalidade nas Legislações Estaduais*. In: Série Prática Fiscal nº1. *O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. pp. 29-30.

³⁴¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendias Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 77.

³⁴² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 82.

³⁴³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 123.

³⁴⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. Cit. p. 370.

³⁴⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 123.

exemplo o atacado ou o varejo. O que importa é local do comerciante e o imposto era devido ao Estado onde feita a venda, embora produzida em outro Estado³⁴⁶.

Gilberto Ulhôa Canto sustenta que esta disposição legal desfigurou o tributo em imposto sobre a produção ao invés de vendas e consignações, “de vez que reservou competência para arrecadá-lo ao Estado onde produzida a mercadoria, mesmo que transferida para outro, onde viesse a ser vendida”³⁴⁷.

A discussão contra a constitucionalidade desta legislação federal foi levada ao Supremo Tribunal Federal alegando-se que a União não detinha competência para definir casos de incidência e restringir o direito dos Estados de cobrar o imposto, haja vista ser o imposto de vendas e consignações de competência estadual. A Suprema Corte analisou a questão e as reconheceu como constitucionais, “quer na vigência da Carta Constitucional de 1937, quer sob o pálio da Constituição de 1946”³⁴⁸. Na vigência da Constituição de 1946 este argumento de inconstitucionalidade perdeu força “pela expressa atribuição de poderes à União, para legislar sobre (sic) normas gerais de Direito Financeiro”³⁴⁹.

Os Decretos-lei 915/1938 e 1.061/61 foram revogados pela Lei nº 4.299/1963, que instituiu novo regime para as operações interestaduais, substituída pela Lei nº 4.784/1965 que vigorou até 1967, quando entrou em vigor a emenda constitucional nº 18/1965³⁵⁰.

Este descompasso foi uma preocupação da comissão de reforma constitucional que elaborou a Emenda à Constituição de nº 18/1965. Nesta reforma, como tentativa de evitar pontos de conflitos e a guerra tributária travada entre Estados consumidores e Estados produtores, o IVC foi substituído pelo imposto sobre a circulação de mercadorias – ICM, com uma incidência sobre o valor acrescido³⁵¹.

Com esta reforma foi inaugurado um novo sistema tributário na vigência da Constituição de 1946, na qual aos Estados foi atribuída a competência para instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, com uma alíquota uniforme em todo território nacional e uma alíquota teto estabelecida pelo Senado Federal nas operações

³⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 361.

³⁴⁷ CANTO, Gilberto Ulhôa. Aspectos Jurídico-Constitucionais. Competência Federal Normativa, Antecedentes e Perspectivas Atuais. Bitributação e Casos de Inconstitucionalidade nas Legislações Estaduais. In: Série Prática Fiscal nº1. *O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. p. 30.

³⁴⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 82.

³⁴⁹ Cf. CANTO, Gilberto Ulhôa. Op. Cit. p. 32; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 124.

³⁵⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 10, nota de rodapé nº 15.

³⁵¹ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, nº 17. p. 31.

interestaduais, compensando-se com o imposto devido o imposto cobrado nas operações anteriores, ocorridas no mesmo ou em outro Estado da Federação³⁵².

Interessante salientar que até a introdução do ICM pela emenda nº 18/1965, tanto com o imposto de exportação na vigência da Constituição de 1891, quanto com o imposto sobre vendas e consignações na vigência das Constituições de 1934, 1937 e 1946, a *guerra fiscal* articulada entre os Estados da federação tinha a finalidade de instituir e arrecadar imposto³⁵³. A introdução do ICM pretendia eliminar os defeitos do IVC com a adoção da técnica não cumulativa. Os objetivos definidos pelos idealizadores da reforma era “neutralizar a distorção econômica provocada pela acumulação de incidências e o de acomodar os interesses fiscais dos Estados-membros no delicado setor do comércio interestadual”³⁵⁴.

A Constituição de 1967 e sua emenda nº 01 de 1969 mantiveram a competência estadual para instituir o imposto sobre a circulação de mercadorias e, por fim, o mesmo se deu na atual Constituição de 1988, acrescentando-se ainda a competência para tributação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicação, denominando-se ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, objeto do próximo capítulo.

³⁵² Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

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

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

³⁵³ Os conflitos interestaduais que passaram a existir em razão da não cumulatividade do ICM e, posteriormente, do ICMS, serão investigados de uma forma mais detida no Capítulo 3, especialmente no tópico 3.5.

³⁵⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 107.

3. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

Antes de investigar a legislação de caráter nacional para este imposto de competência estadual conforme determina a Constituição Federal de 1988 convém, neste momento, e para continuidade do tópico anterior, traçar as preocupações da Comissão de Reforma Constitucional materializada na Emenda à Constituição nº 18/1965 que discriminou aos Estados e Distrito Federal a competência para instituição do imposto sobre operação de circulação de mercadoria, imposto não cumulativo, e para isso deixou a cargo de legislação nacional a tarefa de uniformização do imposto.

Bonilha informa que o sistema tributário vigente na época que precedeu a citada reforma constitucional apresentava dois problemas que distanciavam o sistema de suas finalidades e da realidade econômica. Em primeiro a coexistência de “três sistemas tributários praticamente estanques: o federal, o estadual e o do município. O segundo consistiria nas sobreposições de incidências de impostos sobre a mesma realidade econômica, não obstante a Constituição os quisesse incomunicáveis”³⁵⁵ para fins de evitar uma bitributação jurídica e a invasão de competências.

Com vistas a solucionar estes problemas, a Comissão procurou subordinar seus trabalhos em duas premissas. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas econômicas em figuras tributárias unitárias³⁵⁶, abandonando “a discriminação nominal e empírica de impostos para realizar uma discriminação de rendas por critérios econômicos, distinguindo-se em três categorias econômicas: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação”³⁵⁷.

Com esta premissa, a Comissão procurou uma distribuição dos tributos federais, estaduais e municipais observando-se a natureza econômica, e jurídica quando pertinente, de cada um dos impostos. Assim, por exemplo, buscou-se distribuir ao governo central os

³⁵⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 74.

³⁵⁶ Cf. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, nº 17. p. 30; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. pp. 163-167; Tópico 2.1 deste trabalho.

³⁵⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. pp. 76-77.

impostos “inseparáveis de atribuições que a Constituição lhe comete, como o de exportação, instrumento regulatório do comércio exterior”, bem como os impostos que “por suas características jurídicas ou pelos seus efeitos econômicos, são federais por natureza, como os que incidem sobre (sic) atividades privadas de âmbito nacional”³⁵⁸.

A segunda premissa, também notada por Ruy Barbosa³⁵⁹ e Sampaio Dória, consistia em rever as rendas tributárias no contexto de um sistema tributário “como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal”³⁶⁰³⁶¹, embora a comissão tenha reconhecido expressamente que no Brasil as condições econômicas, sociais e políticas se apresentavam extremamente diversificadas e, por isso, seria obra puramente acadêmica pretender atingir o ideal da unidade nacional em uma única reforma, fazendo-se necessário seu aperfeiçoamento no tempo, “à medida que permitam o desenvolvimento das condições econômicas e a consequente evolução das idéias (sic) políticas”³⁶².

Para atingir esta integração do sistema tributário no contexto de unidade nacional, a Comissão de Reforma “reforçou normas que proíbem a tributação discriminatória e os entraves fiscais às atividades interestaduais e intermunicipais” empreendidas pelos Estados num ambiente de guerra tributária entre Estados produtores e Estados consumidores, tendo como arma principal o imposto sobre vendas e consignações³⁶³.

Detalhando estas pretensões, Dória ensina que as medidas recomendadas para integração do sistema tributário no contexto de unidade nacional “se decompunham em dois grandes grupos: (a) o primeiro, tradicionalista, compreendendo providências de caráter ‘negativo’, tendentes a impedir tributações estaduais ou municipais discriminatórias” tais como a vedação de limitações de tráfego de pessoas ou mercadorias no território nacional por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais – Na atual Constituição, tal vedação se encontra expressa no artigo 150, V; e como a vedação aos Estados, Municípios e Distrito Federal de estabelecerem qualquer distinção entre bens de qualquer natureza em razão de sua

³⁵⁸ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. nº 17. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. p. 31.

³⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Ed da Universidade de São Paulo, 1975. p. 363.

³⁶⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 177.

³⁶¹ Cf. Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. Op. Cit. p. 30; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IMI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. pp. 74-81.

³⁶² Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. Op. Cit. p. 30.

³⁶³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tributo*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1982, vol. 75. pp. 244-245.

procedência ou destino – atualmente previsto no artigo 152 da Constituição Federal; (b) a segunda medida consistia na adoção de “medidas ‘positivas’ de colaboração para integração da federação, sendo a principal delas o reconhecimento dos créditos acumulados pela incidência do imposto (sic) sobre (sic) circulação de mercadorias, ‘ainda que provenientes de outro Estado’”³⁶⁴.

Como medida para implantar esta cooperação, Dória lembra que os Atos Complementares nº 34 e nº 35, ambos de 1967, bem como os artigos 213 e 214 do Código Tributário Nacional, “estipularam a obrigatoriedade de que Estados pertencentes à mesma região geoeconômica celebrassem convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme do ICM”³⁶⁵.

Mesmo com a Comissão atenta e buscando discriminar à União federal impostos que tenham seus efeitos econômicos em âmbito nacional, no campo econômico da produção e da circulação restou atribuído aos Estados-membros o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria, “única figura tributária nova de relevância, trazida no bojo da reforma fiscal, (...) substitutivo do imposto (sic) de vendas e consignações, concebido para alimentar o fisco dos Estados por regulamentação direta”³⁶⁶, o que representou, logo de início, “um alargamento do campo de incidência, alcançando todas as modalidades de circulação das mercadorias e não apenas aquelas realizadas sob a forma do negócio jurídico da venda”³⁶⁷.

A novidade reside no caráter não cumulativo deste imposto, operado “no processo de incidência ou mensuração da base de cálculo de cada operação”³⁶⁸, com o objetivo de eliminar a incidência em cascata do imposto sobre vendas e consignações³⁶⁹, o que, em cada operação de uma cadeia plurifásica, tornava a base de cálculo cada vez mais elevada “pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias, e do próprio imposto que recaiu sobre (sic) as operações anteriores”³⁷⁰.

³⁶⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Renditas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. pp. 177-178.

³⁶⁵ Idem. Ibidem. p. 178.

³⁶⁶ Idem. Ibidem. pp. 173-174. Dória nos lembra que os Municípios receberam a competência para cobrança de um adicional deste imposto seguindo o esquema da tributação estadual “(alíquota não superior a 30% da instituída pelo Estado, art. 13), que viria ulteriormente, em virtude do Ato Complementar nº 31, de 28-12-1966, art. 1º., a se transformar numa participação no produto de tributo alheio, na base de 20%, encarregados os Estados da percepção da receita e sua distribuição aos Municípios”; Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 78.

³⁶⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Op. Cit. p. 174.

³⁶⁸ Idem. Ibidem. p. 174.

³⁶⁹ Sobre as vantagens e desvantagens para a economia de um tributo cumulativo, Cf. tópico 3.5.1.

³⁷⁰ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. nº 17. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966. p. 49.

“Afora o objetivo de atenuar os inconvenientes efeitos econômicos da incidência cumulativa do imposto sobre vendas e consignações”, com a introdução de um imposto não cumulativo na esfera estadual, os idealizadores da reforma tributária tiveram em vista a resolução dos conflitos nas operações mercantis interestaduais, um “problema ‘mais sério’ do ponto de vista da unidade nacional”, já que ambos os Estados envolvidos arrecadariam o imposto mediante “a fixação de uma alíquota-teto específica para as operações interestaduais, de sorte a equilibrar o montante do imposto do Estado produtor (...) com o percebido pelo Estado consumidor (...), sem maior ônus par o contribuinte”³⁷¹.

Assim, para estas medidas positivas pretendidas pela Comissão, neste caso o reconhecimento do imposto cobrado por outro Estado da Federação e tendo em vista este contexto de unidade nacional do sistema tributário, a Comissão propõe a inclusão no texto da Constituição a figura das Leis Complementares e a ampliação das atribuições das Resoluções do Senado.

Em relação às Leis Complementares, a quem a Constituição de 1946 não fazia referência expressa, a Comissão propõe então a inclusão destas como de atribuição do Congresso Nacional no artigo 65, e inclui o inciso XVI ao artigo 5º para estabelecer que o Congresso Nacional expeça leis complementares nos casos previstos na Constituição. Ainda, quanto à iniciativa das leis complementares, dentre outros titulares, fica atribuída às Assembleias Legislativas dos Estados, no *quorum* de mais de metade dos Estados e cada qual pela maioria de seus membros, para justificar o “caráter nacional, e não apenas federal, das leis complementares e, especificamente, pelo fato de que, em vários casos, a lei complementar está prevista (...) para regulamentação das relações dos Estados entre si, ou com a União ou os Municípios”³⁷².

Quanto à resolução do Senado Federal, este instrumento normativo já se encontrava previsto na Constituição de 1946, mas seu campo de atuação foi alargado para assegurar o resultado de unidade nacional do sistema tributário, na função “constitucional de ajustar a lei às condições econômicas atuantes, em um dado momento, em assunto que interesse simultaneamente (sic) a mais de um govêrno (sic)”³⁷³.

³⁷¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. pp. 80-81.

³⁷² Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, nº 17. pp. 33-35.

³⁷³ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. Op. Cit. p. 35.

Por se tratar de um imposto sobre o valor acrescentado³⁷⁴ de competência estadual foi preciso prever na Constituição que a norma de dedutibilidade do montante pago na operação anterior abrangia não só o imposto cobrado pelo mesmo Estado, mas também por outro, contribuindo “decisivamente para acentuar o caráter nacional do sistema tributário”³⁷⁵. Para eliminar a possibilidade de que esta situação de operações interestaduais pudesse resultar em obstáculo à integração do regime tributário, a Comissão propôs a competência do Senado Federal para, nos termos da lei complementar, elaborar Resolução para “a fixação de uma alíquota para o imposto (sic) incidente sobre (sic) as operações interestaduais (...) fazendo desaparecer as atuais desigualdades tributárias entre os Estados produtores e Estados consumidores”³⁷⁶.

Sacha argumenta que esta submissão do imposto a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado representa o “massacre da competência estadual”³⁷⁷. No entanto, como já observado³⁷⁸, e na esteira do pensamento de Alcides Jorge Costa, este regramento nacional não é da União enquanto ente parcial e foi necessário porque o imposto foi discriminado como de competência dos Estados, quando, por sua natureza, deveria ser de competência do governo central.

Houve, com isso, a necessidade de concentração ou federalização do sistema tributário a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, para operacionalização desta integração, que se pôde sentir, no caso do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias, na competência do Senado Federal, por meio de Resolução, e do Congresso por meio de Lei Complementar, para fixação dos níveis máximos de incidência e a fixação, bem assim dos pressupostos de incidência, bases de cálculo, contribuintes, isenções etc. que também serão estabelecidos por Lei Complementar e, ainda, na preferência de uma discriminação pelo produto da arrecadação aos Estados e Municípios ao invés de uma discriminação pela fonte³⁷⁹.

³⁷⁴ Sobre o ICM ser um imposto do tipo valor acrescentado, Costa observa que no “plano vertical, (...), embora norma alguma impeça a adoção de um imposto monofásico, isto será impossível a não ser que todos os Estados o façam ou que aquele que o fizer sozinho arrote as consequências da perda de arrecadação. No plano horizontal, o ICM está longe de ter uma generalidade que melhor lhe permita produzir os efeitos que se esperam de um imposto sobre o valor acrescentado”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 66).

³⁷⁵ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, nº 17. p. 49.

³⁷⁶ Idem. Ibidem. p. 49.

³⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 481.

³⁷⁸ Cf. tópico 2.2.

³⁷⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 181. Quanto à participação dos entes subnacionais no produto da arrecadação federal, este autor argumenta, em relação à incidência e arrecadação, ser “preferível que se realize ela por uma figura tributária

Na Constituição de 1967, bem como em sua emenda nº 01 de 1969, mantiveram a competência estadual do imposto sobre operações de circulação de mercadorias com limitações expedidas por normas de caráter nacional. “Substancialmente, permanecem as regras sobre a não-cumulatividade (sic) das incidências (...) incluindo-se no campo impositivo (...) as operações de circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos”³⁸⁰.

As limitações constitucionais atribuídas às Resoluções do Senado Federal e Lei Complementar permanecem: “(a) sua alíquota deverá ser uniforme para tôdas (sic) as mercadorias nas operações internas e interestaduais (art. 23, §5º)” – Resolução do Senado nº 65/1970; (b) Resolução do Senado Federal por iniciativa do Presidente da República estabelece alíquota teto nas operações internas, interestaduais e nas de exportação, nos termos do art. 23, §5º da Constituição de 1967/69; e “(c) não incidirá o imposto (sic) sobre (sic) que destinem ao exterior produtos industrializados e outros, que a lei indicar (art. 23, §7º). Ademais, o tributo é regulado, à exaustão, na legislação federal pertinente” – Decreto-lei nº 406/1968, Decreto-lei nº 834/1969 e Lei Complementar nº 04/1969³⁸¹.

Enfim, como observação dessa concentração de regulamentação nacional para o ICM, Dória afirma que seriam notáveis em termos de racionalização e economia, tanto para o sistema produtivo, quanto para as finanças públicas, se executada uma integração em uma só incidência dos impostos sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias no âmbito federal³⁸².

3.1. ICMS na Constituição Federal de 1988

Sob pena de digressão, não compreende como objeto deste trabalho maiores investigações acerca dos aspectos de incidência deste imposto, como seus aspectos materiais, conceito de operação, circulação e mercadoria, base de cálculo, aspecto temporal, enfim. Esforça-se, por outro lado, em verificar o caráter nacional do imposto e as regras de aplicação

unitária, cujo produto se divida entre as entidades interessadas, evitando-se a duplicação de legislação, máquina arrecadora (sic) e fiscalizadora, obrigações acessórias aos contribuintes, etc”. (Op. Cit. p. 172).

³⁸⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 84.

³⁸¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. pp. 198-199.

³⁸² Idem. pp. 178-179.

em todo o território nacional³⁸³. Como visto o legislador estadual do ICMS não possui liberdade para tratar deste tributo, “pois encontra limitações formais e materiais em face dos termos do que dispõe a Carta Magna, (...) porquanto os interesses nacionais são superiores em grau de importância”³⁸⁴.

No corpo da própria Constituição Federal, ao conceder a competência aos Estados para a instituição deste imposto, já restam estabelecidas algumas limitações e exclusões. Em outros momentos, as limitações e regramentos de uniformização são atribuídos às Leis Complementares, Resoluções do Senado Federal e deliberações entre os Estados³⁸⁵. Assim, a atual Constituição Federal manteve como atribuição do Congresso Nacional a prerrogativa de estabelecer “as normas de arrecadação e a base de incidência dos impostos estaduais (...) [como] contrapartida necessária da homogeneidade dessas regras no território nacional”³⁸⁶. “Não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional”³⁸⁷.

“Nesse sentido, o comando da uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras matrizes de incidência expedidas pelos Estados e Distrito Federal, terão que manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos”³⁸⁸.

No âmbito da competência impositiva estadual, foi mantido o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e adicionada competência para tributar a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação, conforme prescreve seu artigo 155. Serão tratadas então, neste momento, as

³⁸³ Ives Gandra da Silva Martins também manifesta entendimento no sentido de que o ICMS deveria ser um tributo federal. “Embora o regime adotado seja o da ‘não-cumulatividade’, - que guarda apenas semelhanças com a técnica e com o princípio do valor agregado, para o fim de viabilizar a desoneração da tributação das operações anteriores nas posteriores – este tributo de ‘vocaço nacional’ foi regionalizado, com a EC n.18/65, o CTN e pelas Constituies de 67 e 88”. (*Estmulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexes sobre a Concesso de Benefcios Fiscais no mbito do ICMS*. So Paulo: Noeses, 2012. pp. 01-02.

³⁸⁴ ELALI, Andr. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributrio Nacional*. So Paulo: MP Editora, 2004. p. 68.

³⁸⁵ “O ICMS no tem sua conformao nacional infraconstitucional restrita somente Lei Complementar prevista no art. 146 da CRFB/88. Muito pelo contrrio, h tanto leis complementares outras que regulam praticamente toda a imposio fiscal, como resolues do Senado Federal e, at mesmo, Convnios celebrados no mbito do Conselho Nacional de Poltica Fazendria”. (BINS, Luiz Antnio. *A Concesso de Benefcios Fiscais em Domnio de ICMS Luz da Interpretao Constitucional do Art. 155, 2, XII, “G”, da CF/88*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributrios. So Paulo: Noeses, 2009. p. 610).

³⁸⁶ ARRETCHE, Marta. *Democracia, Federalismo e centralizao no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 45.

³⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concesso de Isenes, Incentivos ou Benefcios Fiscais no mbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexes sobre a Concesso de Benefcios Fiscais no mbito do ICMS*. So Paulo: Noeses, 2012. p. 47.

³⁸⁸ Idem. *Incentivo Fiscal – Conflitos entre Estados*. In: Revista Trimestral de Direito Pblico. So Paulo: Malherios, setembro/1995, n 09. p. 137.

regras constitucionais sobre apuração do imposto, bem assim as regras constitucionais que afastam a incidência:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

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

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

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

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

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

Percebe-se que a característica principal deste imposto, por estas iniciais disposições constitucionais, é sua feição multifásica, “calculado sobre o valor adicionado em cada operação, desde a fonte de produção até a entrega das mercadorias” ao seu consumo, o que não afasta a possibilidade de incidência monofásica do imposto, incidindo também sobre o valor agregado, se a fase escolhida fosse o varejo, conforme já notara Alcides Jorge Costa, ainda na vigência da Constituição de 1967/69³⁸⁹.

Os incisos IV e V tratam da atribuição do Senado Federal para estabelecer as alíquotas e serão tratadas no tópico 3.3 deste capítulo. Os incisos VI, VII e VIII estabelecem regras de definição e aplicação de alíquotas em situações específicas. O inciso VI estabelece uma alíquota piso nas operações internas, que corresponderá à interestadual. Até o limite deste piso, o legislador estadual possui a liberdade para reduzir as alíquotas nas operações internas, abaixo deste piso é necessária deliberação entre os Estados autorizando que a redução de alíquota ultrapasse este limite³⁹⁰.

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

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

³⁸⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 85 e nota de rodapé nº 143. A não cumulatividade terá um investigação específica no tópico 3.5.

³⁹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *ICMS*. In: Conferências e Debates. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1989, nº 48. p. 180; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 06.

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
 - b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Quanto aos precitados incisos VII e VIII, “veiculam normas constitucionais de eficácia plena, encerrando, deste modo, comandos imperativos, de observância imediata e obrigatória”, trazendo de plano a previsão da distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual³⁹¹. Na hipótese da alínea “a” do inciso VII, a Constituição Federal adotou um misto de princípio da origem e princípio de destino, repartindo entre os Estado a arrecadação do ICMS, “cabendo ao estado do destino a diferença entre as suas alíquotas e a interestadual” conforme o que dispõe o inciso VIII. Já na hipótese da alínea “b” do inciso VII, caso em que o destinatário seja o consumidor final da mercadoria ou do serviço, o ICMS será devido integralmente no Estado de origem, isto é, para o Estado do produtor, industrial, comerciante ou prestador do serviço³⁹².

Ainda, como regra de apuração do imposto, a Constituição estabelece no artigo 155, §2º, XI que não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

No inciso X deste parágrafo, a Constituição prevê as situações em que não haverá incidência do ICMS. A alínea “a”, alterada pela emenda à constituição nº 42/2003, prevê a não incidência do imposto em operações ou prestações ao exterior, assegurada a manutenção do crédito da fase anterior para afastar a regra da reversão. Antes desta emenda constitucional, o dispositivo previa a não incidência de produtos semielaborados, definidos em lei complementar, que fossem destinados à exportação.

A desoneração das exportações sempre foi motivo de controvérsia. “No Brasil, os Estados sempre opuseram resistência à ideia da desoneração dos produtos exportados”³⁹³, ao ponto de alguns autores afirmarem que os Estados tem “se sujeitado à obrigatoriedade de restituir ao exportador créditos em face de uma política econômica e tributária da União Federal”³⁹⁴.

³⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 490.

³⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 512.

³⁹³ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 67.

³⁹⁴ ELALI, André. *Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2004. p. 77.

No entanto, não se trata de uma política econômica e tributária da União Federal, mas sim da Nação, que se pretende ver inserida num contexto de comércio internacional. Grande parte das Nações, inclusive o Brasil, adota, em operações internacionais, tributações sobre o consumo de incidência sobre o valor acrescido seguindo o princípio do país de destino³⁹⁵. “De modo geral, os países fazem as importações ficarem sujeitas ao imposto e as exportações, isentas”³⁹⁶ para que não haja a exportação de tributos.

Carrazza observa que o princípio do País de destino consagra a ideia de que “os países não devem exportar tributos, mas produtos e serviços”. Observa o autor que a imunidade de ICMS na exportação bem como a garantia de manutenção do direito aos créditos oriundos da aquisição destes produtos, ou de seus componentes, “refletiu a opção política do País de garantir a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional com – também neste caso – a neutralização do tributo cobrado nas operações anteriores (internas)”³⁹⁷.

Completando o quadro de imunidades, as alíneas “b”, “c” e “d” do artigo 155, §2º, X da Constituição Federal afasta a incidência do imposto sobre operações que destinem petróleo a outros Estados, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; sobre o ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial e nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Enfim, o inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição prescreve as matérias reservadas à regulamentação por Lei Complementar.

3.2. ICMS e Lei Complementar

As leis complementares são instrumentos primários de introdução de normas que se caracterizam por possuir um *quorum* qualificado de aprovação e tratam de matérias expressa ou implicitamente indicadas pela Constituição. Em que pese autores discordarem deste entendimento³⁹⁸, lei complementar apresenta natureza “ontológico-formal, isto é, matéria

³⁹⁵ Cf. tópico 3.5

³⁹⁶ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 67. Já em 1978 este lecionava que “o Brasil segue, (...), o exemplo de, praticamente, todos os países que têm (sic) um imposto sobre o valor acrescido” para adotar o princípio do país de destino.

³⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 498.

³⁹⁸ Hugo de Brito afirma ser irrelevante a matéria tratada pela lei para a definição da natureza de uma lei como complementar ou ordinária. “Não nos parece, porém, que a lei complementar qualifique-se pela matéria de

especialmente prevista na Constituição e o quorum qualificado a que alude o art. 69 da Constituição Federal”³⁹⁹.

No mesmo sentido, o prof. Alcides ensina que as leis complementares distinguem-se das leis ordinárias por dois fatores: “(a) formalmente porque sua aprovação exige maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional e (b) materialmente, por se referirem a matéria que a Constituição lhes reserva de modo explícito ou, excepcionalmente implícito”⁴⁰⁰.

Paulo de Barros lembra que o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, foi aprovada como lei ordinária na vigência da Constituição de 1946, que não previa a figura da Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. “Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988”⁴⁰¹.

Ruy Barbosa Nogueira ensina que o Código Tributário Nacional foi publicado com fundamento no artigo 5º, XV, “b” da Constituição de 1946 que conferia à União a competência para, por lei ordinária, “legislar sobre o campo mais amplo das ‘normas gerais de direito financeiro’”, no qual estava inserido o direito tributário. A lei ordinária nº 5.172/1966 passou a “denominar-se Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36 de 1967” que, pelo seu conteúdo, isto é, pela matéria que trata, veio as ser “ratificado como a lei complementar prevista no §1º do art. 19 da Constituição de 1967, reproduzido no §2º do art. 18 da Emenda Constitucional n. 1 de 1969”⁴⁰².

Quando da elaboração do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro ressaltava os aspectos positivos de uma codificação em geral, tinha como primeira justificativa a unificação do direito tributário federal, estadual e municipal, tendo em vista que “no mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados”. Com o objetivo de corrigir esta caótica situação foi introduzido na Constituição de 1946 o art. 5º,

que se ocupa. Sua qualificação decorre, isto sim, do procedimento, e do quorum de votação, por que ‘é exatamente o aspecto formal’, relacionado com a competência do órgão que edita a norma, o procedimento, o quorum, ‘que se presta para qualificar as normas jurídicas em geral’”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p.14).

³⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 60.

⁴⁰⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 57.

⁴⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. pp. 61-62.

⁴⁰² NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Ed da Universidade de São Paulo, 1975. p. 353.

XV, “b” para conferir competência à União para estabelecer normas gerais de direito financeiro na função de uniformizar em todo o território nacional as regras “sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco”⁴⁰³ no interesse da unidade nacional.

Nestes termos, afirma o autor, O Código Tributário é “‘Nacional’ e não ‘Federal’ porque aplicável aos tributos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”⁴⁰⁴. Alinhado ao já salientado neste trabalho⁴⁰⁵ quando do trato das características do Estado Federal, conforme ensinamentos de Kelsen e Oswaldo Aranha, Schoueri ensina que no território do Estado Federal existem normas válidas para todo o território nacional e outras com validade restrita em partes do território nacional. Neste raciocínio, existem no Brasil três ordens jurídicas distintas: a ordem jurídica nacional ou do Estado Federal; a ordem jurídica parcial do governo central, simplesmente federal e; a ordem jurídica parcial dos entes subnacionais⁴⁰⁶.

A lei complementar integra a ordem jurídica nacional e deve ser observada por todas as ordens jurídicas parciais, entendidas como a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, daí o caráter nacional da lei complementar⁴⁰⁷. Assim, “as ordens jurídicas parciais devem conformar-se à ordem jurídica nacional na qual se inserem. Se a lei complementar inova na ordem jurídica nacional, então cabe às leis ordinárias conformarem-se

⁴⁰³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 16; Sobre normas gerais, papel da lei complementar e o Código Tributário Nacional, por seu conteúdo didático, recomenda-se a leitura do texto do professor Luís Eduardo Schoueri in. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 68-88.

⁴⁰⁴ Idem. Ibidem. p. 29.

⁴⁰⁵ Cf. Tópico 1.3.

⁴⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 74; BORGES, José Souto Maior. *Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 150. São Paulo: Dialética, março/2008. pp. 67-78; Paulo de Barros afirma a existência de quatro plexos normativos distintos na Federação brasileira: “a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe dos preceitos jurídicos dos Municípios”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 46).

⁴⁰⁷ Autores como Roque Carrazza, ao que parece, discordam e afirmam que “as normas gerais em matéria de legislação tributária, em rigor, não obrigam nem ao Poder Legislativo (que busca suas competências diretamente na Constituição), nem ao Poder Executivo (que, com maior ou menor grau de liberdade, cumpre as determinações válidas do Legislativo”. Isso porque, argumenta o autor, a lei complementar se limita a declarar a Constituição, já que esta já se encarregou de estabelecer as limitações da competência tributária. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 927-930).

àquela ordem”⁴⁰⁸. Lei Complementar “é uma lei nacional, uma lei da Federação, produzida pelo aparelho legislativo da União e emprestado a todas as unidades federativas”⁴⁰⁹.

Assim, tendo em vista a integração do sistema tributário nacional no contexto de unidade nacional, para conferir “harmonia e uniformidade à disciplina jurídica do ICMS”⁴¹⁰, a Constituição Federal outorga matérias para disciplina da lei complementar a quem todos os Estados e Distrito Federal devem obediência. O Artigo 155, §2º, XII da Constituição Federal prescreve⁴¹¹:

XII - cabe à lei complementar:

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

Em relação à alínea “e” Carrazza⁴¹² afirma que encontra-se “implicitamente revogada, por força da redação que a Emenda Constitucional 42/2003 deu ao art. 155, §2º, X, “a” da CF e, do mesmo modo, em relação à alínea “f” que se encontra parcialmente revogada pela mesma emenda, na parte à previsão de casos para manutenção de créditos em operações que destinem mercadorias ao exterior.

Verifica-se que o exercício da competência tributária conferida aos Estados e Distrito Federal para instituição do ICMS está limitada aos termos da lei complementar “em respeito

⁴⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 75.

⁴⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 10.

⁴¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 51.

⁴¹¹ Para uma leitura mais detalhada sobre cada matéria ligada ao ICMS a ser tratada pela Lei Complementar, CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 549-561.

⁴¹² Idem. Ibidem. p. 549.

ao princípio federativo, com o objetivo de, respeitada as diversidades entre as regiões, promover o valor igualdade, refletido na homogeneidade da tributação pelo ICMS”⁴¹³.

Em relação ao regime de compensação do imposto, previsto na alínea “c”, Carrazza afirma o legislador complementar não pode interferir nos aspectos substanciais do direito de compensação. A lei complementar, na melhor das hipóteses, disciplinará o procedimento de constituição, registro e utilização do crédito de ICMS⁴¹⁴. Não obstante o STF e o STJ já manifestarem posicionamento no sentido de que Lei Complementar é competente para estender ou limitar o direito ao crédito⁴¹⁵.

Isto porque o “regime de compensação não foi traçado exhaustivamente pela CF/88. Pelo contrário, foi a própria Carta que atribuiu à lei complementar a competência para criar os moldes por meio dos quais opera-se a” compensação⁴¹⁶.

A Lei Complementar que desempenha o papel exigido pelo artigo 155 §2º, XII da Constituição Federal é a de nº 87 de 13 de setembro de 1996, com exceção da alínea “g”, regulada pela Lei Complementar nº 24/1975⁴¹⁷. A Lei Complementar nº 87/1996 “tem como função a uniformização da atividade dos respectivos poderes legislativos [estaduais], permitindo a manutenção do pacto federativo e evitando-se a guerra fiscal”⁴¹⁸.

Esta Lei Complementar “ficou conhecida como a lei que desonerou as exportações e os produtos semielaborados da incidência do” ICMS, e o com ela o “governo federal” impôs perdas de receita aos Estados exportadores⁴¹⁹. Marta Arretche, para investigar se realmente foi o governo federal que prejudicou a receita dos Estados, elaborou uma pesquisa tendo como premissa se a Lei Complementar foi aprovada conforme o mandamento constitucional ou se a União ultrapassou a barreira de sua jurisdição para que a aprovação desta lei tivesse sucesso. A conclusão é de que a aprovação da Lei Kandir representou a continuidade das disposições

⁴¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 51.

⁴¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. 409.

⁴¹⁵ Cf. STF. RE nº 195.894-RS. Segunda Turma. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ 16/02/2001; STJ. REsp nº 18.361-SP. Segunda Turma. Relator Ministro Hélio Mosimann, DJ 07/08/1995

⁴¹⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A Construção da Regra Técnica de Não Cumulatividade e a Reconstrução da Regra Matriz do ICMS*. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 2009. p. 788.

⁴¹⁷ Cf. tópico 3.4.

⁴¹⁸ BERCOVICI, Gilberto (coord.) e outros. *O Federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias de pesquisa*. In: Revista Jurídica. vol. 10. nº 90. Brasília: abr-maio 2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/revistajuridica>>. Acesso em 31/10/2011. pp. 10-11.

⁴¹⁹ ARRETCHÉ, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 45.

constitucionais, isto é, cumpriu o que a Constituição de 1988 lhe determinou. “Longe de ser fraco para legislar sobre matérias desse tipo, o governo federal estava instado a fazê-lo”⁴²⁰.

As deliberações para aprovação da Lei Complementar nº 87/1996 “não envolveram, portanto, recentralização da autoridade na União, mas sim continuidade e desenvolvimento de decisões da Assembleia Constituinte”⁴²¹.

Por decisão metodológica, seria demasiado extenso realizar uma análise de cada matéria regulada pela Lei Complementar nº 87/1996. No entanto, o que importa para o momento é consignar o papel da lei complementar para o exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal quando da instituição do ICMS, para que haja uma uniformização dos sujeitos passivos, base de cálculo, definição de estabelecimento, regime de compensação do imposto, substituição tributária, concessão de incentivos, enfim.

3.3. ICMS e Resolução do Senado

Conforme dispõe o artigo 59, VII da Constituição Federal, o processo legislativo compreende a elaboração de resoluções, entre elas a do Senado Federal. Portanto, “revestem-se do ‘status’ jurídico próprio da lei ordinária e, atuando em setores que a Constituição lhes demarca, são também instrumentos primários de introdução de normas primárias”⁴²². A fixação de alíquotas do ICMS, ou de seus limites, é de competência do Senado Federal que se justifica “por ser a Casa Legislativa dos Estados da Federação”⁴²³.

Artigo 155 (...) §2º (...)

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

⁴²⁰ ARRETCHE, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 46.

⁴²¹ Idem. Ibidem. p. 67.

⁴²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 74.

⁴²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 512; No tópico 1.3.1 deste trabalho restou consignado que no Brasil, em verdade, o Senado Federal é uma casa partidária e apenas formalmente representa a casa dos Estados.

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

Por meio destes dispositivos, a Constituição buscou estabelecer “todo um controle da determinação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal”⁴²⁴. A Constituição de 1988 aboliu a necessidade da uniformidade de alíquota exigida na Constituição de 1967/69, se bem que, “dizia a Constituição que a alíquota era uniforme, mas no entanto, através de reduções de base de cálculo, na verdade, o que se tinha estabelecido era um sistema um pouco caótico de alíquotas múltiplas”⁴²⁵.

No caso do inciso IV a Constituição encerra uma ordem e o Senado Federal deverá estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação⁴²⁶. O Senado Federal cumpriu seu papel e publicou a Resolução RSF nº 22/1989⁴²⁷ que fixa a alíquota interestadual em doze por cento, ressalvadas as operações e prestações realizadas a partir das Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, cuja alíquota foi fixada em sete por cento.

A transferência de renda e a busca do equilíbrio econômico aqui é evidente, na medida em que os Estados do Sul e Sudeste, com os maiores PIB estaduais da nação, quando recebem mercadorias dos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo recebem uma diferença menor ao tributar apenas o resultado da subtração entre sua alíquota interna e interestadual de 12%. No lado oposto, os Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo terão uma diferença maior para receber quando ingressarem em seus territórios mercadorias dos Estados do Sul e Sudeste, tributadas a 7% contra sua alíquota interna, além, obviamente, do valor agregado.

⁴²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 05.

⁴²⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na Constituição*. In: Conferências e Debates. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro-dezembro/1988, nº 46. p. 167.

⁴²⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *ICMS*. In: Conferências e Debates. Revista de Direito Tributário. Nº 48. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1989. p. 180; SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 7ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 686.

⁴²⁷ Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Recentemente, em razão da denominada “Guerra dos Portos”, que consistia na concessão de incentivos fiscais de ICMS na importação, o Senado Federal publicou a polêmica⁴²⁸ resolução RSF nº 13/2012⁴²⁹, para estabelecer a alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Em relação às operações internas de cada Estado estampadas no inciso V, isto é, vendedor e comprador localizados no território do mesmo Estado, a Constituição atribui uma faculdade, e não obrigação, ao Senado Federal para fixar as alíquotas mínimas e máximas. O objetivo da alínea “a” do inciso V é de prevenir “possíveis tentativas de algum Estado vir a conceder atrativo à instalação ou desenvolvimento de empresas em seu território, através da fixação alíquotas menores para o ICMS devido nas operações realizadas internamente”⁴³⁰.

Na realidade, em razão do inciso VI⁴³¹ do §2º do artigo 155 da Constituição Federal esta alíquota mínima já existe e corresponde à alíquota de interestadual de 12% ou de 7% a depender da região do País e, até este limite, os Estados fixarão livremente as alíquotas internas⁴³².

Quanto à alínea “b” é facultado ao Senado Federal fixar alíquotas máximas nas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados. Difícil é constatar o que vem a ser conflito específico de Estados, pois, é a partir da existência do

⁴²⁸ Cf. tópico 5.1.

⁴²⁹ O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

⁴³⁰ Cf. OLIVEIRA, José Jayme de Macedo Oliveira. *Impostos Estaduais*. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord). *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 71; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 05.

⁴³¹ Em razão da redação deste dispositivo, Ives Gandra argumenta que a alíquota inferior à interestadual tem natureza de incentivo fiscal, daí a razão de a Constituição exigir a forma prevista no artigo 155, §2º, XII, “g”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, janeiro de 2005, nº 112. p. 135, nota de rodapé nº 03).

⁴³² Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 512; MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética: 1997. p. 96.

conflito que nasce a faculdade do Senado Federal⁴³³. Ainda, se a solução adotada na resolução do Senado terá validade apenas para os Estados em conflito. A indagação é feita por Alcides Jorge Costa e, a não ser que conflito específico de Estados se refira a todos os Estados, o autor argumenta que “a alíquota máxima das operações internas deveria restringir-se aos Estados que tenham determinado conflito, porque ela se destina a resolver conflito específico”⁴³⁴.

Percebe-se que a razão da existência destes incisos IV, V e VI do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, bem como da letra ‘g’ do inciso XII reservada à disciplina da Lei Complementar, “reside na necessidade de adaptação de um tributo de vocação nacional para sua conformação jurídica regional”⁴³⁵.

3.4. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ

Em matéria tributária, o artigo 100 do CTN estabelece que convênios são normas complementares de direito tributário e podem ser definidos como espécie de ato coletivo utilizados “como instrumento de acordo de vontades, no âmbito do setor público”⁴³⁶. São, assim como as decisões dos órgãos administrativos, normas complementares das leis, tratados e das convenções internacionais e dos decretos, por isso, subordinados à lei⁴³⁷.

Luciano Amaro⁴³⁸ ensina que estes convênios “são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vista à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal”, diferentes dos convênios previstos na forma da Lei Complementar nº24/1975, que são “instrumentos das deliberações a que se refere o art. 155, §2º, XII, g, da

⁴³³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *ICMS. In: Conferências e Debates. Revista de Direito Tributário. Nº 48.* São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1989. p. 180; MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS.* São Paulo: Dialética: 1997. p. 96.

⁴³⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na Constituição. In: Conferências e Debates. Revista de Direito Tributário. Nº 46.* São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro-dezembro/1988. p. 168.

⁴³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.* p. 134.

⁴³⁶ GRAU, Eros Roberto. *Convênio e Contrato. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. Vol. 20.* São Paulo: Saraiva, 1978. p. 378.

⁴³⁷ COSTA, Alcides Jorge. *Isenções de ICM. In: Direito Tributário Atual. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 3,* 1983. p. 313.

⁴³⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006. p.190; No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 43.

Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário⁴³⁹, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação”.

Na reforma tributária operada com a emenda constitucional nº 18/1965, conferindo aos Estados um imposto de consumo sobre o valor agregado, o ICM, Bonilha relembra a crença da Comissão de que a adoção desta técnica seria a solução para eliminar a “guerra fiscal” nas operações interestaduais existente na vigência do antigo imposto sobre vendas e consignações. No entanto, completa o autor, esta esperança de extinguir os conflitos no plano do comércio interestadual pela adoção da técnica não cumulativa e a definição de uma alíquota teto nestas operações, frustra-se por completo⁴⁴⁰.

Isto porque o choque entre os chamados Estados produtores e Estados consumidores adquire nova feição pela intensiva utilização do ICM “para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos ou incentivos que desvirtuam as características básicas do imposto, estabelecendo-se clima de aberta concorrência entre os Estados”⁴⁴¹.

Por esta razão, o Ato Complementar nº 34/1967 dispôs em seu artigo 1º que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica deveriam celebrar convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais relativamente ao ICM. Com este dispositivo, os convênios eram exigidos regionalmente, mas, “na prática, as regiões geo-econômicas (sic) foram reduzidas a duas: uma abrangendo os Estados do Sul, do Sudeste e do Centro-Oeste e outra, os Estados das regiões Norte e Nordeste”⁴⁴².

A Emenda à Constituição nº 01/1969 incluiu o §6º, artigo 23⁴⁴³ e com fundamento neste dispositivo foi publicada a Lei Complementar nº 24/1975 estabelecendo a exigência de convênios celebrados entre os Estados para a concessão de isenções para fins de solucionar esta “guerra fiscal”. “Daí em diante, as isenções passaram a ser concedidas por Convênios

⁴³⁹ Sobre a natureza jurídica dos convênios celebrados pelo CONFAZ e sua necessidade de ratificação, ver tópico 4.2.2.

⁴⁴⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 109.

⁴⁴¹ Idem. Ibidem. p. 109.

⁴⁴² COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 86.

⁴⁴³ Art. 23. (...)

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

firmados por todos os Estados e não mais apenas pelos da mesma região geo-econômica (sic)”,⁴⁴⁴.

Assim é criado o denominado Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, composto por Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, sob a coordenação do Ministério da Fazenda⁴⁴⁵, “tendo por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”⁴⁴⁶.

Na Constituição Federal de 1967/69, como se vê, a expressão “convênios” era uma exigência expressa para que os Estados pudessem conceder isenção. Na Constituição Federal de 1988 não aparece a expressão “convênios”, mas sim “deliberações”, para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais realizadas da forma como disciplinar a Lei Complementar nos termos do art. 155, §2º, XII, “g”.

A expressão “convênio” aparece no Ato das Disposições Constitucionais e Transitórias – ADCT, em seu artigo 34, §8º conferiu provisoriamente aos Estados e Distrito Federal, mediante convênio celebrado na forma da Lei Complementar nº 24/1975, a competência para normatizar o ICMS se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto, e tal convênio vigoraria enquanto não fosse publicada esta Lei Complementar⁴⁴⁷.

“O convênio sobre ICMS somente poderia regular matéria omissa na legalidade preexistente à vigência da CF”, com a função de apenas preencher os vazios legislativos, como, por exemplo, a exigência do ICMS sobre serviços⁴⁴⁸. Assim, “o citado art. 34, §8º, do ADCT não conferiu poderes aos Estados para alterarem matéria já regulada pelo legislador complementar”⁴⁴⁹, mantendo-se a vigência do decreto-lei nº 406/1968 que já regulava a incidência do imposto sobre operação com circulação de mercadorias.

Com base neste dispositivo o CONFAZ publicou em 16 de dezembro de 1988 o Convênio nº 66. “O caráter deste, como se nota, era de provisoriedade, cessando sua eficácia

⁴⁴⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 86.

⁴⁴⁵ SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, jan/2005, nº 112. p. 28.

⁴⁴⁶ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 73.

⁴⁴⁷ ARRETCHE, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 67.

⁴⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 08. p. 94.

⁴⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004. p. 33.

jurídica tão logo adviesse o instrumento introdutor apropriado”. Este instrumento foi publicado em 1996, no caso, a Lei Complementar nº 87/1996, que revogou quaisquer convênios que regulamentavam o ICMS⁴⁵⁰.

A diferença entre as expressões convênio e deliberação consiste no fato de que *convênios* exigem unanimidade, já que representa um acordo com uma conjugação de interesses e, para isso, necessita da adesão de todos para a expressão da vontade das partes. Este é justamente o ponto que diferencia os contratos dos convênios, na medida em que nos contratos as partes possuem interesses opostos e nos convênios os interesses são paralelos ou convergentes, por isso todos devem estar de acordo⁴⁵¹. Eros Grau se refere aos convênios como “instrumento de declaração de vontades que se encontram e se integram, dirigindo-se, todas elas, a um objetivo comum, sem que, portanto, umas às outras se oponham”⁴⁵².

Neste diapasão, o artigo 2º da LC 24/75 estabelece que os convênios sejam celebrados em reuniões em que tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal e o §2º do mesmo artigo estabelece que concessão de benefícios dependa sempre de decisão unânime dos Estados representados.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁵³ argumenta que a Lei Complementar nº 24/1975 foi editada com fundamento na Constituição de 1967, com redação da Emenda Constitucional nº 01/1969, sob um contexto socioeconômico diferente do atual Constituição, a de 1988. Tratava-se de um “período que se caracterizou pelo autoritarismo extremado e pela predominância do Poder Executivo, reduzido que foi o Poder Legislativo a uma função decorativa”⁴⁵⁴.

Assim, se quando aprovada esta lei a Constituição referia-se expressamente aos convênios, naquele momento “a aprovação por unanimidade era requisito indispensável para conferir ao ICM a uniformidade então constitucionalmente preconizada, hoje esse pressuposto

⁴⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 53.

⁴⁵¹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Convênio e Contrato*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. Vol. 20. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 379; Alcides Jorge Costa também afirma se o convênio *um acordo entre Estados para conceder isenção, benefícios e incentivos*. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 87).

⁴⁵² GRAU, Eros Roberto. Op. Cit. p. 380.

⁴⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 55.

⁴⁵⁴ COSTA, Alcides Jorge. *Isenções de ICM*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 3, 1983. p. 321.

não deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-lo em situações peculiares”⁴⁵⁵.

Já a expressão *deliberações* não exige unanimidade, pois não representa um acordo entre partes, mas com ela parece não ser contrária. Souto Maior Borges argumenta que outras formas de deliberação multilateral podem ser previstas pela Lei Complementar para a autorização de concessão de incentivos fiscais, o convênio é apenas dessas formas de deliberação, “seguramente incluso nelas. Até porque é a forma mais própria para essa deliberação”⁴⁵⁶. Em diversas partes do texto constitucional o termo *deliberação* aparece e não está ligada a uma aprovação unânime, como por exemplo, a deliberação do Congresso Nacional para conversão da medida provisória em lei ordinária nos termos do artigo 62.

Na confederação ou em organizações internacionais, compostas por Estados soberanos, os convênios – como sinônimo de tratado internacional⁴⁵⁷, “todas as regras gerais são aprovadas por todos os membros (regra da unanimidade) – e não pode haver evolução das regras sem aprovação separada por cada membro”⁴⁵⁸. Já na Federação, em que os membros não são dotados de soberania e se submetem a um ordenamento jurídico único, o da Nação, “as decisões são tomadas por maioria, ainda que qualificada, possibilitando que qualquer estado-membro fique eventualmente submetido a linhas de atuação que não aprovou”⁴⁵⁹.

Com argumento de que votação unânime entre os Estados para autorização de concessão de incentivos fiscais é incompatível com o ordenamento jurídico e com a própria natureza do Estado Democrático de Direito, tendo em vista de que não há na Constituição Federal a exigência de unanimidade para aprovação de qualquer medida, por mais relevante que seja, nem mesmo para aprovação de emendas à Constituição, o Distrito Federal propôs a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental ADPF nº 198 para fins de ver declarada a inconstitucionalidade dos artigos 2º, §2º e artigo 4º, §1º e §2º da Lei Complementar nº 24/1975.

⁴⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 55.

⁴⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 08. pp. 95-96.

⁴⁵⁷ Cf. Sobre o assunto, Schoueri: “Convênios são fonte de Direito Tributário. São – permita-se a metáfora na liberdade didática – tratados entre os integrantes da Federação”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2011. p. 111); Comissão de Redação. *Convênio*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. Vol. 20. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 378.

⁴⁵⁸ RABAT, Márcio Nuno. *A Federação: Centralização e Descentralização do Poder Político no Brasil*. Disponível em <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1460/federacao_centralizacao_rabat.pdf?sequence=1> . Distrito Federal: Câmara dos Deputados, 2002. Acesso em 26/12/2011. p. 05.

⁴⁵⁹ RABAT, Márcio Nuno. Op. Cit. p. 05.

Resumidamente, o Distrito Federal argumenta que ao exigir unanimidade dos Estados para a concessão dos benefícios, tal diploma legal ofende o princípio da supremacia da vontade da maioria, bem como a necessária autonomia dos estados federados, violando, destarte, os princípios democrático e federativo, bem assim o princípio da proporcionalidade, uma vez que a exigência da unanimidade se mostra claramente desproporcional. O Relator é Ministro Dias Toffoli, e negou a concessão de medida liminar para suspensão destes dispositivos e a arguição está ainda pendente de julgamento.

Ainda, tramitam no congresso nacional os projetos de lei nº 240/2006 e nº 85/2010 para a alteração da Lei Complementar nº 24/1975. O projeto de lei nº 240/2006, de autoria do Senador Flexa Ribeiro, propõe a alteração do artigo 2º, §2º para condicionar a aprovação para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais ao *quorum* de quatro quintos dos Estados sob a justificativa de que a Lei Complementar nº 24/1975 “foi além dos limites constitucionais, ferindo de morte a autonomia federativa e praticamente inviabilizando a concessão de benefícios fiscais”⁴⁶⁰.

O projeto foi aprovado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ, com uma emenda que acrescenta, no art. 2º da Lei, na forma do projeto, um inciso II condicionando a aprovação dos benefícios, além do voto favorável de quatro quintos dos votos presentes, ao voto favorável da maioria simples dos representantes presentes, por região do País.

A CCJ deixa consignado em seu relatório que, apesar de esta redação da Lei Complementar nº 24/1975 estar vigente há mais de 30 anos, considera que atualmente o poder de veto individual é um exagero de “interferência na autonomia política das demais unidades, principalmente levando em conta que, no limite, será a vontade política de 1/27 (um vinte e sete avos) bloqueando a (...) a autonomia somada de 26/27 (vinte e seis vinte e sete avos) dos Estados”⁴⁶¹.

O projeto de nº 85/2010⁴⁶², de autoria do ex-Senador Marconi Perillo, propõe, dentre outras medidas, a alteração do artigo 2º, §2º para condicionar a aprovação de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais por decisão da maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal.

⁴⁶⁰ Projeto de Lei do Senado nº 240/2006– Complementar. Disponível em < <http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/8658.pdf>>. Acesso em 21/12/2011. p. 02.

⁴⁶¹ Parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 240, de 2006 – Complementar. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=23404&tp=1>>. Acesso em 21/12/2011. p. 04.

⁴⁶² Projeto de Lei do Senado nº 85/2010– Complementar. <<http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/75328.pdf>>. Acesso em 21/12/2011.

Propõe o autor a alteração dos incisos I e II do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975⁴⁶³ por existir uma evidente usurpação do Poder Judiciário, com ofensa à separação dos poderes, já que os Estados que se sentem prejudicados com uma concessão unilateral de incentivo fiscal de outro Estado, aplica uma dupla sanção ao invalidar a lei concessiva do benefício e negar o crédito do valor correspondente ao dispensado na origem.

Com isso, o autor propõe que o descumprimento das regras passe a ser considerado como desrespeito ao art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o qual estabelece que são “requisitos essenciais da responsabilidade fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”, para fins de bloquear as transferências voluntárias ao Estado ou Distrito Federal infrator. O autor do Projeto ainda acresce a possibilidade de aplicação do Código Penal e de outras peças legais como forma de penalizar o administrador público que der causa ao descumprimento da lei.

A Comissão de Assuntos Econômicos – CAE, em seu parecer⁴⁶⁴ afirma que não encontra inconstitucionalidades no projeto analisado, mas apresenta uma emenda para exigir, além da aprovação da maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal, que pelo menos um Estado de cada uma das cinco Regiões Geográficas do País aprove a medida. Ainda, a Comissão propõe a alteração do artigo 8º para aplicar as penalidades fixadas no § 3º do artigo 23 da Lei Complementar nº 101/2000, bem como das previstas no artigo 73⁴⁶⁵.

Alfred Stepan afirma haver vantagem na existência de acordos consensuais quase unânimes para certas questões constitucionais fundamentais a fim de impedir a tirania da maioria. “No entanto, uma ‘regra de unanimidade’ ou mesmo a rígida exigência de

⁴⁶³ 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.

⁴⁶⁴ Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 85, de 2010 – Complementar. Disponível em < <http://www6.senado.gov.br/mate-pdf/78762.pdf>>. Acesso em 21/12/2011.

⁴⁶⁵ Art. 23. (...)

§ 3o Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

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

(...)

Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.

‘supermaiorias’ em decisões governamentais de rotina, pode ser contraditória com os valores da eficácia e da igualdade (...) e confere às minorias grande poder de obstrução”⁴⁶⁶.

Alerta o autor, todavia, que nestas circunstâncias de supermaiorias ou unanimidade dentro de uma Federação, em que se confere grande poder de obstrução às minorias, pode gerar uma situação de que estas minorias sintam-se seduzidas “a tirar proveito de sua posição de bloco de obstrução para extrair vantagens de ‘monopólio’ (*rent-seeking-rewards*)”. Com esta preocupação, conclui o autor que “grupos com poder de obstrução incorporados na Constituição podem criar sérios problemas para o funcionamento legítimo e eficaz da democracia”⁴⁶⁷.

Seguindo estes argumentos, é preciso verificar se a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS é uma questão constitucional fundamental, já que ligado ao princípio federativo. Ives Gandra afirma que a exigência de unanimidade nas deliberações dos Estados e do Distrito Federal “decorre de não ter o constituinte estabelecido quorum menor para aprovação dos estímulos fiscais”. Afirma o autor que a dicção do artigo 155, §2º, XII, g, fala em Estados e Distrito Federal, “o que representa unanimidade, pois não oferta exceções deliberativas, nem a possibilidade de exclusões de Estados ou do Distrito Federal. (...) Isto ocorre porque concedidos sem autorização unânime, poderiam provocar descompetitividade”⁴⁶⁸.

Por essa razão, com base apenas na Constituição Federal, que Ives Gandra entende ser elemento fundamental a possibilidade de “reduzir o peso do tributo nas operações internas e interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária” sem uma aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal, sob pena de haver ofensa à livre concorrência prevista no artigo 170, IV, à isonomia prevista no artigo 150, II e na atribuição constitucional de que só a União pode estabelecer incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País, nos termos do artigo 151, I. Portanto, a Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionada pela Constituição Federal e a unanimidade, conclui o autor, é princípio fundamental destinado a preservar a Federação e, portanto, cláusula pétrea⁴⁶⁹.

⁴⁶⁶ STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do ‘Demos’*. Tradução Vera Pereira. Abril/1999. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>>. Acesso em 26/12/2011. p. 07.

⁴⁶⁷ Idem. Ibidem. pp. 07-08.

⁴⁶⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 06-07.

⁴⁶⁹ Idem. Ibidem. pp. 13-17.

Tércio afirma que a concessão unilateral de incentivos fiscais quebra a unidade que a Constituição quis dar ao ICMS e a ofensa à concorrência é presumida, isto é, “os concorrentes de outros Estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum”⁴⁷⁰.

Paulo de Barros Carvalho não contesta a constitucionalidade da Lei Complementar nº 24/1975 e em seu discurso é possível constatar o entendimento de que a lei foi recepcionada pela Constituição de 1988, no entanto, pelo menos neste ponto acerca da unanimidade, acredita que a unanimidade não deva ser tratada com tanta rigidez, uma cláusula pétrea como sustenta Ives Gandra, tendo em vista que há unidades federativas em situação precária de desenvolvimento. Assim, propõe que uma solução razoável, *lege ferenda*, nestes casos de busca pelo desenvolvimento de uma região em notória desigualdade, com a alteração do *quorum* para dois terços, para “tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com consequente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988” já que a exigência de unanimidade praticamente inviabiliza a faculdade do uso de incentivos e benefícios fiscais⁴⁷¹.

Alcides Jorge Costa⁴⁷² e o Supremo Tribunal Federal⁴⁷³ também adotam o entendimento de que a Lei Complementar nº 24/1975 não é incompatível com a Constituição Federal. Assim, atualmente, para a deliberação de Estados e Distrito Federal relativamente à concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, deverá ser realizada mediante convênio aprovado por unanimidade, já para a revogação de tais isenções, incentivos ou benefícios fiscais é exigido o *quorum* de quatro quintos dos membros representados no CONFAZ, nos termos do artigo 2º, §2º da referida lei. Ressalte-se que “somente os votos dos representantes dos Estados e do Distrito Federal devem ser computados, cabendo ao representante do Poder Executivo da União apenas a presidência das discussões”⁴⁷⁴.

⁴⁷⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 281.

⁴⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 56-57.

⁴⁷² COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 86.

⁴⁷³ “é a Lei Complementar nº 24/1975, que foi recebida por esse dispositivo constitucional (art. 155, §2º, XII, “g”) e cuja vigência, após a promulgação da atual Constituição, é expressamente reconhecida pelo art. 34, §8º, do ADCT” (STF. ADIN 2157-5, Pleno. Rel. Min. Moreira Alves. 28/06/2000).

⁴⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 55.

A Constituição de 1988 requer a deliberação dos Estados e do Distrito federal em situações que exigem este consenso dos membros da federação. Assim, exige-se deliberação mediante convênio para autorizar a fixação de alíquota interna inferior à prevista para as operações interestaduais nos termos do artigo 155, §2º, VI, exige-se o convênio para autorizar Estados e Distrito Federal a conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais nos termos do artigo 155, §2º, XII, “g”, bem assim, conforme artigo 155, §4º, IV, para definição de alíquotas incidentes em regime monofásico sobre combustíveis e lubrificantes e também será necessária a deliberação dos Estados e Distrito Federal para estabelecer as regras necessárias para aplicação desta incidência monofásica, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto conforme o que dispõe o artigo 155, §5º. Tais situações serão deliberadas mediante convênio consoante o disposto na Lei Complementar nº 24/1975.

A investigação sobre a natureza jurídica dos convênios para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, para fins de detectar se sua aprovação já concede os benefícios ou se possuem natureza autorizativa, necessária, portanto, a edição de uma lei em cada Estado para a concessão do incentivo, será realizada no capítulo 4, tópico 4.2.2.

3.5. ICMS e Não Cumulatividade

3.5.1. Aspectos Históricos

Observa Bonilha que a positivação da não cumulatividade no direito brasileiro não foi uma inovação “operada pela reforma tributária implantada com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, (...) salvo no plano da Constituição. Preexistia na legislação do antigo imposto de consumo sistema de incidência sobre o valor acrescido”⁴⁷⁵.

A possibilidade de abatimento do montante devido em uma operação de venda de mercadoria com o montante recolhido em montante anterior surge no Brasil, pela primeira vez, no plano legal, Lei nº 2.974/1956, que conferia ao Contribuinte do imposto de consumo a

⁴⁷⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. pp. 57-58.

possibilidade de abater do montante devido nas vendas de bens no mercado interno com o valor do imposto recolhido na operação de importação⁴⁷⁶.

Em 1958, a Lei nº 3.520 ampliou o alcance desta não cumulatividade no imposto de consumo ao permitir que o industrial deduzisse do montante a pagar o valor do imposto devido na aquisição de matérias-primas utilizadas na produção⁴⁷⁷.

Neste período surgem as discussões entre o Fisco, que aceita a dedução de impostos apenas de “componentes que se integram efetivamente no produto” – o chamado crédito físico; e os contribuintes, que “advogam interpretação mais liberal e consentânea com o texto editado e as contingências dos processos de industrialização”⁴⁷⁸.

O imposto de consumo, de competência da União, foi substituído pelo IPI – imposto sobre produtos industrializados, por meio da Emenda à Constituição nº 18/1965. Com esta reforma, a não cumulatividade foi elevada ao plano constitucional, ao restar previsto no artigo 11, parágrafo único, que o IPI será não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

No âmbito estadual, como visto no início deste capítulo, a não cumulatividade surge diretamente na Constituição Federal com a citada EC nº 18/65, que retirou do sistema tributário nacional o antigo imposto sobre vendas e consignações, imposto plurifásico e cumulativo, para incluir o ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que será plurifásico e não cumulativo, abatendo-se em cada operação, nos termos do disposto em Lei Complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, conforme artigo 12, §2º, da Constituição de 1946. Antes desta reforma, o imposto estadual – IVC, “tratava-se de imposto multifásico, incidente sobre cada venda, em todas as fases da circulação de mercadorias, desde a fonte produtora até o consumidor final”⁴⁷⁹, isto é, era um imposto que incidia em cascata.

Conforme o citado relatório da Comissão da Reforma Constitucional, introduzir no âmbito estadual um imposto do tipo valor acrescido tinha o objetivo era eliminar os “malefícios econômicos da superposição em cascata”, com incidências repetidas sobre bases

⁴⁷⁶ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 62.

⁴⁷⁷ Cf. Idem. Ibidem. p. 66; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 06.

⁴⁷⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 66.

⁴⁷⁹ COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. p. 03.

de cálculo cada vez mais altas por incorporarem como custo o tributo recolhido na etapa anterior e gerava a integração vertical das empresas⁴⁸⁰.

Ainda, o tributo cumulativo de um imposto sobre vendas apresenta a desvantagem de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores e estimula a integração vertical das empresas, já que o ônus será tanto maior quanto mais longo o ciclo da produção e da comercialização do produto, o que inviabiliza a aplicação da seletividade, já que a essencialidade do produto não guarda relação com a extensão do ciclo produtivo⁴⁸¹.

Ademais, um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa das exportações e o produto importado diretamente ao consumidor torna o produto nacional em desvantagem competitiva, inviabilizando a aplicação do destino para evitar a exportação de tributo, como processo de abertura ao comércio internacional⁴⁸².

Outra vantagem que deve ser destacada na adoção da não cumulatividade é a sua neutralidade na concorrência e formação dos preços, haja vista a possibilidade de transferência jurídica do ônus tributário ao consumidor final. A carga tributária é distribuída durante o ciclo de produção e circulação, repartindo-se a responsabilidade financeira entre os que dele participam⁴⁸³, mas estas incidências representam meras antecipações do imposto a recolher, e a carga tributária deve ser a mesma que incidiria no consumidor final numa incidência monofásica da venda do bem no varejo. Estas antecipações nas etapas da cadeia produtiva são permitidas como forma de melhorar a arrecadação e fiscalização do imposto desde que respeitada a neutralidade.⁴⁸⁴

Convém salientar, como o faz Alcides Jorge Costa⁴⁸⁵, que estas considerações sobre as desvantagens da tributação cumulativa sobre o consumo possuem viés econômico e não

⁴⁸⁰ Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, nº 17. p. 49.

⁴⁸¹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 08.

⁴⁸² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. pp. 29-33; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. pp. 174-175; COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. pp. 34-37.

⁴⁸³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 32.

⁴⁸⁴ Sobre o assunto, muito interessante a lição de Misabel Derzi. “O interesse em um imposto plurifásico, não-cumulativo e neutro é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos. Ser neutro significa tanto ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado. Ao mesmo tempo em que se adapta às necessidades de mercado, onerando o consumo e nunca a produção ou o comércio, o ICMS (...) é plurifásico e oferece maiores vantagens ao fisco, pois antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), além de colocar todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco de insolvência)” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 127).

⁴⁸⁵ COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. p. 35, nota de rodapé nº 69.

jurídico, mas sua demonstração é importante para uma comparação com o imposto do tipo não cumulativo. Neste sentido, a não cumulatividade tem como objetivo atender a fins estritamente econômicos e constituir diretriz compulsória de política fiscal⁴⁸⁶.

3.5.2. Notas Gerais da Não-Cumulatividade do ICMS

A atual Constituição ao dispor em seu artigo 155, §2º, I que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou Distrito Federal, deixa consignado que o ICMS será não cumulativo, pelo método de subtração denominado “imposto sobre imposto”, que se opera através de deduções num dado período. Neste método *o valor acrescido é obtido mediante a dedução do imposto a pagar da cifra correspondente ao imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período considerado*⁴⁸⁷.

A Constituição Federal de 1988 passou a utilizar o termo compensação, ao invés de “abatimento” utilizado nas Constituições de 1946, 1967 e EC nº 1/1969. No entanto, esta modificação terminológica não gerou modificações na sistemática da não cumulatividade, já que “os termos empregados são sinônimos: o abatimento pressupõe a compensação de créditos e débitos” fruto de uma operação contábil realizada pelo próprio contribuinte, com o fito exclusivo de se obter o *quantum* devido⁴⁸⁸.

Carraza afirma que o ICMS será não cumulativo “simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurado ao contribuinte, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores”⁴⁸⁹.

Assim, o que se tem assentado é que o direito de crédito do ICMS, fruto da não cumulatividade, independe da efetiva cobrança do imposto que incidiu nas prestações ou operações anteriores. O requisito bastante para fazer nascer o direito de crédito para esta compensação é a incidência tributária do ICMS sobre uma operação ou prestação anterior⁴⁹⁰.

⁴⁸⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *ICMS: Não-Cumulatividade e suas Exceções Constitucionais*. In: Revista de Direito Tributário. Volume 48. São Paulo: Malheiros, abril-junho/1989. pp. 16-17.

⁴⁸⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 35.

⁴⁸⁸ Cf. MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 123; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 143.

⁴⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 357.

⁴⁹⁰ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 359; CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO,

“A expressão ‘montante cobrado’, contida na segunda parte do art. 155, §2º, I da CF, deve ser juridicamente entendida como montante devido e, não, como montante efetivamente exigido”⁴⁹¹.

Ainda, a atual sistemática não cumulativa existente para o ICMS se faz por período de tempo e não produto a produto. Isto significa que “os débitos oriundos das saídas em determinado lapso temporal são compensados com os créditos das entradas (...) ocorridas neste mesmo período”⁴⁹² e, caso os créditos sejam superiores aos débitos, haverá “créditos a transferir para o próximo período de apuração”⁴⁹³.

A legislação do ICMS, Lei Complementar nº 87/1996, adota a apuração por período de tempo e o Supremo Tribunal Federal já assentou entendimento de que a concretização do princípio da não cumulatividade é viabilizada pela “existência de uma conta de créditos e débitos, a ensejar acerto em épocas próprias”⁴⁹⁴. Assim, o cálculo de débitos e créditos é a forma mundialmente adotada para os impostos sobre o valor agregado em geral, devido aos seus melhores resultados práticos⁴⁹⁵.

O inciso II do parágrafo 2º do artigo 155⁴⁹⁶, prescreve em sua alínea “a” o que se denomina de efeito de recuperação, característica que só existe no método imposto sobre imposto para apuração do montante de tributo a recolher. Consiste este efeito na recuperação do imposto nas etapas seguintes de uma cadeia produtiva quando houver uma isenção ou mesmo uma redução de alíquota⁴⁹⁷ porque não haverá um crédito a compensar, ou se houver, será reduzido, então haverá um crédito menor para abater com o débito. Conforme explicações de Costa, utilizando-se do método imposto sobre imposto para a apuração do imposto devido, “uma alíquota inferior ou uma isenção no curso do ciclo a que está sujeito o produto, não beneficia o consumidor, porque a diferença é recuperada pelo fisco através de

Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 64-68.

⁴⁹¹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Mallheiros, 2009. p. 359; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 156; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 143.

⁴⁹² MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 80.

⁴⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. p. 379.

⁴⁹⁴ STF. RE 161.257/SP. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ. 17.04.1998. p. 16.

⁴⁹⁵ BALLEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Atualizado por Misabel Derzi Machado. Forense: Rio de Janeiro, 2001. p. 436.

⁴⁹⁶ Art. 155. (...) §2º. (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

⁴⁹⁷ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 35;. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 27).

uma alíquota mais elevada nas operações posteriores”, o que mantém a neutralidade do imposto ao consumidor final.

Para ilustrar o efeito de recuperação, observe-se o quadro abaixo⁴⁹⁸:

Tabela 01	Matéria-Prima	Industrial	Atacado	Varejo	Consumidor
Valor	R\$ 100,00 →	R\$ 200,00 →	R\$ 300,00 →	R\$ 400,00 →	Como se vê, na venda a varejo, o tributo suportado pelo consumidor é de R\$ 40,00.
Alíquota	10%	10%	10%	10%	
Débito Crédito	0 10	10 20	20 30	30 40	
Imposto devido	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10	

Tabela 02	Matéria-Prima		Industrial		Atacado		Varejo		Consumidor
Valor	R\$ 100,00 →		R\$ 200,00 →		R\$ 300,00 →		R\$ 400,00 →		Como se vê, na venda a varejo ao consumidor não havia crédito de sua aquisição no atacado.
Alíquota	10%		10%		Isento		10%		
Débito Crédito	0	10	10	20	20	0	0	40	
Imposto devido	R\$ 10,00		R\$ 10,00		R\$ 0,00		R\$ 40		
Na fase “Varejo” a isenção na fase “Atacado” foi recuperado pela ausência de crédito. Mantendo-se a utilização dos créditos obtidos nas operações anteriores a do “Atacado”, a carga tributária suportada pelo consumidor é de R\$ 40,00, exatamente igual à carga tributária caso não houvesse a isenção, o que importa em dizer que a neutralidade do imposto ao consumidor final foi mantida.									

Já a alínea “b” do inciso II, §2º do artigo 155, ao ordenar a anulação do crédito das operações anteriores, representa o que se denomina de regra de reversão ou mecanismo de regularização, que consiste no estorno na escrituração do contribuinte do crédito apropriado em suas aquisições de mercadorias⁴⁹⁹. No exemplo acima, o crédito do atacadista deveria ser estornado, caso a legislação não permita sua manutenção ou apropriação e a tabela seria alterada conforme demonstrada abaixo.

Tabela 03	Matéria-Prima		Industrial		Atacado		Varejo		Consumidor
Valor	R\$ 100,00 →		R\$ 200,00 →		R\$ 300,00 →		R\$ 400,00 →		Como se vê, na venda a varejo ao consumidor não havia crédito na fase anterior.
Alíquota	10%		10%		Isento		10%		
Débito Crédito	0	10	10	20	20	0	0	40	
Imposto devido	R\$ 10,00		R\$ 10,00		R\$ 0,00		R\$ 40		
Os créditos obtidos pelo ‘Atacado’ em suas compras devem ser estornados e a carga tributária suportada pela cadeia produtiva é de R\$ 60,00, gerando cumulatividade na cadeia produtiva.									

⁴⁹⁸ Cf. BARRETO, Aires Fernandino. *O Princípio da Não-Cumulatividade na Esfera Estadual*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 194-197.

⁴⁹⁹ Cf. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 36; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 28.

A regra da reversão aumenta a carga tributária incidente na cadeia produtiva, produzindo um ônus oculto, pois trás uma cumulatividade caso “o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao contribuinte ‘de jure’, para compensação com débitos oriundos de outras vendas”⁵⁰⁰.

Bonilha observa que neste dispositivo a Constituição fala em isenção e não incidência, “referindo-se às operações do ciclo circulatório de bens que interrompem a passagem do crédito do imposto”⁵⁰¹.

Paulo de Barros Carvalho observa que a não incidência e a isenção são as duas únicas exceções constitucionais do direito ao crédito de ICMS, “em todos os demais casos, como em algumas hipóteses de ‘diferimento’ (...) e de creditamento por estimativa, em substituição ao regime normal de apuração, haverá direito ao crédito”⁵⁰² e, ainda, pode esta exceção pode ser excepcionada pelo legislador. Bonilha, por outro lado, argumenta que a expressão “não-incidência” deste dispositivo constitucional abriga outras situações “peculiares à incidência plurifásica, que não a isenção, mas que devem acarretar a mesma consequência para o eventual crédito porventura proveniente das operações anteriores”. Dentre estas situações, o autor inclui o diferimento, a ensejar a anulação do crédito⁵⁰³.

Tércio Sampaio Ferraz Jr., na medida em que o princípio da não cumulatividade deve tornar neutra a incidência do imposto na cadeia produtiva, com sua carga transferida ao consumidor final, buscando evitar efeitos cumulativos, argumenta que essas regras de exceção previstas no artigo 155, §2º, II, “a” e “b” da Constituição tem aplicação restritiva e “só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação interior conduziu a um efeito oposto ao da acumulação” o que resultaria em uma redução da carga tributária, inferior à aplicação da alíquota nominal do imposto na operação com o consumidor final⁵⁰⁴.

Em outras palavras, o autor afirma que estas exceções constitucionais devem ser aplicadas para os casos de existência de uma isenção ou não incidência no meio da cadeia de

⁵⁰⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 27.

⁵⁰¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Notas Sobre as Deformações da Incidência Plurifásica do ICMS*. In: *Direito Tributário Atual* nº 23. São Paulo: Dialética, 2009. p. 406.

⁵⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009. p. 738.

⁵⁰³ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 407.

⁵⁰⁴ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *ICMS: Não-Cumulatividade e suas Exceções Constitucionais*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, abril-junho/1989, nº 48. p. 20. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 403-404; BARRETO, Aires Fernandino. *O Princípio da Não-Cumulatividade na Esfera Estadual*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 194-197.

circulação de mercadorias, de modo a evitar que a carga tributária ao consumidor final fosse inferior do que se fosse uma incidência monofásica aplicando-se a alíquota nominal uma só vez no consumo⁵⁰⁵.

Neste raciocínio, conclui o autor, esta situação ocorre quando a isenção ou não incidência se verificam no início ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias, devendo ser aplicadas as exceções constitucionais. Por outro lado, caso estas situações se verifiquem no meio do ciclo, “o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos”⁵⁰⁶.

No método de apuração imposto sobre imposto, é da própria natureza da metodologia de apuração a falta de geração de crédito para a fase seguinte da cadeia produtiva, ocorrendo o denominado efeito de recuperação⁵⁰⁷. Com relação aos créditos anteriores, conforme observado por Alcides Jorge Costa, não importa se na fase imediatamente anterior ou se em todas as fases, de qualquer modo haverá “um efeito cumulativo apreciável (...) se não puder ser levado em conta nas operações anteriores”, o que representa uma ofensa a princípio constitucional expresso. “Por isso mesmo (...) que o adquirente de produto isento tem direito ao crédito do ICM incidente sobre as operações anteriores à isenta”⁵⁰⁸.

Caso contrário, o vendedor isento ou suportará um lucro menor ou buscará embutir no preço de venda o montante de imposto cobrado na etapa anterior que se verá obrigado a estornar se for aplicada a regra da reversão estampada na alínea “b” do inciso II, §2º do artigo 155⁵⁰⁹, gerando uma cumulatividade. “Por essa razão é que se diz que essa norma excepcional deve ter interpretação restritiva (...), delimitada pela sua própria natureza excepcional, além de balizados pelos princípios fundamentais do nosso sistema constitucional tributário”⁵¹⁰.

⁵⁰⁵ Analisando-se a tabela 02 acima, como o efeito de recuperação é ínsito ao método imposto sobre imposto, e a não cumulatividade pretende a neutralidade, estas exceções só serão aplicadas para evitar que o tributo suportado pelo consumidor final ser inferior a R\$ 40,00.

⁵⁰⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *ICMS: Não-Cumulatividade e suas Exceções Constitucionais*. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, abril-junho/1989, nº 48. p. 21.

⁵⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 152.

⁵⁰⁸ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 134. MACHADO, Hugo de Brito Macado. *Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 79-80.

⁵⁰⁹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Op. Cikt. p. 22.

⁵¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *O Princípio da Não-Cumulatividade na Esfera Estadual*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 192.

Feitas estas considerações acerca da introdução da não-cumulatividade para os impostos sobre o consumo no Brasil, bem assim os aspectos gerais de sua operacionalização, passa-se a expor acerca da adoção dos princípios da origem e do destino nos impostos incidentes sobre o consumo, como exemplo real representado pelo ICMS, já que o IPI tem caráter híbrido na medida em que sua incidência abrange apenas as etapas de industrialização, não alcançando as fases de comercialização e consumo.

3.5.3. *Princípio da Origem e Destino na Tributação sobre o Consumo*

A questão da adoção da origem e destino é de suma importância no Brasil em decorrência da repartição de impostos sobre o consumo, como o ICMS. Com a aplicação do princípio do destino, bens e serviços são tributados onde são consumidos, “sob a inspiração da ideia de justiça e do princípio da capacidade contributiva para evitar a dupla imposição sobre o comércio internacional”⁵¹¹. Com isso, o Estado destinatário do bem ou serviço deve aplicar toda sua tributação sobre o consumo na importação e desonerar os tributos incidentes na exportação, o que implica em também restituir os tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva para fins de completar a desoneração⁵¹².

Regras internacionais estabelecidas pelo GATT autorizam a adoção do princípio do destino na tributação indireta, como é o caso do IVA⁵¹³ - Imposto sobre o Valor Agregado ou Acrescido. Para a integração econômica do Brasil com o comércio internacional, com o objetivo de os produtos nacionais concorrerem em igualdade com produtos estrangeiros, o Brasil adotou, para os impostos sobre o consumo nas operações internacionais, o princípio do destino, para equilibrar a carga tributária dos produtos importados com os produtos nacionais.

⁵¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 161.

⁵¹² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 42.

⁵¹³ Cf. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O Imposto sobre o Valor Agregado*. São Paulo: Editora Rumo, 1995. pp. 38; 54; PIRES, Adilson Rodrigues. *Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica*. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (org). *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 08.

“O fundamental é que o produto estrangeiro importado circule, no mínimo ou pelo menos, em iguais condições em que circula o produto nacional”⁵¹⁴.

Ricardo Lobo Torres lembra que o princípio do destino sofreu algumas distorções no Brasil no que se refere à importação. A emenda constitucional nº 23/1983, denominada emenda Passos Porto, segundo o autor, foi publicada para corrigir um equívoco da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que consolidara o entendimento de que não haveria incidência de ICMS sobre a importação de bens de capital ou mercadorias para uso próprio, “criando condições mais favoráveis à mercadoria estrangeira”.

Ainda, segundo Ricardo Lobo Torres, o STF⁵¹⁵, fundamentado em parte da doutrina⁵¹⁶, consolidou seu entendimento “ao declarar inconstitucional a incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias por pessoa física, com o que eliminava o princípio do país de destino e garantia situação privilegiada ao consumidor final importador”⁵¹⁷. Para o autor, a jurisprudência do STF era equivocada porque “desconsiderou os pressupostos científicos e jurídicos dos impostos sobre o valor acrescido e contrastou com a orientação seguida em outros países que adotam o IVA e com os quais o Brasil mantém relações internacionais”. A jurisprudência perdeu fundamento quando da edição da emenda à constituição nº 33/2001⁵¹⁸.

Especificamente para o ICMS, o art. 155, §2º, X, “a”, prescreve que o imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. E o inciso IX, alínea “a” do mesmo artigo e parágrafo prescreve a incidência do imposto na importação, seja por pessoa física ou jurídica, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Resta saber o impacto da adoção do destino ou da origem nas operações entre países de um mercado comum e entre os membros de uma federação em que estes entes descentralizados são dotados de competência para tributar o consumo.

⁵¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 136.

⁵¹⁵ STF. Súmula nº 660. “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

⁵¹⁶ Cf. SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS nas Importações*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.

⁵¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 161.

⁵¹⁸ Idem. *Ibidem*. pp. 161-162.

O IVA adotado na União Europeia, nas transações entre os Estados-membros, é aplicado o princípio do destino, ou seja, o IVA pertence ao Estado-membro de destino da mercadoria⁵¹⁹.

Em países que adotam uma organização Federativa de governo, em que os entes subnacionais podem instituir impostos sobre o consumo, como os Estados Unidos e o Brasil, deve ser feita uma escolha da adoção do princípio do destino ou da origem para a cobrança do imposto. Nos Estados Unidos, os Estados seguem o princípio do destino para gravar o consumo em seu *sales taxes*⁵²⁰.

O Brasil, por outro lado, nas operações interestaduais quando o destinatário é o consumidor final, a Constituição Federal estabelece em seu art. 155, §2º, VII, “b”, que o ICMS será devido totalmente no Estado de origem. Misabel Derzi observa que a opção do constituinte reside na intenção de evitar que a operação tenha incidência de tributo tanto no Estado de origem quanto no de destino⁵²¹. Para a autora, como o Brasil possui um mercado nacional perfeitamente integrado, a adoção do princípio da origem é a mais correta, adequado à unidade político-econômica territorial. “Não há sentido em optar por uma tributação no destino, se ela representa um retrocesso em relação à integração de mercado, que é princípio imperativo da Constituição”⁵²².

Nessas relações interestaduais, Ives Gandra manifesta o entendimento de que seria um desastre a adoção do princípio do destino nos moldes da *sales taxes* tendo em vista que “não haveria mecanismo suficientemente eficaz para permitir uma justa compensação, fiscalizações adequadas se não houver qualquer benefício para o Estado fiscalizador, devendo o Estado destinatário ficar sujeito à boa vontade do Estado de origem” para realizar a fiscalização, ou, se permitir a fiscalização do Estado de destino no Estado de origem, haveria o encarecimento do custo administrativo para as empresas⁵²³.

⁵¹⁹ Cf. ÁGUA, José Maurício Pereira. *Imposto sobre o Valor Agregado: Abordagem Teórica e Prática*. In: Revista Fórum de Direito Tributário nº15. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005. p. 125; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu*. In: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 122.

⁵²⁰ CARLSON, George. *Destination Principle*. In: CORDES, Joseph J. et. al. *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*. Whashington: The Urban Institute Press, 2005, p.82.

⁵²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 128.

⁵²² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu*. In: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 124.

⁵²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Não-Cumulatividade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 59-60.

Por outro lado, a adoção do princípio da origem é uma forma complexa e exige uma grande limitação das competências dos Estados, muitas normas nacionais de limitação e de controle interno sobre os incentivos fiscais, definição das alíquotas, entre outros, para ser aplicado em todo o território nacional, sob pena de gerar distorções no mercado, afastar a neutralidade e fomentar a guerra fiscal⁵²⁴. No entanto, Misabel Derzi defende a aplicação do princípio da origem para permitir a livre circulação de pessoas, bens e serviços entre Estados, conforme artigo 152 da Constituição Federal, para evitar a existência de fronteira, isto é, alfândegas entre Estados-membros da Federação, evitar a discriminação de mercadorias e serviços em razão de sua origem ou destino, garantindo ao Brasil um mercado nacional perfeitamente integrado⁵²⁵.

Ressalta Amaral que na União Europeia as barreiras fiscais entre os Estados foram extintas no início de 1993 e ainda “continua adotando o princípio do destino como regime de comércio entres as diversas jurisdições que a compõe”⁵²⁶.

O princípio do destino poderia ser aplicado, ainda que seja em uma federação, sem maiores problemas. O raciocínio é simples: o Estado-destino que recebe o bem fica com o IVA da transação e o Estado-origem, ainda que não tenha participação no valor deste IVA, tem como vantagem o incremento na aquisição dos insumos utilizados para produzir aquele bem, gerando no Estado de origem maior volume de transações como aumento da renda interna e consequentemente maior arrecadação, na realidade todos ganham, gerando maior emprego e maior consumo⁵²⁷.

Ademais, a fronteira entre alguns Estados do Brasil já existem, justamente porque a Constituição Federal adotou um misto de origem e destino nas operações interestaduais e mesmo assim não é incorreto afirmar que o mercado nacional é integrado.

A adoção do princípio da origem gera a possibilidade de Estados concederem benefícios fiscais para atrair empresas produtoras de bens e serviços. Caso fosse adotado o princípio do destino, não haveria interesse das empresas em se instalarem em Estados com benefícios fiscais de ICMS, já que sua produção não seria onerada.

⁵²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 129.

⁵²⁵ Idem. *Ibidem*. pp. 127-131.

⁵²⁶ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O Imposto sobre o Valor Agregado*. São Paulo: Editora Rumo, 1995. p. 70.

⁵²⁷ ÁGUIA, José Maurício Pereira. *Imposto sobre o Valor Agregado: Abordagem Teórica e Prática*. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* nº15. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005, p. 125.

3.5.4. *Origem e Destino nas Operações Interestaduais*

No Brasil, em operações interestaduais entre contribuintes do imposto, sendo ou não o destinatário consumidor final, existe uma forma híbrida em que é repartida a arrecadação do imposto entre os Estados envolvidos “como um mecanismo equalizador no qual as regiões mais ricas transferem recursos para os estados mais pobres”⁵²⁸.

Prescreve a Constituição Federal em seu art. 155, §2º, VII, “a” que em relação às operações ou prestações interestaduais de bens ou serviços destinados para consumidor final contribuinte do imposto, será aplicada na origem a alíquota interestadual e ao Estado de destino será devida a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual, conforme dicção do art. 155, §2º, VIII.

Conforme salientado linhas acima⁵²⁹, as alíquotas interestaduais surgiram na Constituição Federal de 1946 com a EC nº 18/1965, com o objetivo de solucionar o problema entre Estados ditos importadores e exportadores que vigorava com o então vigente IVC, imposto também de competência estadual, plurifásico, porém cumulativo.

Em operações interestaduais o IVC era devido somente na origem, aplicando-se a alíquota interna, os Estados dito consumidores pleiteavam reforma por entender que transferiam renda aos Estados produtores, com um parque industrial mais desenvolvido. A solução vista com bons olhos na época pela comissão que elaborou o projeto de reforma⁵³⁰, foi estabelecer uma alíquota máxima interestadual.

Para a comissão esta solução faria desaparecer as desigualdades tributárias entre os Estados produtores e os Estados consumidores. Alcides Jorge Costa relata que a uniformização de alíquota interestadual apenas consagrou as diferenças regionais tão logo a alíquota para operações interestaduais se tornou inferior à das operações internas⁵³¹.

Com a Constituição de 1988, em razão do art. 155, §2º, VIII, ficou estabelecido que a alíquota interestadual será inferior à alíquota interna, conferindo ao Estado destinatário o direito de cobrar a diferença entre sua alíquota interna e a interestadual recolhida na origem quando o destinatário da operação fosse consumidor final e contribuinte do imposto.

⁵²⁸ SAMPAIO, Maria da Conceição. *Tributação do Consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 203.

⁵²⁹ Cf. Tópico 2.3.

⁵³⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 09.

⁵³¹ Idem. Ibidem. p. 164.

Ainda em operações interestaduais, conforme salientado no tópico 3.3., a Resolução do Senado, em cumprimento ao disposto no artigo 155, §2º, IV da Constituição Federal, editou a resolução RSF nº 22/1989 para estabelecer as alíquotas de 12% ou 7%, a depender da região do Estado de origem da operação. Adotou-se, assim, “um misto de princípio da origem e princípio do destino para fins de operações interestaduais, quando o adquirente não é consumidor final”, para repartir as receitas do ICMS entre os Estados importadores e exportadores⁵³², o que “não só engendra elisões e evasões planejadas, como ainda não contempla as diferenças peculiares entre Estados que integram a mesma região”⁵³³.

Todavia, esta sistemática de repartição de arrecadação entre Estados de origem e de destino da mercadoria ou do serviço, e a aplicação da não cumulatividade, constitui um regime complexo e inadequado⁵³⁴, que continua a gerar desigualdades pela incidência na origem, fomentando a “guerra fiscal”. Para ilustrar a afirmação segue alguns exemplos, sob o ponto de vista da arrecadação estadual:

1- Em operações interestaduais em que o Estado de origem arrecada 12%, o Estado de destino deve reconhecer este montante cobrado e arrecada 6%, resultado da diferença com sua alíquota interna, que se dará na operação seguinte da cadeia produtiva dentro do território do Estado, para abater com o montante agregado nesta etapa da cadeia. Explicando em outras palavras, como na etapa representativa da operação interestadual incide, neste exemplo, 12%, na próxima etapa da circulação destinada ao consumidor dentro do Estado de destino (B), haverá um efeito de recuperação em razão do crédito menor do que seria se incidisse a alíquota interna, será recolhido R\$ 24,00 em razão da aplicação da alíquota interna de 18% e, com o reconhecimento do crédito de R\$ 12,00 que incidiu na operação interestadual, haverá uma diferença de R\$ 6,00. Há assim uma transferência da receitas entre os Estados, sendo esta a regra normal de incidências nas operações interestaduais.

	Estado de origem (A)	Estado de Destino (B)		O Estado de destino, na operação subsequente destinada ao consumidor final, aplicou uma alíquota efetiva de 12%, já que um montante foi arrecadado pelo Estado de origem na operação interestadual anterior. Caso a operação anterior fosse interna, a alíquota efetiva no consumo seria de 9%, já que deveria ser reconhecido o crédito de R\$18,00 e não de R\$12,00.
		Diferença	Consumo	
Operação	100	→	200	
Alíquota	12%		18%	
Tributo	12		36	
Crédito	0	12	12	
Resultado	12		24	

⁵³² AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O Imposto sobre o Valor Agregado*. São Paulo: Editora Rumo, 1995. p. 69.

⁵³³ DERZI, Misabel Abre Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 131.

⁵³⁴ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Op. Cit.* p. 69.

Nas operações interestaduais com benefício fiscal no Estado de origem, concedido com aprovação em convênio, não haverá crédito na operação isenta e na próxima fase irá ocorrer o que se denomina efeito de recuperação.

2- Operação com benefício fiscal na origem com aprovação em convênio:

	Estado de origem (A)	Estado de Destino (B)		O Estado de destino, na operação subsequente ao consumidor final, arrecadou uma alíquota efetiva de 18%, aplicando o efeito recuperação
		Diferença	Consumo	
Operação	100 —————→		200	
Alíquota	Benefício		18%	
Tributo	0		36	
Crédito	0		0	
Resultado	0		0	

Outrossim, em casos de benefício fiscal sem aprovação em convênio em que o Estado de origem devolve o montante de imposto pago pelo contribuinte, ocorreria o mesmo que ocorre na situação 1 acima. O Estado de destino arrecadaria o mesmo montante de R\$ 6,00 na operação interestadual correspondente à diferença com sua alíquota interna. Assim, aos cofres deste Estado de destino, por haver um crédito menor ao que haveria numa operação interna, de R\$ 12,00, na próxima etapa ao consumidor final quando da incidência com a aplicação da alíquota interna de 18% e do reconhecimento do crédito de R\$ 12,00 haverá uma arrecadação a maior na monta de R\$ 6,00, como se não houvesse o incentivo fiscal.

3- Operação com benefício fiscal na origem sem aprovação em convênio – *guerra fiscal*.

	Estado de origem (A)	Estado de Destino (B)		O Estado de destino, na operação subsequente destinada ao consumidor final, aplicou uma alíquota efetiva de 12%, já que um montante foi arrecadado pelo Estado de origem na operação interestadual anterior. Caso a operação anterior fosse interna, a alíquota efetiva no consumo seria de 9%, já que deveria ser reconhecido o crédito de R\$18,00 e não de R\$12,00. A situação é a mesma que no quadro 1.
		Diferença	Consumo	
Operação	100 —————→		200	
Alíquota	12		18%	
Tributo	12		36	
Crédito	0	12	12	
Benefício	12			
Resultado	0		24	

No entanto, há previsão constitucional no art. 155, §2º, II, estabelecendo como regra no ICMS o efeito recuperação em caso de benefício fiscal⁵³⁵. Na operação com incentivo fiscal não há crédito e ainda é preciso estornar o crédito das etapas anteriores. Ainda, o art. 8º,

⁵³⁵ Cf. tópico 3.5.2.

I da Lei Complementar nº 24/1975 torna sem efeito o crédito fiscal fruto de benefício sem a celebração do convênio e, com isso, diversas legislações estaduais ordenam a glosa⁵³⁶.

A ressalva feita no art. 155, §2º, II da CF, autorizando a legislação a excepcionar a anulação do crédito das etapas anteriores para permitir a apropriação do crédito na operação incentivada, representa um crédito presumido e só pode ser interpretada em conjunto com o art. 155, §2º, XII, “g”, que prevê a deliberação dos Estados e Distrito Federal para a concessão de benefício fiscal. Assim, se os benefícios fiscais só podem ser concedidos por deliberação, a exceção ao art. 155, §2º, II só pode ser realizada em deliberação⁵³⁷.

Por estes motivos, a simulação 3 é juridicamente incorreta, mesmo que do ponto de vista da arrecadação do Estado de destino o montante arrecadado seja o mesmo. Outrossim, autores argumentam que esta situação gera prejuízos ao Estado de destino, pois “obriga o Estado que receber uma mercadoria incentivada a conceder o respectivo crédito fiscal pelo princípio da não-cumulatividade, de tributo não recolhido (...) o que resulta em ter que suportar o incentivo que foi concedido por outra unidade da Federação” sem o consenso ou autorização do Estado de destino⁵³⁸.

3.5.5. Importação, Exportação e as operações interestaduais.

A situação se agrava caso a operação subsequente à operação interestadual for destinada ao exterior. Por mandamento constitucional, art. 155, §2º, X, “a”, aplica-se na

⁵³⁶ Cf. tópico 5.4.

⁵³⁷ Como já salientado, o efeito de recuperação é insito ao sistema de não cumulatividade do ICMS, já que a Constituição adotou o método imposto sobre imposto. Nestes termos, “o direito ao crédito correspondente à mercadoria isenta seria ficção jurídica, e, por isso mesmo, só existirá quando autorizado por lei como incentivo fiscal sob a forma de crédito presumido”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. p. 17); SOUSA, Rubens Gomes de. *O imposto sobre o valor acrescentado no sistema tributário*. In: Revista de Direito Administrativo. Vol. 110. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/dez 1972. p. 77; BORGES, José Souto Maior. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março/1996, vol. 6. p. 71.

⁵³⁸ Cf. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Princípio da Não-Cumulatividade (Aspectos Polêmicos)*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 289; No mesmo sentido, o prof. Ives Gandra sustenta que, em razão da não cumulatividade do ICMS, nas operações interestaduais apenas o Estado concedente do incentivo seria beneficiado, pois receberia investimentos privados. E esta vantagem recebida pelo Estado incentivador seria suportado por outro Estado, por ter que reconhecer o crédito de um imposto não pago. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 2011, nº 186. p. 132.

operação o princípio do destino, desonerando as exportações e assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante cobrado nas operações anteriores.

Se houver uma operação interestadual que precede à de exportação, haverá distorções, na medida em que, enquanto o Estado de origem arrecadou uma parcela do tributo na operação, o Estado de destino desta operação interestadual é obrigado a devolver o montante integral do imposto ao exportador sem nada ter arrecadado.

	Estado de origem (A)	Estado de Destino (B)		O Estado de destino da operação interestadual, caso na operação seguinte o Contribuinte realize uma exportação, deve devolver ao Contribuinte o montante recolhido nas etapas anteriores como medida de desoneração das exportações.
		Diferença	Exportação	
Operação	100	—→	200	
Alíquota	12%		Imunidade	
Tributo	12		0	
Crédito	0	12	12	
Estorno	0		-12	
Resultado	12		-12	

Conclui-se que o Estado de destino (B) é excessivamente onerado na hipótese, o que explica os inúmeros obstáculos criados pelos Estados para a devolução deste montante ao contribuinte. Neste sentido, André Elali defende uma revisão desta situação, na medida em que, “enquanto o primeiro pôde se beneficiar com a incidência do ICMS em face do princípio da origem, o segundo é que terá de pagar ao exportador um crédito em face da atividade imune”⁵³⁹.

No caso do IPI, de competência federal, quando da industrialização de um produto a ser exportado, a utilização do crédito de todo o IPI pago em etapas anteriores é mais facilitada, haja vista ser um único ente tributante e a possibilidade de sua compensação com quaisquer outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e mesmo quando isso não for o suficiente, isto é, houver ainda muito crédito de IPI resultante do imposto pago nas etapas anteriores, ainda há a possibilidade de ressarcimento em dinheiro.

Para o ICMS a situação é muito diferente e sua utilização é muito mais complexa, a começar pela pluralidade de entidades tributantes. A Constituição garante a imunidade tributária do ICMS nas exportações, garantindo também a manutenção e utilização de todo o imposto pago nas etapas anteriores nos termos do artigo 155, §2º, X, “a”.

Normalmente este montante de tributo cobrado chega até a ponta da cadeia produtiva e é repassado para o consumidor final. Nas exportações, dada a imunidade e o objetivo de não

⁵³⁹ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 75.

exportar tributos junto com os produtos, fruto da adoção do princípio do País de destino, há a manutenção do crédito e a garantia de sua utilização. No entanto, é cada Estado que regulamenta o modo de utilização deste crédito e os obstáculos criados pelos entes políticos para sua utilização são inúmeros.

É certo que o crédito acumulado poderá ser utilizado para compensação com o pagamento do ICMS ou com débitos fiscais relativos ao imposto, “inclusive os já inscritos na dívida”⁵⁴⁰. Poderá ainda ser transferido para outro estabelecimento da mesma empresa no mesmo Estado, transferido para fornecedor na compra de matéria-prima, material secundário ou de embalagem de pessoa jurídica estabelecida no mesmo Estado para futura venda das mercadorias neste Estado, pode ser utilizado na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, entre outros casos⁵⁴¹.

Pode ocorrer, no entanto, que o crédito acumulado pela empresa seja muito superior aos seus débitos e à possibilidade de pagamento de fornecedores. Caso isso ocorra, mais dificuldades são colocadas ao contribuinte. Não há a possibilidade de restituição deste crédito em dinheiro, mas há a possibilidade de transferir este crédito para terceiros, condicionada à aprovação do Secretário da Fazenda⁵⁴².

O método de cálculo para a apuração do crédito acumulado no Estado de São Paulo⁵⁴³ é complexo e o resultado da apuração sempre será inferior ao crédito realmente gerado, em função de utilização de índices estipulados pela Secretaria da Fazenda para apuração dos custos das mercadorias exportadas. Mesmo assim o valor do crédito acumulado será limitado ao menor valor de saldo credor apurado no Livro de Registro de Apuração do ICMS.

Outro problema das operações interestaduais, também grave para a integridade da Federação, é a substituição da operação interestadual por uma operação de importação.

Ao adotar um misto de destino e origem nas operações interestaduais, com a adoção do destino para o comércio internacional como mencionado neste trabalho, o que resulta na tributação da importação, vale mais para o Estado fomentar a importação de um bem ou serviço para arrecadar a alíquota cheia do ICMS, do que aceitar que estes bens sejam adquiridos de outros Estados da federação, arrecadando apenas parcela do imposto, correspondente à alíquota interestadual.

⁵⁴⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Aquisição de Mercadorias ou Certos Serviços e Crédito contra o Estado*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 1998, nº15. p. 07.

⁵⁴¹ Cf. RICMS-SP/2000. Art. 73; COSTA, Alcides Jorge, Op. Cit. p. 07.

⁵⁴² COSTA, Alcides Jorge. Op. Cit. p. 07

⁵⁴³ Lei Estadual nº 6.374/89, RICMS-SP/2000 art. 71 e ss, portarias CAT nº 83/2009, nº 207/2009, nº 26/2010 e nº 118/2010

	Estado (B)	O Estado de destino, em operação interestadual, arrecada apenas o diferencial de alíquota. Por outro lado, se o Contribuinte, ao invés de comprar uma mercadoria de outro Estado da Federação, ele optar pela importação, o Estado arrecada a alíquota cheia, 18%
	Importação	
Operação	100	
Alíquota	18%	
Tributo	0	
Crédito	0	
Resultado	18	

Desta feita, as operações interestaduais promovem diversas distorções na arrecadação dos Estados, abrem possibilidade de guerra fiscal e quebram a neutralidade que deve haver na tributação sobre o consumo.

4. INCENTIVOS FISCAIS E O DESENVOLVIMENTO REGIONAL

Investiga-se, neste ponto, conforme apontado na introdução deste trabalho, a concessão de incentivos fiscais pelos Estados da Federação sob o pretexto de atração de investimentos privados como meio de promoção do desenvolvimento, fenômeno conhecido como “guerra fiscal”⁵⁴⁴.

A utilização de tributos pelos Estados como “armas de guerra” remonta ao início da Federação, isto é, desde a Constituição de 1891. O que se observa, como dito linhas atrás, até a outorga de competência do ICM (e a partir de um dado momento com o IVC) aos Estados e Distrito Federal, “guerra fiscal” era instrumento de instituição e cobrança tributária e não de desoneração⁵⁴⁵.

Foi a partir da emenda constitucional nº 18/1965, com a criação e repartição do ICM aos Estados e Distrito Federal, que os conflitos interestaduais adquiriram nova feição, “pela intensiva utilização do novo tributo para atrair indústrias ou outras atividades produtivas, mediante a concessão de estímulos ou incentivos que desvirtuam as características básicas do imposto, estabelecendo-se clima de aberta concorrência entre os Estados”⁵⁴⁶.

Bonilha ensina que a gravidade do assunto foi reconhecida pelo Governo Federal. Com a emenda à Constituição nº 01/1969, o parágrafo 6º do artigo 23 passou a exigir, nos termos de lei complementar, a celebração de convênios para a concessão e revogação de isenção de ICM. Por este dispositivo, lembra o autor, foi publicada a Lei Complementar nº 24/1975, como “mais uma tentativa de se solucionar um dos aspectos mais comprometedores do sistema tributário nacional”⁵⁴⁷.

⁵⁴⁴ Cf. ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2004, p. 81; CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 74; MENESCAL, Leandro Alcantarino. *Guerra Fiscal, Desigualdades Regionais e Federalismo Fiscal no Brasil*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 333.

⁵⁴⁵ Cf. tópico 2.3, 3.1 e 3.4; TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. pp. 17-19; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

⁵⁴⁶ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Op. Cit. p. 109.

⁵⁴⁷ Idem. Ibidem. pp. 110-111.

Com isso, os incentivos fiscais de ICM concedidos pelos Estados sem a celebração de convênio com o objetivo de atrair investimentos privados configura um ilícito desde 1975. “A lei tem sido descumprida e a ‘guerra fiscal’ entre os Estados se intensificaram nos anos 90”⁵⁴⁸. Deste modo, em meados dos anos 90 a sistemática prevista na Lei Complementar nº 24/1975, onde resta prevista a forma como isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados⁵⁴⁹, “deixou de funcionar por completo, pois vários deles passaram a conceder incentivos diretamente às empresas, sem que o fato fosse levado ao Confaz”⁵⁵⁰. Rui Affonso argumenta que o motivo para estas concessões unilaterais de benefícios fiscais, “através de diversas formas encontradas pelos Estados para burlar” a forma prevista na Lei Complementar nº 24/1975, reside também na “utilização indiscriminada do poder de veto de cada unidade federada como moeda de troca”⁵⁵¹.

Segundo Fernando Rezende, alguns aspectos econômicos influenciaram os Estados a utilizarem o ICMS como instrumento de “guerra”. Para o autor a política macroeconômica de estabilização da moeda com a implantação do Plano Real, o que configurou “um golpe pesado na autonomia”⁵⁵² dos governos subnacionais com consequências políticas importantes”, bem assim o processo de abertura internacional da economia, somada à “incapacidade do governo federal de tratar dos desequilíbrios regionais”⁵⁵³.

Outro fator citado pelo autor foram as regras estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LC nº 101/2000, que não fez senão regravar princípios constitucionais e as regras constantes dos artigos 157 a 169 da Constituição⁵⁵⁴ – para implantar “a disciplina fiscal, a fim de evitar problemas macroeconômicos, acarretou restrições maiores à despesa, de tal modo que um instrumento dos mais importantes para o exercício do poder político nos Estados e

⁵⁴⁸ MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal Decentralization and Subnational Fiscal Autonomy in Brazil: Some Facts of The Nineties*. In: Texto Para Discussão nº 854. Dezembro/2001. Disponível em < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0854.pdf>. Acesso em 14/10/2011.

⁵⁴⁹ Cf. tópico 3.4. A forma prevista para a concessão de incentivos fiscais pelos Estados é por celebração de convênios aprovados pela unanimidade dos Estados e do Distrito Federal.

⁵⁵⁰ SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 112, jan/2005. p. 29.

⁵⁵¹ AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. In: Ensaios FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. pp. 324-325.

⁵⁵² Note que o autor se refere à autonomia num sentido de liberdade. Cf. tópico 1.5 deste trabalho, restou consignado que, juridicamente, autonomia significa governar-se e organizar-se por leis próprias, sem condicionamento ou intervenção na elaboração e aprovação destas leis pelo ente central, deve-se apenas observar as competências e os princípios traçados na Constituição, que representa o conteúdo da autonomia e não a autonomia propriamente dita.

⁵⁵³ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011, p. 24.

⁵⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra. *Incentivos Onerosos e Não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões atuais*. Florianópolis: Editora Conceito, 2010. p. 31.

Municípios – o orçamento – foi severamente afetado”⁵⁵⁵. Neste contexto de abertura econômica, estabilização da moeda e controle de despesas criou um ambiente de livre movimento de capitais, principalmente estrangeiros, tanto para aquisições de empresas estatais em leilões públicos quanto em novos investimentos privados⁵⁵⁶. “Essa nova rodada de investimentos estrangeiros deflagrou uma competição acirrada entre os Estados brasileiros para atrair melhores projetos”⁵⁵⁷, sendo que a concessão de benefícios fiscais e concessões financeiras representam o principal instrumento desta competição por investimentos, fenômeno denominado de “guerra fiscal” que “lança suas raízes em um vácuo criado pela ausência de uma política regional patrocinada pela esfera federal”⁵⁵⁸.

Ricardo Ismael destaca que a Federação brasileira, em que pese a igualdade jurídica dos entes federados, “continuou assimétrica, em função das diferenças econômicas estaduais”⁵⁵⁹. Além deste fator, afirma o autor que a abertura econômica com a consequente concessão de incentivos para atração de novos investimentos privados contribuíram para a “guerra fiscal” entre os Estados em razão da “indefinição do governo federal de agir como uma instância de coordenação em curso no país”⁵⁶⁰.

Mônica Mora ressalta que do ponto de vista do Estado, a concessão de incentivos fiscais para atrair investimentos pode apresentar resultados, na medida em que, em se tratando de uma indústria inexistente no Estado, o montante da renúncia fiscal não existiria de qualquer maneira e, em consequência gera um impacto direto na produção e no emprego, induzindo uma atividade econômica local, gerando ainda mais empregos e renda e, por isso, algumas receitas fiscais⁵⁶¹.

⁵⁵⁵ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011. p. 31.

⁵⁵⁶ Cf. Fernando Rezende, no período de 1991-2001 houve um grande esforço para as privatizações de bancos e outros setores estratégicos tais como telefonia, energia elétrica e mineração. (Op. Cit. pp. 35-47).

⁵⁵⁷ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. Op. Cit. p. 44; No mesmo sentido Ricardo Ismael afirma que o processo “de inserção do Brasil na economia internacional estimulou a competição entre os Estados, e mesmo a redução de suas cargas fiscais, tendo em vista a necessidade de ampliar a competitividade do país e de atrair investimentos privados estrangeiros.” (ISMAEL, Ricardo. *Os contornos do federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988*. In: Anais do XIV Encontro Regional de História da ANPUH- Rio: Memória e Patrimônio. Rio de Janeiro: Numem, 2010. p. 07).

⁵⁵⁸ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. Op. Cit. pp. 44-45.

⁵⁵⁹ ISMAEL, Ricardo. Op. Cit. p. 07.

⁵⁶⁰ Idem. Ibidem. p. 07.

⁵⁶¹ Tradução livre do original em inglês: “From the standpoint of any particular state, granting fiscal incentives to attract investment seems worthwhile. The amount of tax revenue forgone would not exist anyway, unless the beneficiary would choose to locate his business in the state even in the absence of the incentive. Plus, aside from their direct impact on production and employment, newly attracted firms induce additional economic activity, creating still more jobs and income, and, of course, some tax revenue”. (MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal Decentralization and Subnational Fiscal Autonomy in Brazil: Some Facts of*

São estes os incentivos fiscais que Ives Gandra⁵⁶² denomina de incentivos não onerosos, ou outorgados a “custo zero”, pois não causam nenhum impacto sobre o orçamento, com possível redução de receitas, “implicando desenvolvimento da região e futuro crescimento da arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida”.

No mesmo sentido, Marcos Nóbrega argumenta que a concessão de incentivos não parece ser, nesta análise superficial, tão ruim. Isso porque, afirma o autor, apesar de a indústria incentivada não recolher o imposto, incentiva “o surgimento de empresas-satélites, que pagarão ICMS, além do aumento do nível de emprego na região, gerando renda e em consequência (sic) aumentando a arrecadação pela venda de bens e serviços”⁵⁶³.

Ressalte-se, ainda, toda indústria instalada no Estado em razão do benefício fiscal, apesar de em sua atividade não gerar receita de ICMS no caso de desoneração total do imposto, o Estado participa, via fundo de participação, da arrecadação federal de Imposto de Renda e de Imposto sobre Produtos Industrializados gerados por estas indústrias, nos termos do artigo 159, I da Constituição Federal.

A intensificação da “guerra fiscal” é favorecida pela adoção, na sistemática não cumulativa, de um misto de princípio de origem e destino nas operações interestaduais sujeitas ao ICMS⁵⁶⁴. Neste contexto, com um incentivo integral do ICMS em um dado Estado (orgiem) e na medida em que quase todas as empresas que foram atraídas para um Estado por incentivos fiscais tem a maior parte de seus mercados em outro Estado (destino)⁵⁶⁵, quando da operação interestadual o contribuinte do Estado de destino pode “reivindicar crédito pelo imposto supostamente arrecadado na origem. Assim, o peso financeiro imediato desses benefícios é suportado, de fato, pelo Estado onde o bem é consumido”⁵⁶⁶.

The Nineties. In: Texto Para Discussão nº 854. Dezembro/2001. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0854.pdf>. Acesso em 14/10/2011. p. 12).

⁵⁶² MARTINS, Ives Gandra. *Incentivos Onerosos e Não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões atuais.* Florianópolis: Editora Conceito, 2010. p. 37.

⁵⁶³ NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: Guerra Fiscal E Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF.* Disponível em <<http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em 05/08/2012. p. 12.

⁵⁶⁴ Cf. REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas.* 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011. p. 45.

⁵⁶⁵ Cf. MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal Decentralization and Subnational Fiscal Autonomy in Brazil: Some Facts of The Nineties. In: Texto Para Discussão nº 854. Dezembro/2001. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0854.pdf>. Acesso em 14/10/2011. p. 13.*

⁵⁶⁶ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. Op. Cit. p. 46. Cf. tópico 5.4.

Mônica Mora⁵⁶⁷ e Fernando Rezende⁵⁶⁸ argumentam que um dos efeitos negativos da “guerra fiscal”, ou de uma competição tributária, é que ela tende a se generalizar, já que as empresas, em busca dos menores custos, tendem a exigir que o governo estadual conceda incentivo fiscal semelhante aos existentes em outros Estados da Federação ou então a movem-se aos Estados incentivados. Com isso, todos os Estados se envolvem na “guerra fiscal”, aumentam os conflitos na federação, e os incentivos tendem a se igualar por baixo, numa “corrida para baixo”⁵⁶⁹, o benefício fiscal perde seu poder para indução de deslocamento da produção⁵⁷⁰ e as decisões dos investidores “voltam ao básico: boa infra-estrutura e boas condições sociais”⁵⁷¹. Neste estágio do conflito os Estados menos desenvolvidos perdem a batalha e as disparidades tendem a aumentar⁵⁷².

Convém salientar, neste ponto, como lembra André Elali, que no Brasil “guerra fiscal” é um ilícito. Não se trata de mera concessão de incentivos fiscais pelos Estados e Distrito Federal, implica também o não respeito ao “que determina a Constituição Federal, que prevê mecanismos de ‘harmonização’”⁵⁷³.

Scaff salienta que a Lei de Responsabilidade Fiscal tentou, em seu artigo 14, reduzir as concessões unilaterais de benefícios fiscais ao exigir uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro desta renúncia de receita. No entanto, segundo o autor, a regra não obteve êxito “em face do argumento de que não se tratava de uma ‘renúncia de receita efetiva’, mas sim de uma ‘renúncia de receita tributária’” que até aquele momento não existia⁵⁷⁴. Ives Gandra⁵⁷⁵ ressalta que esta norma tem efeito sobre os incentivos fiscais

⁵⁶⁷ Cf. MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal Decentralization and Subnational Fiscal Autonomy in Brazil: Some Facts of The Nineties*. In: Texto Para Discussão nº 854. Dezembro/2001. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0854.pdf>. Acesso em 14/10/2011. pp. 12-13.

⁵⁶⁸ Cf. REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011. pp. 46-47.

⁵⁶⁹ Expressão do inglês “race to the bottom” construída como crítica de Paul Peterson à escola da escolha pública (*Public Choice*) idealizada por Charles Tiebout, “segundo lá qual governos locais eficientes e responsáveis requerem instituições políticas que promovam a competição por contribuintes com mobilidade interjurisdicional” (ARRETCHE, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. pp. 178-179); PETERSON, Paul E. *The Price Of Federalism*. New York: Brookings Institution Press, 1995; MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. pp. 421-461.

⁵⁷⁰ Cf. MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. Op. Cit. p. 13.

⁵⁷¹ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. Op. Cit. p. 47.

⁵⁷² Cf. MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. Op. Cit. p. 13.

⁵⁷³ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2004, p. 81.

⁵⁷⁴ SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, jan/2005, nº 112. p. 30; para uma leitura sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal e renúncia de receita tributária, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis,

relacionados com alguma receita já programada, que ele denomina de incentivos onerosos, entendido como aquele incentivo fiscal que “possa provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas” já programadas.

Ainda, a concessão de incentivos fiscais para o fomento da atividade privada constitui uma forma de intervenção sobre o domínio econômico. Desta feita, resta investigar se Estados e Distrito Federal receberam competência da Constituição para intervir na economia, não apenas para regular o mercado, mas também para induzi-lo por meio de incentivos fiscais de ICMS em busca do desenvolvimento econômico e social.

4.1. Intervenção do Estado na Economia

Intervenção, conforme ensinamentos de Eros Grau, significa “atuar em área de outrem: atuação do Estado, no domínio econômico, área de titularidade do setor privado, é intervenção”⁵⁷⁶.

Sob pena de incorrer em fuga do tema a ser tratado no presente trabalho, apesar de interessante, não será tratada a evolução constitucional da intervenção do Estado na atividade econômica⁵⁷⁷, bastando deixar consignado, conforme observa Schoueri, que o Estado na concepção atual não desempenha mais o papel de mero “vigia noturno” como na época do liberalismo e nem tampouco o motor do desenvolvimento econômico e social nos modelos intervencionistas e sociais. Espera-se do Estado no século XXI um papel de árbitro, onde há espaço para uma intervenção direta do Estado e também para uma intervenção indireta do Estado, seja coordenando e regulando o mercado seja por estímulos e desestímulos dos agentes econômicos⁵⁷⁸.

Editora Conceito, 2010. pp. 11-28; NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: Guerra Fiscal E Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*. Disponível em <<http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em 05/08/2012. pp. 01-33.

⁵⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra. *Incentivos Onerosos e Não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões atuais*. Florianópolis: Editora Conceito, 2010. p. 34.

⁵⁷⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 74; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 42-43.

⁵⁷⁷ Cf. Tópico 1.4.

⁵⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 266.

Ensina Eros Grau que a atividade econômica é classificada em: a) serviço público, assim entendido como a atividade econômica de natureza pública, desenvolvida ou não pelo Estado; b) atividade econômica em sentido estrito, atividade esta de natureza privada, entendida como o mercado, de domínio do particular e só há sentido falar em intervenção do Estado quando se tratar de atividade econômica em sentido estrito, já que na atividade econômica serviço público, fala-se em atuação e não em intervenção, porque se trata de atividade que pertence ao Estado⁵⁷⁹.

Assim, a economia é atividade de domínio do setor privado. Diz-se “Domínio Econômico” da atividade econômica que pertence à iniciativa privada, “sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento”, nos termos do artigo 174 da Constituição, “admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios”, conforme artigo 173, §1º, I e §2º da Constituição Federal⁵⁸⁰.

A intervenção estatal na atividade econômica em sentido estrito pode ocorrer de forma indireta, nas hipóteses em que o Estado atua como agente normativo e regulador, exercendo, nos termos do artigo 174⁵⁸¹ da Constituição Federal, as funções de fiscalização, planejamento e incentivo⁵⁸². Para esta modalidade de intervenção Eros Grau⁵⁸³ dá o nome de intervenção sobre o domínio econômico, dividindo-se em intervenção por direção, quando o “Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*”; e intervenção por indução, quando o “Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”.

Moncada⁵⁸⁴ ensina que se diz intervenção indireta “quando as empresas privadas, mistas ou mesmo públicas, virem a sua actividade (sic) ser objecto (sic) de medidas de carácter (sic) fiscalizador (função de polícia) ou de estímulo (função de fomento)”.

Ainda, a intervenção estatal na atividade econômica em sentido estrito pode ocorrer de forma direta, quando o “Estado participa ativamente, de maneira concreta, na economia, na

⁵⁷⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 93-155.

⁵⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 43.

⁵⁸¹ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

⁵⁸² TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2006. pp. 305-306.

⁵⁸³ GRAU, Eros Roberto. Op. Cit. pp. 148-149. Grifos do autor.

⁵⁸⁴ MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito Econômico*. 2ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1988. p. 37.

condição de produtor de bens ou serviços, ao lado dos particulares ou como se particular fosse. Trata-se, nesta última hipótese, do Estado enquanto agente econômico”⁵⁸⁵.

Moncada⁵⁸⁶ ensina que a “intervenção direta existe quando é o próprio Estado que assume o papel de agente produtivo, criando empresas públicas ou actuando (sic) através delas (...)”.

Eros Grau⁵⁸⁷ ensina que a intervenção direta se trata de “intervenção no domínio econômico”, que poderá ocorrer por absorção, quando o “Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*, atua em *regime de monopólio*”. Ainda, o autor ensina que a intervenção no domínio econômico poderá ocorrer por participação na hipótese em que o “Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de competição* com as empresas privadas que permanecem a exercer suas atividades”.

Tavares ressalta o caráter excepcional desta modalidade de intervenção, haja vista a posição assumida pelo Estado perante à atividade econômica ao materializar como fundamento do Estado brasileiro e da ordem econômica a livre iniciativa, conforme artigo 1º, IV e artigo 170, *caput*⁵⁸⁸.

Neste sentido, de excepcionalidade, prescreve o artigo 173 da Constituição que “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”, devendo observar, conforme inciso II do §1º, o regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários e, ainda, não poderá gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado, nos termos do artigo 173, §2º da Constituição.

⁵⁸⁵ TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2006. p. 55.

⁵⁸⁶ MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito Econômico*. 2ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1988. p. 37.

⁵⁸⁷ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 148. Grifos do autor.

⁵⁸⁸ Cf. TAVARES, André Ramos. Op. Cit. p. 280; Helly Lopes, no mesmo sentido, argumenta que a atuação estatal é supletiva e “só se justifica como exceção à liberdade individual, nos casos expressamente permitidos pela Constituição e na forma que a lei estabelecer”. (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª Edição. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade e outros. São Paulo: Malheiros, 2000. pp. 588-589).

4.1.1. *Intervenção sobre o domínio econômico por indução*

Para o momento, dentre as modalidades de intervenção do Estado sobre o domínio econômico expostas acima, insere-se no contexto deste trabalho a intervenção por indução prevista no artigo 174 da Constituição Federal. Este dispositivo prescreve que a intervenção indireta do Estado será realizada na forma da lei para exercer “as funções de fiscalização, incentivo e planejamento”.

A função de fiscalização enquadra-se na intervenção por direção e a função de incentivo na modalidade de intervenção por indução segundo a classificação dada por Eros Grau. Para o autor, o planejamento não configura modalidade de intervenção, mas apenas qualifica as intervenções, seja ela sobre ou no domínio econômico, para torná-las mais racionais se executadas conforme o planejado⁵⁸⁹.

As normas de intervenção por direção são cogentes, seus comandos possuem natureza imperativa, impondo “certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito*”⁵⁹⁰.

Eros Grau⁵⁹¹ ensina que “no caso das *normas de intervenção por indução* defrontamos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção”. Neste diapasão, Schoueri⁵⁹² afirma que “o agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”. Isto porque estas normas são dispositivas, no entanto, se o agente econômico aderir à norma, “resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão”⁵⁹³.

Por isso, Schoueri⁵⁹⁴ afirma que o legislador “sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem, assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”.

⁵⁸⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 151.

⁵⁹⁰ Idem. Ibidem. p. 151. Grifos do autor.

⁵⁹¹ Idem. Ibidem. pp. 149-150. Grifos do autor.

⁵⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 43-44.

⁵⁹³ GRAU, Eros Roberto. Op. Cit. p. 150.

⁵⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 44.

Schoueri aponta para a importância da diferenciação jurídica entre intervenção por indução e intervenção por direção, especialmente no que se refere às normas tributárias indutoras, na medida em que as normas tributárias pressupõem a possibilidade de o contribuinte praticar ou não um fato que corresponda ao descrito na hipótese tributária. Deste modo, conclui o autor, “não se poderia cogitar de direção por meio de normas tributárias (...) fosse o contribuinte obrigado a incorrer no fato gerador, então se estaria diante de um efeito confiscatório, atentando, ademais, contra o direito de propriedade”. Neste sentido as “normas de direção são melhor aplicáveis nos casos em que se exige de toda a população um comportamento conforme seus ditames, buscando um efeito absoluto e sem lacunas”⁵⁹⁵.

Eros Grau⁵⁹⁶ ensina que a intervenção por indução nem sempre representa uma indução positiva. Pode também representar um desestímulo e a indução será negativa. Alinhado a este pensamento, Schoueri critica a posição de Marco Aurélio Greco para quem “o artigo 174 da CF/88 consagra como diretriz da atuação do Poder Público o vetor positivo (incentivo) o que implica em a intervenção, quando implantada, dever se viabilizar por instrumento de apoio”⁵⁹⁷, já que, na visão de Greco, caso para o Estado seja indesejável uma dada situação, então que a torne ilícita.

Schoueri afirma que a expressão “incentivo” presente no artigo 174 da Constituição sem a menção ao “desincentivo” “não autoriza a conclusão imediata de sua proibição, já que incentivo e desincentivo são, apenas, dois ângulos de uma mesma atuação: ao incentivar uma atividade, o Estado ‘desincentiva’ outras”. O autor conclui que a posição manifestada por Greco não leva em consideração atividades que são lícitas, “mas deve ser ‘desincentivada’ como forma, por exemplo, de mitigar externalidades negativas de ordem ambiental”⁵⁹⁸. No mesmo sentido, Ana Maria Ferraz afirma que quando o Estado cria um incentivo, “indiretamente, manifesta o dirigismo econômico estatal, pois tanto seus efeitos positivos, quanto os negativos, evidenciam que o Estado pode deles utilizar para forçar a economia privada a tomar determinado curso”⁵⁹⁹. Assim, a autora exemplifica que o incentivo terá um efeito negativo para uma dada área ou atividade econômica que não recebeu o incentivo no

⁵⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 46-47.

⁵⁹⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 149.

⁵⁹⁷ Greco, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação*. In: Greco, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24.

⁵⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 44.

⁵⁹⁹ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos Fiscais*. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo, 1980, vol. 43. p. 221.

momento em que a concessão de incentivo para a outra área ou atividade “provocar o êxodo de capital ou de recursos humanos”⁶⁰⁰.

Eros Grau cita o exemplo da aplicação de um imposto oneroso para o caso de importação de certos bens. “A norma não proíbe a importação desses bens, mas a onera de tal sorte que ela se torna economicamente proibitiva”⁶⁰¹.

José Afonso da Silva⁶⁰² ensina que o incentivo nesta função de intervenção indutora sobre o domínio econômico “traz a idéia (sic) do Estado promotor da economia” na forma de fomento e “sem empregar meios coativos”, para que a atividade privada satisfaça “necessidades ou conveniências de caráter geral”. No incentivo, vantagens ou benefícios são concedidos pelo Estado para influenciar as decisões do setor privado para direcioná-lo ao interesse público, por meio de legislação objetiva e genérica, mas não pode resultar “em impedimento para outras atividades ou para determinado grupo de agentes econômicos”⁶⁰³. André Ramos Tavares expõe que o Poder Público, por ser “responsável por assegurar a livre concorrência entre os particulares, que se reveste, no caso, inclusive, da categoria de princípio constitucional, não pode semear a odiosa discriminação que leva à competição desequilibrada entre os interessados”⁶⁰⁴.

É neste sentido que Schoueri, ao falar sobre norma tributária indutora, afirma que a tributação pode ser utilizada como “instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência”, no entanto, o efeito indutor da norma tributária pode afetar “a concorrência, reduzindo o grau de liberdade existente. Nesse caso, será a livre concorrência que servirá de limite para a formulação da norma tributária”⁶⁰⁵.

Em relação às normas tributárias, Schoueri esclarece que elas, por si só, já possuem efeito indutor, “afinal, qualquer que seja o tributo, haverá, em maior ou menor grau, a influência sobre o comportamento dos contribuintes, que serão desestimulados a práticas que levem à tributação”⁶⁰⁶. Isto porque não há tributo neutro e não é possível visualizar um tributo que não afete o comportamento dos agentes econômicos. Desta feita, conclui o autor caber

⁶⁰⁰ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos Fiscais*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. p. 221.

⁶⁰¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 149.

⁶⁰² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 808.

⁶⁰³ TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2006. pp. 313-314.

⁶⁰⁴ Idem. Ibidem. p. 314.

⁶⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 243.

⁶⁰⁶ Idem. Ibidem. p. 253.

“ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas medidas, utilizando-se das normas tributárias, como de outros meios que estiver a seu alcance para a indução do comportamento dos agentes econômicos, visando às finalidades próprias da intervenção econômica”⁶⁰⁷.

André Elali, confirmando o acima exposto, salienta que “as normas tributárias indutoras, para o fim de regular a ordem econômica, a partir do modelo proposto na Constituição, podem instituir benefícios e/ou agravamentos, visando à realização de comportamentos mais desejáveis pelos agentes econômicos”⁶⁰⁸.

Em relação aos incentivos fiscais, percebe-se, o legislador pode utilizar deste instrumento como forma de intervenção sobre o domínio econômico para induzir o contribuinte a adotar um comportamento desejado pelo legislador⁶⁰⁹. No entanto, é preciso observar quais são os limites de atuação do legislador para o manejo de normas tributárias indutoras para concessão de incentivos fiscais como mola propulsora do desenvolvimento, especificamente quando se trata dos Estados em relação ao ICMS, haja vista que esta norma indutora, tendo uma função de intervenção sobre o domínio econômico, deve ser submetida aos ditames constitucionais não só relativos ao Sistema Tributário, mas também aos ditames constitucionais relativos à ordem econômica⁶¹⁰.

4.2. Incentivos fiscais

Cabe, neste passo, identificar o que se considera incentivo fiscal para realizar cotejo destas normas com a Lei Complementar nº 24/1975 e o artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição, bem como, no que diz respeito à indução ao desenvolvimento, analisar o incentivo fiscal em relação às competências materiais previstas nos artigos 21 a 24 da Constituição e às normas da ordem econômica.

⁶⁰⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 253.

⁶⁰⁸ ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 116.

⁶⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 206-207; MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Fato Gerador – Local da Ocorrência. Incentivos Fiscais e Créditos*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 232.

⁶¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 241; Mélega afirma que a função indutora para intervir sobre o domínio econômico desempenhada pelo Estado deve sempre estar em harmonia e “em paralelo com o poder de tributar”. (MÉLEGA, Luiz. *O Poder de Tributar e o Poder de Regular*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988, vols. 7/8. p. 1773).

“Incentivos fiscais são, antes de tudo, técnicas utilizadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos. O sistema de incentivos corresponde a um processo pelo qual o Estado propulsiona ou desestimula determinadas atividades econômicas”⁶¹¹. Henry Tilbery⁶¹² ensina que incentivos fiscais é um conceito da Ciência das Finanças que engloba uma variedade de institutos definidos pelo direito tributário, tais como isenção, alíquota reduzida, bonificação, dedução acelerada da depreciação de bens de capital, crédito do imposto e, inclusive, a instituição de uma tributação mais onerosa para atividades de menor interesse para a economia nacional. Segundo o autor, cada um destes institutos possuem definição própria no direito tributário e constituem espécie do gênero incentivos, classificado pela Ciência das Finanças utilizando-se do critério comum à todos eles, sua finalidade.

Este posicionamento parece não se compatibilizar com a posição de Harada⁶¹³ para quem “o incentivo fiscal é sempre um instrumento de intervenção na economia”. No entanto, para o autor, a isenção não tem uma motivação econômica, mas sua motivação coincide com a motivação da imunidade, concedida em função de certos bens ou certas pessoas no interesse coletivo, e completa, “(...) quando a motivação da isenção coincide com a de incentivo fiscal é porque estamos diante, não de isenção pura, mas, de isenção condicional, sujeita a termo certo de vigência. É a isenção com as feições contratuais”. Para o autor, isenção pura é aquela em que “o sujeito passivo não tem que arcar com coisa alguma, salvo cumprimento de obrigações acessórias”⁶¹⁴, enquanto que incentivos fiscais são “instrumento de intervenção estatal na atividade econômica, objetiva o desenvolvimento de certa atividade econômica. Seu campo de atuação, necessariamente, é o setor privado onde vige o regime de livre concorrência”⁶¹⁵.

Por seu turno, Tilbery ressalta que isenção é sim espécie de incentivo fiscal quando seu motivo for econômico, não se subordinando a este gênero, no entanto, quando sua finalidade for diversa, como por exemplo, por motivação política é concedido isenção para diplomatas estrangeiros⁶¹⁶.

O critério de finalidade utilizado na classificação da Ciência das Finanças aos incentivos fiscais é a feição extrafiscal dos institutos tributários, podendo representar uma medida para disciplina do mercado financeiro, promoção do desenvolvimento industrial,

⁶¹¹ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos Fiscais*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. p. 221.

⁶¹² TILBERY, Henry. *Base Econômica e Efeito das Isenções*. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1971. p. 21.

⁶¹³ HARADA, Kiyoshi. *Constituição*. 1988. *Privilégios Fiscais Municipais*. In: Direito Tributário Atual. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, vol. 10. pp. 2694-2695.

⁶¹⁴ Idem. Ibidem. pp. 2695-2696.

⁶¹⁵ Idem. Ibidem. Op. Cit. pp. 2698-2699.

⁶¹⁶ TILBERY, Henry. Op. Cit. p. 21.

fortalecimento da balança comercial, incentivos regionais, setoriais dentre outros⁶¹⁷, ao ponto de Souto Maior Borges⁶¹⁸, admitindo, porém, um preciosismo excessivo, classificá-los em incentivos fiscais – “se concedido em função da incapacidade contributiva”, ou incentivo extrafiscal – “se outorgado em razão de política econômica”. Tilbery ainda destaca a existência, além dos incentivos fiscais, de incentivos financeiros, tais como “subsídios, facilidades creditícias, prêmios de exportação”⁶¹⁹.

Paulo de Barros⁶²⁰ ensina que as finalidades fiscais e extrafiscais do tributos são identificados pela Ciência do Direito “para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição”. Para o autor, extrafiscalidade é identificada na legislação tributária quando o legislador insere “providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas (...) perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios”.

Extrafiscalidade é, assim, “não um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”⁶²¹. Becker esclarece, consoante ao exposto acima, que a extrafiscalidade, além da motivação incentivadora, pode manifestar a feição de desestímulo. O Estado, quando pretende desprestigiar uma dada situação, ao invés de torná-lo ilícito, pode utilizar um tributo extrafiscal para onerar aquela atividade. Conclui o autor que o objetivo do Estado não é a arrecadação, que fica em segundo plano, “mas sim aquele específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo ‘proibitivo’”⁶²².

Em relação à indução por incentivo, Paulo de Barros⁶²³ destaca que os benefícios fiscais são um forte instrumento de extrafiscalidade, pois “configuram um estímulo de índole econômica, introduzido pelo Poder Público, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador que propiciem atingir os objetivos extrafiscais”.

⁶¹⁷ TILBERY, Henry. *Base Econômica e Efeito das Isenções*. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1971. pp. 22-25.

⁶¹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março/1996, vol. 6. p. 69.

⁶¹⁹ TILBERY, Henry. Op. Cit. p. 22.

⁶²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 36-37.

⁶²¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

⁶²² Idem. Ibidem. p. 628. Grifos do autor.

⁶²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 38.

Ressalte-se, porém, não existe um tributo que seja apenas fiscal e tributos apenas extrafiscais. “Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade”⁶²⁴. “Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado na construção jurídica de cada tributo”, apenas haverá maior ou menor prevalência de um ou de outro a depender do objetivo do legislador⁶²⁵.

Colocadas estas considerações iniciais, investiga-se a amplitude do conceito de incentivos fiscais, sempre em referência às disposições constitucionais, principalmente em relação ao ICMS.

4.2.1. Incentivos Fiscais e a Lei Complementar nº 24/1975

Na vigência da Constituição de 1967/69, o artigo 23, §6º exigia a celebração de convênios entre os Estados e Distrito Federal, na forma da lei complementar, para a concessão de isenções. Com fundamento neste dispositivo foi publicada a Lei Complementar nº 24/1975⁶²⁶. Conforme observações de Souto⁶²⁷, esta lei adotou uma interpretação extensiva da expressão “isenções” para contemplar outras figuras exonerativas produtoras de efeitos análogos, afastando-se de sua “formulação literal do preceito constitucional para curvar-se ao seu espírito”.

Assim, o artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 24/1975⁶²⁸, exige celebração de convênios entre Estados e Distrito Federal para a concessão de outras figuras,

⁶²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 37.

⁶²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 633.

⁶²⁶ Cf. tópico 3.4.

⁶²⁷ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, agosto/1994, vol. 8. pp. 92-93.

⁶²⁸ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

paralelamente à isenção, que de alguma forma resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus do ICMS, tais como redução da base de cálculo, crédito presumido e devolução do imposto.

Autores do porte de Ives Gandra passaram a criticar esta interpretação extensiva, entendendo ser inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 24/1975, já que a Constituição de 1967/69 exigia convênio apenas para isenções. Assim, para o autor, “a Lei Complementar nº 24/75, ao tentar corrigir a insuficiência do Texto anterior, alargou-o, mas de forma inconstitucional, por não ter o legislador complementar as forças que se auto-outorgou”,⁶²⁹.

Na vigência daquela Constituição, Alcides Jorge Costa⁶³⁰ afirmava não haver inconstitucionalidade neste dispositivo da lei complementar, de modo que “a Constituição não pode ser interpretada de modo a que se frustrem os propósitos evidentes de qualquer de suas normas”. Conclui o autor que o objetivo da prescrição constitucional é “estabelecer um regime nacional que impeça que, através de desonerações, sujeitos passivos desta ou daquela região se vejam favorecidos pela quebra da regra da neutralidade do ICM (...)”.

Souto⁶³¹ afirma que “essa previsão ampla é uma condição *sine qua non* para a eficácia do art. 23, §6º da Emenda n. 1/69”. Não fosse o tratamento extensivo dado pelo artigo 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 24/1975 e “a ‘guerra tributária’ entre os Estados recrudesceria, pela manipulação ostensiva ou dissimulada dessas figuras afins da isenção”.

A favor da constitucionalidade do dispositivo, Paulo de Barros Carvalho⁶³² disserta que o objetivo da Lei Complementar nº 24/1975, ao se referir também à outros incentivos fiscais ou financeiros-fiscais, para subordiná-los à celebração de convênios para sua concessão, “foi o de fechar todas as portas, no que concerne a concessões dessa natureza, único meio de preservar o decantado princípio da solidariedade nacional que identifica juridicamente o imposto”.

A Constituição de 1988, no artigo 155, §2º, XII, “g”, adotou esta interpretação extensiva para exigir deliberação dos Estados e Distrito Federal para, na forma estabelecida em lei complementar, conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

⁶²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 6, tomo I. pp. 513-514.

⁶³⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 129.

⁶³¹ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, agosto/1994, vol. 8. p. 93.

⁶³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Incentivo Fiscal – Conflito entre Estados*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1995, nº 09. pp. 144-146.

Assim, a referência a incentivos e benefícios fiscais feita por este artigo representa “uma cláusula aberta – submete à sua regência qualquer vantagem (ex-oneração), qualquer retirada do ônus fiscal. por isso, não só os incentivos fiscais: qualquer ‘benefício’, i. é., tudo que reduza o ‘ônus’ do ICMS sujeita-se ao seu império”⁶³³.

Analizando a pertinência à nova Constituição pela Lei Complementar nº 24/1975, Souto⁶³⁴ defende sua recepção, de um modo geral, porque ICM e ICMS é o mesmo imposto, apenas acrescido de nova materialidade para tributar específicas prestações de serviços e, de um modo especial, analisando o parágrafo único do artigo 1º, conclui por sua recepção porque, se já era compatível com a Constituição de 1967/69, também o é com o artigo 155, §2º, XII, “g”, por seu mais amplo campo de literalidade.

Neste raciocínio, em outro trabalho, Souto⁶³⁵ afirma que o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/1975 não é incompatível com a Constituição de 1988, no sentido de regular a forma como isenção, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos, “porque a submissão das exonerações fiscais ao convênio é praticamente a única alternativa, para afastar as dificuldades de harmonização das políticas tributárias estaduais, no tocante ao ICMS”.

Noutro sentido, Ives Gandra⁶³⁶ contesta a recepção deste dispositivo em relação aos incentivos financeiros, já que, para o autor, o texto constitucional cuida só de aspectos tributários. Neste raciocínio, argumenta o autor que “se o constituinte apenas exigiu que os incentivos fiscais (tributários) – e não os incentivos de natureza financeira – fossem objeto de acordo para que os Estados pudessem utilizá-los nas operações interestaduais, a crítica à não-recepção, neste aspecto, pareceu-me fundada”.

Para o autor, as relações entre o ente tributante e o contribuinte terminam no momento em que há o pagamento do tributo e, após o montante do tributo ingressar nos cofres do Estado, estes recursos passam a ser regulados pelo Direito Financeiro, não mais Tributário. Assim, por sua autonomia financeira, “a entidade federativa passa a ter da receita recebida o

⁶³³ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. p. 69.

⁶³⁴ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, agosto/1994, vol. 8. pp. 93-95.

⁶³⁵ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. p. 73.

⁶³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ICMS e o Regime jurídico de Incentivos financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, nº 112. p. 137.

pleno e livre arbítrio para destinar os recursos que lhe pertencem a quem desejar, dentro da lei e da Constituição”⁶³⁷.

Neste sentido, Ives Gandra argumenta que o Estado, se desejar, pode conceder financiamentos porque são de natureza financeira e não tributária, mesmo que o valor destinado ao contribuinte financeiramente incentivado corresponda ao montante recolhido a título de tributo, não se tratará de tributo devolvido, pois já pertence ao orçamento do Estado, sem a necessidade de celebração de Convênios na medida em que a Constituição o exige apenas para incentivos fiscais. Conclui o autor que, após os recursos ingressarem nos cofres do Estado, se a legislação e o orçamento prever, o Estado pode “fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem -, inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS”, já que goza de autonomia política, administrativa e financeira⁶³⁸.

Em obra mais recente, Ives Gandra⁶³⁹ afirma que sugeriu a inclusão do vocábulo “financeiros” no artigo 155, §2º, XII, “g” quando da tramitação da proposta da emenda à constituição que resultou na emenda nº 42/2003. Lembra o autor que sua proposta foi rejeitada pelos congressistas e, por isso, incentivos financeiros ainda não requerem celebração de convênios, mantendo a exigência de convênios apenas para incentivos fiscais.

Souto Maior Borges⁶⁴⁰ reconhece que após o pagamento de um montante a título de tributo a relação jurídico-tributária está extinta e é instaurada uma relação financeira de natureza distinta daquela. No entanto o autor afirma que esta diferenciação é apenas jurídico-formal, pois “produz substancialmente os mesmíssimos efeitos de uma isenção ou redução do ICMS”. Assim, o autor argumenta que tanto o inciso II, que trata da devolução total ou parcial do tributo, quanto o inciso IV que adota uma fórmula mais genérica para abarcar quaisquer medidas diretas ou indiretas que resultem redução ou eliminação do ônus de ICMS, ambos do artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 24/1975, tem o objetivo de evitar o uso de outras formas de desoneração, com outros nomes, apenas por apego ao formalismo, com o intuito de burlar “a proibição radical de exonerações do ICMS unilateralmente instituídas por

⁶³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ICMS e o Regime jurídico de Incentivos financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, janeiro de 2005, nº 112. p. 140.

⁶³⁸ Idem. Ibidem. pp. 140-143.

⁶³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – limites da Constituição e da lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 2011, nº 186. p. 135.

⁶⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. pp. 70-71.

qualquer Estado-membro. Basta para incidir na vedação que da medida unilateral resulte redução ou eliminação do ‘ônus’ de pagar o ICMS”⁶⁴¹.

No mesmo sentido Ricardo Lobo Torres afirma que se trata apenas de uma diferença jurídico-formal. Para o autor todos eles são conversíveis entre si, um privilégio tributário opera na vertente da receita e o privilégio financeiro opera na vertente da despesa. Como receita e despesa existem um em função do outro “tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida”⁶⁴². O autor, apoiado em Surrey, que denomina o incentivo fiscal de gasto tributário (*tax expenditure*) e em tributaristas alemães como Tipke, afirma que “incentivos fiscais têm (sic) a mesma consequência financeira das verdadeiras subvenções, que operam na vertente da despesa”⁶⁴³.

Segundo Schoueri⁶⁴⁴, financeiramente, “as normas tributárias indutoras, quando adotam a forma de incentivos fiscais (isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo, créditos tributários etc.)”, se enquadram na categoria de subvenção. Já do ponto de vista jurídico, o autor ensina “que o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária do Estado, o que inócorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia. Neste sentido, apenas os créditos tributários” se enquadram na categoria de subvenção. No entanto, o autor ressalta, nas posições de Bayer, Tipke e Ricardo Lobo Torres, que a diferenciação é apenas formal. Neste sentido, são subvenções tanto as normas tributárias indutoras que afastam a carga tributária, quanto as que configuram uma prestação pecuniária, e “a inclusão dos incentivos fiscais entre as formas de subvenção assume maior relevo quando se analisam suas consequências do ponto de vista do Direito Financeiro”.

Tércio Sampaio Ferraz Junior⁶⁴⁵ ressalta que a Lei Complementar nº 24/1975, artigo 1º, parágrafo único, IV, exige convênios se o incentivo for concedido com base no ICMS e se de sua concessão resultar a redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus. A

⁶⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. p. 72; No mesmo sentido, Paulo de Barros afirma “que tudo quanto possa interferir no *quantum* devido a título de ICMS, tenha a configuração que tiver, se apresentar efeitos redutores, ficará sujeito à dinâmica dos convênios”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Incentivo Fiscal – Conflito entre Estados*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1995, nº 09. p. 140).

⁶⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. p. 13.

⁶⁴³ Idem. Ibidem. p. 14.

⁶⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 57-58.

⁶⁴⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 279.

partir desta redação do dispositivo e com um raciocínio inverso, o autor afirma que estas duas condições geram a interpretação de que pode haver outros incentivos “que, por não preencherem aquelas condições, não se enquadram no rol dos casos a exigir convênio entre Estados e Distrito Federal. Ou seja, nem todo benefício daquela natureza seria, por definição, instrumento de desequilíbrio fiscal entre as unidades federativas”.

No entanto, ressalta o autor, qualquer incentivo, seja financeiro ou fiscal, que tenha como referência o ICMS, mesmo que de forma implícita, gerando uma redução ou eliminação do montante que deveria ser recolhido a título deste imposto, para sua concessão a Constituição exige deliberação dos Estados e Distrito Federal na forma como prevista em Lei Complementar⁶⁴⁶.

Assim, ao analisar o artigo 155, §2º, XII, “g”, Ricardo Lobo Torres⁶⁴⁷ afirma que o dispositivo é amplo para englobar “qualquer mecanismo de exoneração ou de diminuição da carga tributária, que produz no plano econômico o mesmo efeito das isenções. Compreende também os instrumentos de despesa pública em que se podem converter as isenções e renúncias de receita”, e conclui pela impertinência da “interpretação literal e restritiva da expressão constitucional *incentivos fiscais*, para abranger apenas os tributários”, devido à noção de que direito fiscal é mais amplo e envolve tanto o direito tributário quanto o direito financeiro.

Portanto, percebe-se que a Constituição Federal autorizou aos Estados a concessão de incentivos fiscais de ICMS, sejam eles quais for, “isenções, reduções, concessão de crédito presumido do ICMS etc. um mundo de forma atípicas, cujo limite é a imaginação, e que acarretam a exoneração do ICMS”⁶⁴⁸. No entanto, a própria Constituição já traça os limites e o que se percebe é que os Estados não podem conceder unilateralmente esses incentivos.

Assim, “é incompatível com o sistema federal brasileiro a unilateralidade do direito estadual em matéria de exonerações do ICMS. A regra implícita (..) é um consectário da isonomia geral, que permeia o texto constitucional todo”⁶⁴⁹, e não há que se falar em ofensa à autonomia dos Estados, na medida em que a autonomia é preenchida pelas repartições de

⁶⁴⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998,. pp. 279-280.

⁶⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. pp. 19-21. Grifos do autor

⁶⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, agosto/1994, vol. 8. p. 95.

⁶⁴⁹ Idem. Ibidem. p. 97.

competência, limitadas na própria Constituição Federal e em outros instrumentos normativos que a Constituição requer⁶⁵⁰.

Resta identificar se o ICMS, imposto sobre o consumo de grande impacto na economia nacional, mesmo com a celebração de convênios, pode ser utilizado pelos Estados com função extrafiscal para intervir sobre o domínio econômico, principalmente com a finalidade de induzir investimentos privados em busca do desenvolvimento econômico e social.

4.2.2. Os Convênios e sua Ratificação

Problema que merece uma investigação se refere à necessidade de ratificação pelas Assembleias Legislativas dos Estados do que for celebrado pelos Convênios. Souto Maior Borges lembra que assim como “a isenção, como o tributo, não passam do verso e reverso de uma só medalha. O poder de tributar inclui o poder de isentar (...) tanto um quanto outro, estão submetidos ao princípio constitucional da legalidade (art. 5º, II e art. 150, I)”⁶⁵¹.

Ainda, conforme o autor, o artigo 97, IV do Código Tributário Nacional, “corroborava essa asserção, ao dispor que somente à lei cabe disciplinar hipóteses de exclusão do crédito tributário”⁶⁵².

O artigo 150, §6º da Constituição Federal prescreve “que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

O conflito aparece quando da leitura do artigo 4º da Lei Complementar nº 24/1975, ao dispõe que no “prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação”. Ainda, o artigo 7º prescreve que a ratificação do convênio torna sua obediência obrigatória para todos os

⁶⁵⁰ Cf. tópico 1.5.

⁶⁵¹ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, agosto/1994, vol. 8. p. 95.

⁶⁵² Idem. Ibidem. p. 95.

Estados, inclusive aqueles que mesmo convocados, não compareceram na reunião do CONFAZ⁶⁵³.

Alcides Jorge Costa ensina que, antes de entrar em vigor a Constituição de 1967, foi baixado o Ato Complementar nº 34/1967 que dispunha em seu artigo 1º, §2º que “os convênios e protocolos independem de ratificação pelas assembleias legislativas dos estados participantes”⁶⁵⁴. Explica o autor que este ato complementar foi publicado “num período que se caracterizou pelo autoritarismo extremado e pela predominância do Poder Executivo”⁶⁵⁵ e a publicação da Lei Complementar nº 24/1975 ocorreu dentro deste mesmo quadro político.

Heleno Taveira expõe que a forma de recepção preconizada no artigo 4º da Lei Complementar nº 24/1975 constitui uma exceção ao artigo 150, §6º da Constituição ao se referir ao artigo 155, §2º, XII, “g”. Com esta exceção, a Constituição subordinou à Lei Complementar a função de decidir a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A posição do autor parece ser no sentido de que o legislador complementar está autorizado a regular como será a concessão de incentivos fiscais de ICMS, e se decidiu que é por convênios e sua ratificação se dá expressamente pelo Executivo, ou ainda de forma tácita, então a decisão do legislador complementar está conforme a Constituição, já que há uma exceção prevista no artigo 150, §6º⁶⁵⁶.

Souto Maior Borges afirma que, a rigor, a ratificação deveria ocorrer mediante lei estadual, mas como “lei estadual é ato unilateral do Estado-membro, este não pode

⁶⁵³ Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

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

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

Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Art. 6º - Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

⁶⁵⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM. Isenções. Convênios*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. pp. 316-317.

⁶⁵⁵ Idem. Ibidem. p. 321; 330.

⁶⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Isenções no ICMS. Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/1975. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, setembro de 2001, nº 72. pp. 89-90.

diretamente fazê-lo, dado que se trata de ato plurilateral. E porque à lei não é possível fazê-lo, resta o convênio como sub-rogado excepcional (sic) da legalidade”⁶⁵⁷.

Neste sentido, admitindo a constitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 24/1975, com a previsão inclusive de ratificação tácita do Convênio, este instrumento “passa a ter força de lei interna em cada Estado da Federação”⁶⁵⁸. Apesar deste posicionamento, Heleno Taveira sustenta a existência de “convênios impositivos, obrigando os Estados a concederem as isenções, como os convênios autorizativos, que representam a permissão para a concessão da isenção, cabendo a cada Estado a instituição”⁶⁵⁹.

Entretanto, Alcides Jorge Costa ensina que, caso se admita a constitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar, prevendo a ratificação expressa e tácita dos convênios, não há espaço para sustentar a existência de convênios autorizativos já que, por estar ratificado, o próprio convênio concede a isenção. Conclui o autor que “os convênios concedem isenções mas não podem autorizar que um ou mais Estados, a critério de cada qual, concedam isenções”⁶⁶⁰.

Para o autor, admitindo-se a constitucionalidade deste dispositivo da Lei Complementar, a combinação de aprovação unânime com a necessidade de ratificação de todos os Estados, mesmo que tacitamente, criou um processo legislativo todo peculiar que abrange todos os Estados⁶⁶¹. Neste raciocínio, conclui Alcides:

Os convênios resultantes do processo legislativo que lhes é aplicável são leis que dispõem sobre isenções. Os acordos a que chegam os Estados nas reuniões realizadas conforme o disposto na lei complementar nº 24/75 não constituem, por isso mesmo, mera autorização para que cada Estado institua isenções do ICM. Uma vez aperfeiçoados com as ratificações expressas ou tácitas, entram em vigor no prazo previsto na lei complementar nº 24/75 e obrigam todos os Estados.

Por exigir votação unânime e admitir ratificação tácita, a lógica do sistema se justifica para admitir a natureza impositiva dos convênios, na medida em que “o Estado que não concordar com a concessão de determinada isenção ou benefício previsto na lei complementar, pode usar de seu direito de veto durante a reunião em que se discutir o

⁶⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. p. 73

⁶⁵⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Isenções no ICMS. Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/1975. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, setembro de 2001, nº 72. p. 90.

⁶⁵⁹ Idem. Ibidem. p. 92; No mesmo sentido MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Fato Gerador – Local da Ocorrência. Incentivos Fiscais e Créditos*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. pp. 232-233.

⁶⁶⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM. Isenções. Convênios*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 339.

⁶⁶¹ Idem. Ibidem. pp. 332-333.

convênio ou, posteriormente, através de não ratificação expressa”⁶⁶². Nestes termos a unanimidade para celebração de convênios é decorrência lógica e inevitável, já que se “as decisões fossem tomadas por maioria, qualquer dos Estados poder-se-ia ver gravemente prejudicado pela concessão de isenções”⁶⁶³.

Ressalte-se que estes argumentos do autor é para caso em que se admita a constitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 24/1975. No entanto, sua opinião é diversa. Ainda na vigência da Constituição de 1967/69 o autor defendia a inconstitucionalidade do dispositivo, sendo necessária a ratificação pelas Assembleias Legislativas, em homenagem ao princípio da legalidade, previsto no artigo 153, § 29 daquela Constituição, já que o poder de isentar pertence a quem tem o poder de tributar, bem como o artigo 97, VI do CTN. Alcides atribui esta inconstitucionalidade de outorga aos Executivos estaduais para a ratificação dos convênios, “à excessiva centralização e à predominância do Poder Executivo que caracterizam a vida nacional”⁶⁶⁴.

Para o autor a celebração de convênios é um procedimento prévio sobre o qual poderão deliberar os Legislativos estaduais, são, assim, uma “fase que limita a competência das Assembléias (sic) Legislativas, mas que não pode eliminá-la”⁶⁶⁵.

Geraldo Ataliba também defendia a inconstitucionalidade deste dispositivo da Lei Complementar nº 24/1975 e, com fundamento no artigo 153, §2º daquela Constituição, ensinava que “a reserva de convênio não exclui reserva de lei. (...) caso isto fosse possível, derogado estaria o princípio da legalidade da tributação e vulnerado o arquiprincípio da separação dos Poderes, pressupostos da República e do Estado do Direito”⁶⁶⁶.

Na vigência da Constituição de 1988 a posição de Alcides Jorge Costa permanece a mesma, admitindo que os convênios deveriam ser ratificados pelas Assembleias Legislativas. Entretanto, o autor aduz que os convênios celebrados “nunca foram objeto de deliberação pelas Assembléias (sic) Legislativas”. A explicação para tal fenômeno seria a natureza da matéria, “como se tratam de isenções, poder-se-ia dizer que os contribuintes jamais tiveram

⁶⁶² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 128.

⁶⁶³ Idem. Ibidem. p. 130.

⁶⁶⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM. Isenções. Convênios*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. pp. 328-330.

⁶⁶⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 130.

⁶⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. *Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, nºs 11/12. p. 110

razões para suscitar a inconstitucionalidade dos convênios por falta de ratificação pelo Poder Legislativo dos Estados”⁶⁶⁷.

Paulo de Barros esclarece que convênios interestaduais “não são portadores de força vinculante”⁶⁶⁸. Para o autor, em virtude da autonomia legislativa dos Estados, os convênios sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS possuem natureza autorizativa, “ficando na dependência de produção legislativa pelos Estados e pelo Distrito Federal”. Paulo de Barros conclui que, “aprovado o benefício, cabe a cada pessoa política implantá-lo em seu território, evitando-se, com isso, que qualquer deles seja ‘obrigado’ a conceder benefício contra sua vontade”⁶⁶⁹.

No mesmo sentido, Roque Carrazza⁶⁷⁰ afirma que a possibilidade de os Estados concederem incentivos fiscais necessita que estes celebrem convênios para, aí sim, “se transformarem em *Direito interno* de cada uma destas pessoas políticas” com sua retificação por decreto legislativo. Assim, “o convênio é, apenas, o pressuposto para a concessão da isenção do ICMS (...) tem, pois, caráter meramente formal, devendo, evidentemente, respeitar os princípios e normas constitucionais”.

Paulo de Barros Carvalho⁶⁷¹ também defende o caráter prévio para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, conclui que a concessão destes não é realizada por meio de convênios, “esses instrumentos, firmados segundo o procedimento estabelecido em lei complementar e fundados no artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição de 1988, são etapa que antecede o conjunto de providências legiferantes por meio das quais hão de ser introduzidas”. Para sustentar o entendimento, o autor demonstra entendimentos do Supremo Tribunal Federal neste sentido, como a ADI nº 1.247-PA, de relatoria do Ministro Celso de Mello, resta consignado o entendimento de que os regramentos e princípios constitucionais aplicados ao ICMS, “justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a

⁶⁶⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 88.

⁶⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 74.

⁶⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 56.

⁶⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008p. p. 869-870; Também pela inconstitucionalidade deste dispositivo da lei complementar, ver COELHO, Sacha Calmon Navarro. *ICMS. Natureza Jurídica dos Convênios de Estados-Membros. Inconstitucionalidade Continuada*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 64. pp. 178-181.

⁶⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 62-63.

forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais”⁶⁷².

Ricardo Lobo Torres ensina que a doutrina vem defendendo esta inconstitucionalidade, por afronta ao princípio da legalidade, e nem a emenda constitucional nº 3/1993 conseguiu resolver o problema. O autor lembra que a Lei Complementar nº 24/1975, por ter sido “editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembléias (sic) dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência dos Governadores”⁶⁷³. Torres manifesta a esperança de que uma “futura lei complementar compatibilize os convênios com as garantias do regime democrático (...) passando a exigir a ratificação pelas Assembléias (sic) Legislativas, que o autoritarismo político dispensara e que a EC 3/93 recomenda”⁶⁷⁴.

O Superior Tribunal de Justiça, na análise do Recurso Especial nº 556.287-RN⁶⁷⁵, proferiu decisão nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO - INSTRUMENTO LEGISLATIVO PRÓPRIO - DECRETO DO GOVERNADOR DO ESTADO - ILEGALIDADE.

1. A isenção, de acordo com o art. 97 do CTN, obedece ao princípio da legalidade, não podendo ser concedido senão por lei em sentido material.
2. Nos termos da Lei Complementar 24/75 (expressamente mencionada no veto presidencial ao art. 27 da LC 87/96), somente por convênio, chancelado por decreto legislativo, é que se podem os Estados outorgar isenções.
3. Ilegalidade de isenção concedida por decreto do Governador do Estado.
4. Recurso especial improvido.

“(...)Não tem respaldo legal o argumento do recorrente de que, se o convênio pode autorizar a concessão de favores fiscais pelos Estados-membros, pode o decreto do governador conferir o mesmo benefício. Ocorre que o convênio não é capaz de conceder ou retirar favor de ninguém, porque o ato que determina efetivamente a outorga é o decreto legislativo pelo qual é aprovado o convênio. Aliás, é unânime a doutrina em dizer que os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenção do ICMS, sendo ele, o decreto legislativo, o ponto final do processo para concessão de isenção do ICMS. Dentro desse enfoque, não se há de comparar decreto do governador, com convênio aprovado por decreto legislativo.

Também pela necessidade de ratificação pelas Assembleias Legislativas, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 538.130/RS⁶⁷⁶, se manifestou no seguinte sentido:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 91/91. ISENÇÃO DE ICMS. REGIME

⁶⁷² STF. ADI 1.247-MC-PA. Pleno. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 08/09/1995; ADI 2.357; ADI 3.312.

⁶⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 43.

⁶⁷⁴ Idem. Ibidem. p. 326.

⁶⁷⁵ STJ. REsp nº 556.287-RN. Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. Votação unânime. Data do Julgamento 04/11/2004. DJ 17/12/2004.

⁶⁷⁶ STF. RE nº 539.130.RS. Segunda Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. Votação unânime. Data do Julgamento 04/12/2009. DJe 04/02/2010.

ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. "FREE SHOPS" NOS AEROPORTOS. PROMULGAÇÃO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido.

O Recurso em análise teve seu provimento negado na medida em que a Assembleia Legislativa do Estado ratificou o convênio nº 91/1991 por meio do Decreto Legislativo nº 6.591/1992, sem ofensa, portanto, ao artigo 150, §6º e artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição de 1988. O Ministro Joaquim Barbosa, na análise do artigo 150, §6º citado no início deste tópico, que exige a edição de lei específica para a concessão de incentivos sem prejuízo do artigo 155, §2º, XII, “g” se o incentivo for do ICMS, faz leitura do termo “sem prejuízo” de modo aditivo e não de exclusão. “Quer dizer, a garantia da regra da legalidade não é excluída imediatamente pela regra que busca assegurar harmonia no âmbito da Federação. O Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo (...) a escolha final sobre a concessão ou não do benefício”. Conclui o ilustre Ministro que “embora a Lei Complementar 24 se refira à publicação de decreto pelo Chefe do Poder Executivo, a disposição não pode prejudicar a atividade do Poder Legislativo local” a quem cabe “efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos do convênio”.

Resta saber porque a doutrina e a jurisprudência se referem a ratificação por decreto legislativo e a resposta vem pronta. Schoueri, ao analisar os convênios como fonte do direito tributário, afirma que estes instrumentos “são – permita-se a metáfora na liberdade didática – tratados entre os integrantes da Federação”⁶⁷⁷. Outros autores⁶⁷⁸ afirmam a similaridade dos tratados internacionais com os convênios entre Estados da Federação. Alcides Jorge Costa⁶⁷⁹ conclui que a ratificação dos convênios seria matéria de competência exclusiva das Assembleias Legislativas estaduais dada a “similaridade com o processo de aprovação de tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (CF, art. 49, I)”.

⁶⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2011, p. 111.

⁶⁷⁸ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1980, nºs 11-12. pp. 99-123; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *ICMS. Natureza Jurídica dos Convênios de Estados-Membros. Inconstitucionalidade Continuada*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 64. pp. 178-181.

⁶⁷⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 88.

4.2.3. Incentivos Fiscais de ICMS e o Desenvolvimento Regional

A preocupação com o desenvolvimento regional e criação de um orçamento federal regional “constitui feliz inovação do federalismo cooperativo consagrado pela Constituição de 1946”⁶⁸⁰. Segundo Horta, “o desenvolvimento regional, preconizado pela Constituição de 1946, projetou-se no domínio da atividade do legislador federal”, isso porque os problemas regionais situam-se na órbita interestadual, extrapolando os limites territoriais de um Estado. Assim, “os Estados não dispõem de recursos ou de meios suficientes para a solução dos problemas regionais”⁶⁸¹.

“No período pós-64, o planejamento regional caracterizou-se pela superposição de áreas territoriais e materiais de ação, com inúmeros conflitos entre os organismos regionais e os entes federados e entre os próprios organismos regionais”, contribuindo para que os Estados menos desenvolvidos ficassem mais dependentes da União⁶⁸².

Na Constituição de 1988, dentre os objetivos fundamentais da República Federativa no Brasil inseridos no artigo 3º da Constituição Federal, estão a construção de uma sociedade solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais. Como objetivo da República não “significa a imediata exigência de prestação estatal concreta, mas uma atitude positiva, constante e diligente do Estado. (...) O artigo 3º da Constituição de 1988 está voltado para a transformação da realidade brasileira”⁶⁸³.

A Constituição Federal reconhece que o Brasil é um país com desigualdades de desenvolvimento social e econômico entre as diversas regiões do país e por todo o texto constitucional foi inserido dispositivos que declaram a desigualdade regional e prescreve mecanismos para o desenvolvimento destas regiões, em atenção ao art. 3º da Constituição Federal.

Tem-se, por exemplo, o artigo 43 que prevê, para efeitos administrativos, o papel da União para articular ações em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando o

⁶⁸⁰ HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964. p. 308; BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 42. “A Constituição de 1946 consolidou a estrutura cooperativa no federalismo brasileiro, prevista já em 1934, com grande ênfase na redução dos desequilíbrios regionais, favorecendo, apesar do esforço do poder central, a cooperação e a integração nacional”.

⁶⁸¹ HORTA, Raul Machado. Op. Cit. pp. 315-316.

⁶⁸² BERCOVICI, Gilberto. Op. Cit. pp. 52-53.

⁶⁸³ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento*. In: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2004, nº 05. pp. 212-213.

desenvolvimento econômico e social e à redução das desigualdades regionais. Ainda, seu §2º, III prescreve que a União poderá conceder temporariamente isenção, reduções ou diferimento como forma de incentivos regionais.

O artigo 151, I da CF torna explícito para a União a permissão para, no exercício da competência tributária, instituir incentivos fiscais para a correção dos desequilíbrios sociais e econômicos entre as diferentes regiões do país. No trato da ordem social, o artigo 198, §3º, II, a Constituição Federal se preocupa em reservar para a Lei Complementar a competência para estabelecer critérios de rateio de recursos vinculados à saúde entre todos os entes políticos com o objetivo de progressiva reduzir as desigualdades regionais. Ainda, o artigo 173, VII estabelece a redução das desigualdades regionais e sociais como princípio a ser observado pela ordem econômica.

No artigo 21, IX, a Constituição Federal confere à União a competência exclusiva para elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Tais planos de desenvolvimento são entendidos como “conjunto de decisões integradas e harmônicas, visando atingir determinado estágio de desenvolvimento durante um período de tempo”⁶⁸⁴ e, nos termos do artigo 48, IV, constituem atribuição do Congresso Nacional. A política econômica de desenvolvimento representa um “conjunto de normas destinadas a incentivar, controlar, dirigir, acelerar, desacelerar, integrar, harmonizar e coordenar o direito econômico”⁶⁸⁵. Pinto Ferreira ensina que desenvolvimento “é uma maneira ou modalidade de mudança social em determinado sentido”⁶⁸⁶.

Para se falar em desenvolvimento, “é necessária uma política deliberada de desenvolvimento, em que se garanta tanto o desenvolvimento econômico como o desenvolvimento social, dada a sua interdependência”. Assim, ensina Bercovici, só poderá ocorrer se houver um “processo de ruptura com o sistema, internamente e com o exterior”⁶⁸⁷.

Neste sentido, “o processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual”⁶⁸⁸. Assim, desenvolvimento não pode ser confundido como crescimento econômico, devendo haver uma transformação na estrutura social, sob pena de ocorrer uma

⁶⁸⁴ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 2. p. 511.

⁶⁸⁵ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos (Instrumentos Jurídicos do Desenvolvimento)*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. p. 213.

⁶⁸⁶ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 1. p. 44.

⁶⁸⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento*. In: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2004, nº 05. pp. 214-215.

⁶⁸⁸ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 216.

simples modernização, sem qualquer contribuição para a melhoria das condições sociais, embora possa haver “elevadas taxas de crescimento econômico e aumentos de produtividade”. Com isso, o crescimento sem desenvolvimento é aquele que ocorre com a modernização, “sem qualquer transformação nas estruturas econômicas e sociais”⁶⁸⁹.

O artigo 21, IX da Constituição Federal, como dito, estabelece a competência exclusiva da União para, pelo Congresso Nacional, elaborar e executar o planejamento nacional e regional para o desenvolvimento econômico e social. “O planejamento é absolutamente necessário para a promoção do desenvolvimento. As atividades do Estado devem ser coordenadas para o desenvolvimento econômico e social e esta coordenação se dá por meio de planejamento”⁶⁹⁰.

Bercovici destaca a importância e a dificuldade na definição de região⁶⁹¹, e ensina que a “utilidade de tentar conceituar a região está ligada à regionalização, ou seja, à elaboração e implementação de políticas públicas diferenciadas espacialmente pelo Estado, tendo como fim a promoção do desenvolvimento”⁶⁹². Após demonstrar as definições de região elaboradas por Boudeville e Perroux e a definição de fragmentos de Estado elaborada por Jellinek, bem como enfrentar questões sobre regionalismo e regionalização, discorre que a divisão do Brasil em regiões não nasceu de reivindicação de algum Estado, nem mesmo por ligações culturais, mas sim por iniciativa do próprio Estado Federal, “com o objetivo expresso e limitado de servir de instrumento para comparação de dados estatísticos, seguindo as determinações do Decreto-Lei nº 211, de 2 de março de 1938”.

A divisão do território brasileiro em regiões corresponde atualmente, segundo Bercovici, ao disposto no Decreto nº 67.647/1970, conhecidas como as Regiões Norte, Nordeste, Sul, Sudeste e Centro-Oeste, sendo o Distrito Federal pertencente a esta última⁶⁹³.

Segundo o autor, as políticas de desenvolvimento realizadas pelo Brasil são restritas às chamadas “região-problema”, classificada por Perroux como “região de desenvolvimento” em que as “partes estão ligadas a uma mesma decisão política (o plano), emanada por uma

⁶⁸⁹ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento*. In: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2004, nº 05. p. 215. GRAU, Eros Roberto. Op. Cit. p. 216; FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 1. pp. 44-45; ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. pp. 44-48.

⁶⁹⁰ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003p. 191.

⁶⁹¹ Idem. Ibidem. pp. 69-82

⁶⁹² Idem, Ibidem. p.78.

⁶⁹³ Idem, Ibidem. pp. 69-80

autoridade (localizada ou não na região) para atingir objetivos econômicos”, com a existência de “limites adequados e seja dotada de meios para atingir os objetivos da decisão (plano) que a unifica”, realizadas por meio de órgãos criados para isto, como a SUDENE⁶⁹⁴. Destaca o autor que há outro tipo de política, “orientada para todo o país, sob a responsabilidade de instituições específicas, mas coordenadas nacionalmente”. Trata-se de uma política nacional de desenvolvimento regional que “busca o desenvolvimento harmônico e integral do país como um todo”⁶⁹⁵.

Bercovici lembra que o plano é mais do que um programa “não podendo limitar-se à mera enumeração de reivindicações. (...) O planejamento está sempre comprometido axiologicamente, tanto pela ideologia constitucional como pela busca da transformação do *status quo* social”⁶⁹⁶. O artigo 174 estabelece que o planejamento vincula o Estado, mas é indicativo ao setor privado e seu §1º exige do Estado, mediante lei, estabelecer as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

André Ramos Tavares⁶⁹⁷ ressalta que, no planejamento, o “Estado pode sugerir metas e caminhos para o exercício econômico, inclusive promovendo-os, mas não pode, de forma alguma, vincular coercitivamente a iniciativa privada a tais indicações”. O planejamento vincula o Estado e dele não pode se desviar. Caso o Estado se desvie ou altere o planejamento “sem implementar ou alcançar os objetivos fixados, e se desta nova postura ao particular são carregados prejuízos, é impositiva a responsabilização do Estado pelos eventuais danos assim produzidos”.

Segundo Bercovici, o planejamento como expressão da política geral do Estado, deve prever os meios para a realização desse desenvolvimento, não apenas a definição de diretrizes e metas⁶⁹⁸. Assim, o planejamento é uma “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos”⁶⁹⁹.

⁶⁹⁴ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 71-72; 267.

⁶⁹⁵ Idem. Ibidem. p. 267.

⁶⁹⁶ BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento. Uma Leitura a Partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70.

⁶⁹⁷ TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2006. p. 318.

⁶⁹⁸ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. pp. 191-192.

⁶⁹⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 151.

Quanto aos meios, já na década de 1980, Ana Maria Ferraz apontava os incentivos fiscais como um dos “instrumentos mais utilizados como fatores de promoção de desenvolvimento econômico”⁷⁰⁰, configurando um instrumento de importância inequívoca para um país em desenvolvimento⁷⁰¹. Como dito linhas atrás, incentivo fiscal é instrumento de intervenção do Estado na atividade econômica em sentido estrito para dispensar um “tratamento desigual com a finalidade de criar condições melhores para o desenvolvimento de certas áreas geográficas ou setores econômicos”⁷⁰².

Neste passo, é preciso investigar a compatibilidade dos incentivos fiscais não só com a ordem tributária, mas também sua compatibilidade com a ordem econômica e como podem ser utilizados. Schoueri⁷⁰³ afirma que “normas tributárias indutoras são reflexo do poder de regular, (...) não obstante se insiram no ordenamento por meio de tributos que lhe servem de veículos”. Deste modo, ensina o autor, as normas tributárias indutoras sujeitam-se às regras de repartição de competências tributárias, bem como às regras de competência regulamentar. “Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro”.

Schoueri ensina que a investigação sobre o conteúdo material da competência para intervir sobre o domínio econômico deve ser realizada, em primeiro lugar, pelo artigo 24, I da Constituição que confere a competência concorrente dos Estados, União e Distrito Federal para legislar sobre matérias previstas no inciso V do mesmo artigo, como por exemplo, a produção e o consumo⁷⁰⁴. Assim, como o artigo 24 enumera competências concorrentes, à União cabe estabelecer normas gerais e os Estados e Distrito Federal exercem competência suplementar, assegurando-se a superioridade da lei federal no que a legislação estadual for contrária. Neste sentido, a intervenção sobre o domínio econômico pelos Estados e Distrito Federal, completa o autor, está autorizada “desde que se trate de atuação pontual, limitada ao interesse local”⁷⁰⁵.

Schoueri alerta, entretanto, a necessidade de cautela ao cogitar intervenção dos Estados-membros sobre o domínio econômico, “tendo em vista a possibilidade de a

⁷⁰⁰ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos (Instrumentos Jurídicos do Desenvolvimento)*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. p. 218.

⁷⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – limites da Constituição e da lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, março de 2011, nº 186. p. 128.

⁷⁰² AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Op. Cit. p. 216.

⁷⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 351.

⁷⁰⁴ Idem. Ibidem. p. 339.

⁷⁰⁵ Idem. Ibidem. pp. 339-340.

legislação, conquanto local, produzir efeitos que se espalham além das fronteiras do ente legislante”. Por este motivo, a Constituição reserva no artigo 22 matérias que tenham impacto nacional como de competência privativa da União⁷⁰⁶, por exemplo, comércio exterior e interestadual previsto no inciso VIII.

Resta ainda outro ponto. Se norma tributária indutora é reflexo do poder de regular e se o objetivo for utilizá-lo como instrumento para a promoção do desenvolvimento, é necessário investigar se o incentivo fiscal, principalmente o do ICMS, para ser implementado, deve estar previsto em planejamento para o desenvolvimento elaborado pela União, editado pelo Congresso Nacional, como um instrumento para tanto. É preciso analisar a possibilidade de os Estados utilizarem incentivos de ICMS como instrumento para o desenvolvimento.

Ainda na vigência da Constituição de 1967/69, Mélega⁷⁰⁷ questiona se incentivo fiscal, “pode ou deve ser aplicado, indistintamente, por todas as categorias ou níveis de governo da Federação e em relação a quaisquer impostos”, especificamente se estão autorizados os Estados a regular e estimular a economia nacional tendo como instrumento a extrafiscalidade. Em sua conclusão, responde que “essa função é apenas supletiva em aspectos regionais ou locais e em harmonização coadjuvante”.

Ruy Barbosa Nogueira⁷⁰⁸ lecionava que o ICM, por todas as disposições constitucionais e de lei complementar para o controle e limitação do exercício da competência tributária pelos Estados, afirma ser este um imposto neutro, “de cunho exclusivamente fiscal, sem finalidade regulatória”. Com este raciocínio, o autor afirma que o “ICM não pode ser usado isoladamente pelos Estados como instrumento regulador da economia, fomentando ou desencorajando atividades. Não é imposto federal de atuação extrafiscal, quer em sua natureza, quer pela razão de seu sujeito ativo”.

Ainda, Ruy Barbosa Nogueira⁷⁰⁹ argumenta que, dada a unidade econômica do País, “não pode um Estado-membro conceder isoladamente incentivo fiscal do ICMS que interfira em aspectos da economia nacional porque a regulação desta é da competência da união”. O que parece, então, na conclusão do autor, quando diz que não pode conceder isoladamente, é que os Estados podem conceder incentivos fiscais, mas apenas se por meio de celebração de

⁷⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 341.

⁷⁰⁷ MÉLEGA, Luiz. *O Poder de Tributar e o Poder de Regular*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988, vols. 7/8. p. 1779.

⁷⁰⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tributo*. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1982, vol. 75. p. 245.

⁷⁰⁹ Idem. *Ibidem*. pp. 246-247.

convênio e respeitadas as atribuições e limitações de cada esfera de governo, “com acentuada competência central”.

Sacha Calmon afirma que a posição de Ruy Barbosa Nogueira acima exposta reflete a posição dos idealizadores do Código Tributário Nacional que “pensaram o ICMS como ‘imposto neutro’, daí a uniformidade das alíquotas e a repercussão obrigatória ao consumidor final”. Atualmente, entretanto, afirma o autor, o ICMS se tornou “um dos mais poderosos instrumentos de política fiscal (...) apesar de seu feitiço aparentemente neutro, (...) como formidável instrumento de intervenção na economia”⁷¹⁰.

Já na vigência da atual Constituição, “é o próprio texto constitucional que aponta o mercado interno como patrimônio nacional (art. 219)”⁷¹¹, com isso Tércio afirma que o cuidado constitucional no trato da competência do ICMS, especialmente para a concessão de incentivos, tem a função de bloqueio que se justifica por ser o ICMS um imposto com impacto na economia nacional e, por isso “repercute a economia das demais unidades estaduais da Federação, há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa”⁷¹².

Assim, Tércio ensina que exigência de deliberação dos Estados e Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS nos termos do artigo 155, §2º, XII, “g” está em harmonia com “incentivo” previsto no artigo 174, autorizando os Estados-membros devem incentivar as respectivas economias e justifica-se para a manutenção do equilíbrio nas relações econômicas interestaduais⁷¹³. Conclui o autor que a concessão unilateral de incentivos utilizando-se de “um imposto que é da autonomia de cada unidade, mas que repercute nas outras unidades, (...) assume o caráter de *abuso* da autonomia (não importam as justificativas), gerando um conflito *político-institucional* de conteúdo econômico”⁷¹⁴.

Dada a composição do sistema tributário nacional, o exercício desta competência tributária estadual está limitado aos princípios e regras constitucionais, assim como as regras de uniformização dispostas em Lei Complementar e Resolução do Senado “de modo a dificultar que normas tributárias indutoras possam ir além do campo de alcance da própria

⁷¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 482-483.

⁷¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In:

⁷¹² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 278-279.

⁷¹³ Idem. Ibidem. p. 280.

⁷¹⁴ Idem. Ibidem. pp. 280-281.

competência material estadual”⁷¹⁵. Assim, aos Estados e Distrito Federal “fica reduzida a possibilidade de normas tributárias indutoras exacerbarem os campos de competência material afetado aos respectivos entes tributantes”⁷¹⁶.

“A extrafiscalidade é encontrada com maior frequência nos tributos federais”. Em relação aos impostos estaduais, especialmente o ICMS, dado “o papel das unidades federativas na composição política nacional, por natureza não apresentam as cores da extrafiscalidade”⁷¹⁷. Ademais, a Constituição prevê expressamente no artigo 151, I, atribui à União a competência para conceder incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, o que representa, “a única exceção aberta pela CF/88 em favor dos incentivos fiscais”⁷¹⁸.

Ricardo Lobo Torres conclui que, em razão da não cumulatividade, principalmente de seu impacto nas relações interestaduais, e a chamada “guerra fiscal”, são os dois fatores que desaconselham a utilização de incentivos fiscais para este imposto⁷¹⁹. Em comentário ao dispositivo, Ives Gandra⁷²⁰ indaga se o mesmo pode ser aplicado ao ICMS, haja vista ser um imposto nacional. E a resposta é negativa e conclui que “qualquer tratamento diferencial dado pelos Estados (...) estaria interdito pelo art. 150, II, da Constituição Federal. Acrescente-se que o art. 152 também os proíbe”.

Ainda, parece ser uma limitação à atuação dos Estados o disposto no artigo 21, IX, na medida em que, se os incentivos fiscais de ICMS são instrumentos para promoção do desenvolvimento, este meio para cumprir tal desiderato deve estar contemplado em um plano de desenvolvimento nacional ou regional elaborado pela União Federal.

Atualmente, conforme lições de Bercovici, “a existência de um planejamento nacional não é incompatível, pelo contrário, com o federalismo cooperativo”⁷²¹. “Os problemas regionais não podem ser tratados separadamente do contexto nacional, o que não significa

⁷¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 350.

⁷¹⁶ Idem. Ibidem. p. 350.

⁷¹⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões Sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 28.

⁷¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. p. 15.

⁷¹⁹ Idem. Ibidem. p. 16-19.

⁷²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 6, tomo I. pp. 222-223.

⁷²¹ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. pp. 210-215.

desconhecer a especificidade regional, mas sim que esta especificidade regional deve ser entendida em sua inserção no todo nacional”⁷²².

No mesmo sentido, Tércio argumenta que à União, no sentido de Federação, cabe o princípio da homogeneidade, “porém, esta homogeneidade não institui um Estado unitário, em que a atividade de fomento se coordene centralizadamente, mas uma federação em que o incentivo econômico e social deve instaurar uma cooperação concorrente entre as unidades federadas”⁷²³.

Bercovici ensina que esta unidade de atuação não representa uma centralização, mas sim uma homogeneização, pois baseada em cooperação. Esta ação homogênea para o desenvolvimento se justifica “pois se trata do processo de redução das desigualdades regionais em favor de uma progressiva igualação das condições sociais de vida em todo o território nacional”, e conclui: “a homogeneização não é imposta pela União, mas é resultado da vontade de todos os membros da Federação”⁷²⁴.

Ressalte-se que elaboração e execução do plano nacional e regional de desenvolvimento econômico e social, conforme artigo 21, IX da Constituição, é de competência exclusiva da União, mas isso não afasta a possibilidade de que as diretrizes e instrumentos definidos como necessários ao desenvolvimento esbarrem em matérias da competência concorrente. Assim, em razão do federalismo cooperativo vigente no Brasil, haverá a busca de “resultados unitários e uniformizadores sem esvaziar os poderes e competências dos entes federados em relação à União, mas ressaltando a sua complementaridade”⁷²⁵.

Trata-se da situação que Marta Arretche denomina de *policy-making* – responsabilidade pela execução de políticas públicas – e *policy-decision-making* – que se refere à autoridade para tomar decisões sobre essas mesmas políticas. Segundo a autora, a adoção desta distinção “permite uma interpretação bastante mais acurada da federação brasileira, bem como a política de implementação das políticas descentralizadas” sem se falar em ofensa de autonomia do ente político⁷²⁶, além de resolver uma falha do ponto de vista

⁷²² BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 269.

⁷²³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 278.

⁷²⁴ BERCOVICI, Gilberto. Op. Cit. p. 57.

⁷²⁵ Idem. Ibidem. p. 32.

⁷²⁶ ARRETICHE, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 183.

analítico se não diferenciar descentralização de competências com “autonomia decisória par definir o modo como serão implementadas as políticas sob sua competência”⁷²⁷.

Considerando esta distinção entre *police-making* e *police-decision-making*, Marta Arretche ensina que a “autonomia decisória dos governos subnacionais pode ser fortemente restringida, mesmo em estados federativos, por diferentes mecanismos institucionais, tais como obrigações constitucionais e a legislação”. Estas limitações afetam a autonomia decisória sobre suas atividades, o que não ocorre com sua autonomia política, já que os governos locais continuam sendo eleitos diretamente. Conclui a autora que “a descentralização fiscal e de competências não equivale à descentralização da autoridade decisória sobre a execução fiscal ou a provisão de políticas”⁷²⁸. A regulamentação federal “amarram” as unidades federativas em torno de um objetivo nacional. “Enquanto a União compromete os governos locais com certas políticas, por meio de suas funções regulatórias (...) os governos locais detêm autoridade sobre a execução das políticas”⁷²⁹.

Tal situação se justifica em face ambiente de federalismo cooperativo instaurado no Brasil, com a atuação ativa do Estado para a implementação de políticas públicas, “as esferas subnacionais não têm mais como analisar e decidir, originariamente, sobre inúmeros setores da atuação estatal, que necessitam de um tratamento uniforme em escala nacional”, principalmente em setores econômico e social, “que exigem uma unidade de planejamento e direção”⁷³⁰.

Conclui-se que o incentivo fiscal pode ser tratado pelo direito econômico, bem como pelo direito tributário, a diferença está nos objetivos fornecidos aos instrumentos por cada disciplina. “Ao direito econômico compete a definição da política econômica desenvolvimentista, e assim fica a seu encargo a determinação das condições em que os incentivos serão oferecidos”, e para a execução deste planejamento, na parte em que os incentivos fiscais representem os meios a serem utilizados, o direito econômico recorre aos mecanismos estruturados pelo direito tributário⁷³¹.

Assim, incentivos fiscais de ICMS podem ser concedido pelos Estados se obedecidos os parâmetros constitucionais referentes à competência tributária, competência regulamentar,

⁷²⁷ ARRETCHÉ, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012. p. 148.

⁷²⁸ Idem. Ibidem. p. 151.

⁷²⁹ Idem. Ibidem. pp. 199-200.

⁷³⁰ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. pp. 56-57.

⁷³¹ AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos (Instrumentos Jurídicos do Desenvolvimento)*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. p. 219.

às leis complementares e se previsto como instrumento para execução de um plano desenvolvimento nacional ou regional.

Ressalte-se, por oportuno, conforme ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira, incentivos fiscais representam apenas um dos instrumentos para o desenvolvimento de uma região e, “por si só, não são suficientes para provocar o resultado desejado. Somente quando acompanhadas de outras medidas, criando condições econômicas e sociais favoráveis, é que poderão atingir o seu objetivo”⁷³².

Outrossim, há de se considerar a crítica feita por Bercovici em relação ao artigo 21, IX. O autor acredita que esta competência deveria constar no artigo 23, onde estão prescritas as competências comuns à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, já que, para ele, cooperação é uma espécie de planejamento, planejamento este que seria coordenado, e não “imposto de cima para baixo. (...) As políticas de desenvolvimento regional devem ser elaboradas e implementadas dentro dos marcos do sistema federal, ou seja, com a coordenação e cooperação da União e todos os entes federados”⁷³³.

Caminhando num mesmo sentido, Mônica Mora⁷³⁴, sustenta ser razoável passar a admitir uma maior descentralização dessas políticas, “considerando as disparidades regionais e a ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional”. Sampaio Dória⁷³⁵, ainda sob a vigência da Constituição de 1967/69, afirmava ser “desejável” uma maior descentralização em matérias de interesse puramente regional, “modulando-se a política federal com maior flexibilidade de acomodação às peculiaridades das sub-regiões geoeconômicas”.

⁷³² Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tributo*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1982, vol. 75. p. 246; BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978. pp. 74-75.

⁷³³ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. pp. 62-63.

⁷³⁴ MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal decentralization and Subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties*. Texto para discussão nº 854. Brasília: IPEA, 2001. p. 05. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td_0854.pdf>. Acesso em 15/09/2011. p. 12.

⁷³⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 183.

5. QUESTÕES PONTUAIS DA “GUERRA FISCAL”

5.1. Resolução do Senado nº 13/2012 e a “Guerra dos Portos”

O que se pode chamar de “guerra dos portos” é a concessão unilateral de incentivos fiscais para importação de bens do exterior, de modo a incentivar a importação nos territórios dos Estados com vistas ao desenvolvimento local para a mercadoria ser posteriormente comercializada mediante operações interestaduais⁷³⁶. O que a “guerra dos portos” faz, em verdade, é criar uma distorção a partir de distinções em face da origem do bem em detrimento da produção nacional e em desarmonia com as políticas nacionais de comércio exterior⁷³⁷.

Comentando o assunto, o ex-Secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda Bernard Abby, afirma que a concessão desses incentivos como política de desenvolvimento regional é um contrassenso, e “não é justificável nem do ponto de vista econômico (...), nem do ponto de vista federativo, pois é inaceitável uma estratégia de desenvolvimento estadual que tenha como base o prejuízo à produção nacional”⁷³⁸.

Como visto no tópico 3.5.5, em razão da adoção de um misto de princípio de origem e destino em operações interestaduais, pode ser mais interessante do ponto de vista estadual estimular a importação para arrecadar a alíquota interna, do que comprar o bem de outro Estado da Federação arrecadando apenas o diferencial de alíquota. Assim, este Estado pode incentivar a importação em seu território em prejuízo à produção nacional, ainda que sua arrecadação, no fim das contas, seja a mesma.

Com fundamento no artigo 155, §2º, IV, o Senado Federal publicou a Resolução nº 13/2012 fixando uma alíquota interestadual reduzida para os produtos provenientes do exterior⁷³⁹. O objetivo é “atacar uma distorção grave do atual regime de origem que é

⁷³⁶ JUNQUEIRA, Bruno Ladeira. *ICMS e guerra fiscal: A Resolução nº 13 do Senado Federal*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5v2q/icms-e-guerra-fiscal-a-resolucao-n-13-do-senado-federal-bruno-ladeira-junqueira>>. Acesso em 13/08/2012.

⁷³⁷ Constituição Federal, artigo 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...) VIII – Comércio Exterior e Interestadual.

⁷³⁸ ABBY, Bernard. *Guerra dos portos: mitos e verdades*. In: Valor Econômico, São Paulo, 27 de março de 2012. Opinião, Caderno A, p. 14.

⁷³⁹ Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).
§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

permitir, em função da não cumulatividade do ICMS, que um Estado arque com um incentivo dado por outro Estado”⁷⁴⁰. Com isso, fica limitada a concessão de incentivos fiscais para importação.

De acordo com a Resolução, será de 4% a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro, não tenham sido submetidos a processo de industrialização ou, ainda que submetidos a qualquer processo de industrialização, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40%.

Durante a elaboração desta Resolução, o Relator da Comissão de Constituição e Justiça, Senador Ricardo Ferraço do Espírito Santo, um dos Estados que concederam esse tipo de incentivo, alegava que a proposta continha algumas inconstitucionalidades. Primeiro, o Senador capixaba sustentava que a Constituição outorgara a competência ao Senado Federal para fixar alíquotas em operações interestaduais, no entanto, “quando envolver concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por Estados (artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g”), a regulação é por lei complementar”⁷⁴¹. Na visão do Senador, o Senado Federal pretende por meio de Resolução prever uma alíquota interestadual com outro objetivo, “interferir na concessão de incentivos fiscais do ICMS”⁷⁴².

No entanto, a Resolução do Senado apenas fixa a alíquota em operações interestaduais, mesmo que o objetivo seja reduzir as concessões de incentivos fiscais, inconstitucionais diga-se, e não regula a forma como os incentivos serão concedidos e revogados. Fosse assim, a Resolução nº 22/1989, que fixa as alíquotas em operações interestaduais, também seria inconstitucional.

Outra questão apontada pelo Senador como inconstitucional reside no tratamento diferenciado dado ao produto importado. Com isso, estaria violado o artigo 152 da

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI)

⁷⁴⁰ CATÃO, Marcos André Vinha. *A guerra fiscal tem que acabar*. In: Valor Econômico, São Paulo, 27 de março de 2012. Legislação & Tributos, Caderno E, p. 02.

⁷⁴¹ *Relator identifica três violações à Constituição na proposta do ICMS*. Valor Econômico, São Paulo, 12 de março de 2012. Política, Caderno A, p. 10.

⁷⁴² Idem. Ibidem. p. 10.

Constituição Federal, já que a fixação da alíquota tem como base a “procedência (se nacional ou importado) e não na natureza da mercadoria ou serviço”⁷⁴³.

Enfim, a Resolução do Senado foi publicada em abril de 2012 com previsão para início de vigência em 01/01/2013. Em outubro de 2012, a Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo apresentou Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, que recebeu o nº 4859, distribuída ao Ministro Ricardo Lewandowski, questionando a Resolução do Senado Federal nº 13 de 2012. Em síntese, a autora alega que a resolução extrapola a competência outorgada ao Senado pela Constituição Federal para fixar as alíquotas interestaduais de ICMS, uma vez que estabelece uma discriminação entre produtos estrangeiros e nacionais.

Curiosa é a alegação da autora no sentido de que a resolução estaria legislando indiretamente sobre comércio exterior e invadindo a competência do Congresso Nacional ao tratar da proteção da indústria nacional, já que se pode entender o mesmo acerca da concessão unilateral de incentivos fiscal para desonerar as importações. Ainda, a autora da ADI alega que a norma restringe indevidamente a competência normativa conferida aos estados para estimular a atividade econômica, mitigando o poder de atração dos incentivos fiscais. Sustenta que “a diminuição da alíquota interestadual foi mero instrumento encontrado para retirar o poder atrativo dos incentivos de ICMS, mediante a supressão de parte da margem de ganho possível nas operações interestaduais”⁷⁴⁴.

Conforme notícia amplamente divulgada na imprensa, em novembro de 2012 o Governo Federal apresentou proposta unificando a alíquota do ICMS em operações interestaduais em 4%, reduzindo gradativamente as atuais alíquotas de 7% e 12% ao longo de oito anos, iniciando-se em 2014.

Em audiência na comissão de assuntos econômicos o Governo Federal sinalizou que poderá rever a proposta original de unificar estas alíquotas em 4%. “Os governadores do Norte, Nordeste e Centro-Oeste querem a fixação de duas alíquotas: 7% para os estados menos desenvolvidos e 4% para os de maior renda per capita”⁷⁴⁵ para que possam, segundo eles, continuar a conceder incentivos fiscais para atrair investimentos privados.

⁷⁴³ *Relator identifica três violações à Constituição na proposta do ICMS*. Valor Econômico, São Paulo, 12 de março de 2012. Política, Caderno A, p. 10.

⁷⁴⁴ *ADI questiona Resolução do Senado Federal sobre ICMS*. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=220459>>. Acesso em 01/11/2012.

⁷⁴⁵ *Governo fará nova proposta para unificar alíquotas de ICMS*. In: Exame.com. Impostos. Disponível em <<http://exame.abril.com.br/noticia/governo-fara-nova-proposta-para-unificar-aliquotas-de-icms>>. Acesso em 14/12/2012.

5.2. Operações Interestaduais e Comércio Eletrônico – O Protocolo nº 21/2011

Em 1º de abril de 2011, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal celebraram o Protocolo ICMS nº 21/2011 para exigir o diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem ao consumidor final localizado nestes Estados, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente, isto é, *internet, telemarketing, showroom*.

Em 13 de abril de 2001 foi celebrado o Protocolo ICMS nº 30/2011 para a adesão do Estado do Mato Grosso do Sul e em 08 de julho de 2011 o Protocolo ICMS nº 43/2011 para adesão do Estado do Tocantins aos termos do Protocolo ICMS nº 21/2011.

Sob o argumento de que houve uma substancial mudança no comércio convencional, resultante de um crescente número de transações comerciais via internet por consumidores finais, os Estados acordantes passaram a exigir a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire este bem de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou showroom, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo⁷⁴⁶.

O Protocolo cria uma sistemática mista de repartição do imposto em operações interestaduais destinadas ao consumidor final localizado nos Estados signatários, para exigir a

⁷⁴⁶ Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;

II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Parágrafo único. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

parcela do imposto pela aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se às alíquotas de 7% ou de 12% a depender do Estado de origem.

Pela sistemática constitucional vigente, artigo 155, §2º, VII, “b”, quando numa operação interestadual de circulação de bens ou prestação de serviço tiver como destinatário consumidor final, pessoa física ou jurídica, não contribuinte do imposto, o tributo é devido totalmente ao Estado de origem.

No entanto, o Protocolo ICMS nº 21/2011 criou uma situação para aplicação de alíquotas interestaduais inclusive quando o destinatário consumidor final não for contribuinte do imposto, tendo em vista o crescente número de transações via comércio eletrônico e pelo fato de “que os centros de distribuição de grande parte das empresas que atuam no comércio virtual estão localizados nas regiões sul e sudeste”. Assim, estes Estados acordantes que se sentem prejudicados tomaram esta medida “para abocanhar parte dessa receita, o que culminou na alteração da legislação estadual de diversos deles, instituindo a referida cobrança”⁷⁴⁷.

“A medida, portanto, teria o condão de repartir ‘justamente’ a arrecadação do ICMS em tais operações entre as unidades da Federação, mantendo certo equilíbrio entre origem e destino”⁷⁴⁸.

Sobre os Protocolos, o Regimento Interno do Conselho Nacional de Política Fazendária, Convênio CONFAZ nº 133/1997, estabelece em seu artigo 38 que dois ou mais Estados e Distrito federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

Art. 38. (...)

I – a implementação de políticas fiscais;

II – a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III – a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

IV – outros assuntos de interesses dos Estados e do Distrito Federal.

Percebe-se que se trata de matérias relacionadas à cooperação de fiscalização, não se encaixa em nenhum destes itens a “repartição de receitas tributárias”⁷⁴⁹. Ressalte-se, por oportuno, nem mesmo o inciso IV acima transcrito tem o condão de esboçar o entendimento

⁷⁴⁷ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. p. 07.

⁷⁴⁸ BARROS, Maurício. *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. p. 95.

⁷⁴⁹ VITA, Jonathan Barros. *O ICMS no Comércio Eletrônico pós-Protocolo Confaz 21/2011: uma Necessária (Re)análise do Conceito de Estabelecimento*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2012, nº 27. p. 435.

de que Protocolos poderiam tratar materialmente de repartição de receitas tributárias, já que, o termo “outros assuntos”, no caso, deve ser interpretado em razão dos incisos anteriores e seu *caput*, limitados “à adoção de ‘procedimentos comuns’, ou seja, regras voltadas à fiscalização de tributos e permuta de informações, em obediência ao disposto no artigo 199 do CTN”⁷⁵⁰.

A cláusula quarta⁷⁵¹ cria uma espécie de substituição tributária quando ordena o recolhimento da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual pelo remetente da mercadoria antes da saída do bem de seu estabelecimento quando o Estado de origem for signatário, ou quando do ingresso do bem no Estado de destino quando proveniente de Estado não signatário, e seu não recolhimento pode gerar a “retenção das mercadorias nas barreiras de fronteira”⁷⁵².

Ainda, a cláusula sétima prescreve que os termos do Protocolo passam a produzir seus efeitos a partir de 1º de maio de 2011. Com isso, há críticas por sua inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da legalidade, pela criação de uma incidência por meio de Protocolo e, ainda, ao princípio da anterioridade, já que passa a exigir o tributo no mesmo exercício em que publicado e antes de decorrido 90 dias⁷⁵³.

Há que se destacar, também, além da criação de uma incidência não prevista Constituição, houve usurpação da competência do Senado Feral para definição das alíquotas em operações interestaduais⁷⁵⁴.

Ainda, há críticas ao Protocolo, acusando sua inconstitucionalidade material, tanto pela impossibilidade de aplicação do regime de substituição tributária, ou de antecipação sem substituição quando o Estado de origem não for signatário do Protocolo, pelo fato de o destinatário da operação ser consumidor final e não contribuinte do imposto, tanto pela cobrança de diferencial de alíquota, o que só é permitido na Constituição quando o

⁷⁵⁰ BARROS, Maurício. *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. p. 97.

⁷⁵¹ Cláusula quarta A parcela do imposto a que se refere a cláusula primeira deverá ser recolhida pelo estabelecimento remetente antes da saída da mercadoria ou bem, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), exceto quando o remetente se credencie na unidade federada de destino, hipótese em que o recolhimento será feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

Parágrafo único. Será exigível, a partir do momento do ingresso da mercadoria ou bem no território da unidade federada do destino e na forma da legislação de cada unidade federada, o pagamento do imposto relativo à parcela a que se refere a cláusula primeira, na hipótese da mercadoria ou bem estar desacompanhado do documento correspondente ao recolhimento do ICMS, na operação procedente de unidade federada:

I - não signatária deste protocolo;

II - signatária deste protocolo realizada por estabelecimento remetente não credenciado na unidade federada de destino.

⁷⁵² BARROS, Maurício. Op. Cit. p. 95.

⁷⁵³ Idem. Ibidem. pp. 96-100.

⁷⁵⁴ Cf. Tópico 3.3; BARROS, Maurício. Op. Cit. pp. 96-97.

consumidor final for contribuinte do imposto⁷⁵⁵. Assim, é clara a intenção de “mitigar o princípio da origem nas operações interestaduais a não contribuintes do ICMS como destinatários finais, em frontal violação (...) do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, b”⁷⁵⁶.

Para o caso específico da substituição tributária do ICMS, por ser de competência estadual e necessitar de uma harmonização nacional, o artigo 155, §2º, XII, “b” da CF determina que a substituição tributária deva ser prevista por Lei Complementar. Com a publicação da Lei Complementar nº 87/1996, restou consignado no artigo 9º que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”.

Conclui-se que “nem lei ordinária estadual ou distrital – e muito menos decretos ou protocolos – podem inauguralmente dispor sobre regime de substituição tributária”⁷⁵⁷. Por este motivo, caso o Estado de origem já tenha internamente o regime de substituição tributária e o Estado de destino da mercadoria também o tenha instituído, para sua aplicação em operações interestaduais, é preciso um acordo entre os Estados interessados, celebrando Protocolo ou Convênios especificamente para a matéria nos termos do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996.

Assim, não pode ser aplicada a substituição tributária para Estados não signatários do acordo⁷⁵⁸, bem assim pelo fato de que “não haverá quaisquer operações subsequentes, já que os adquirentes não são contribuintes do ICMS”⁷⁵⁹. “A empresa que vende à distancia também não pode ser colocada na condição de substituta tributária, pois não substitui ninguém, dado que o consumidor final (...) não é contribuinte”⁷⁶⁰.

Por oportuno, há autores, em que pese assumirem a inconstitucionalidade do Protocolo em referência, pretendem aplicar outra interpretação ao conceito de estabelecimento a partir de uma releitura do artigo 11, §3º e inciso II da Lei Complementar nº 87/1996. Tais dispositivos prescrevem que estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não,

⁷⁵⁵ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. pp. 09-10.

⁷⁵⁶ BARROS, Maurício. *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. p. 96-101.

⁷⁵⁷ MATTOS, Aroldo Gomes. *ICMS – Substituição Tributária ‘para frente’ e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 15.

⁷⁵⁸ ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. p. 11.

⁷⁵⁹ BARROS, Maurício. Op. Cit. p. 95.

⁷⁵⁹ BARROS, Maurício. Op. Cit. p. 103.

⁷⁶⁰ LIMA, Maria Ednalva de. *Inconstitucionalidade da exigência de ICMS nas operações de compra à distância*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI151524,21048-Inconstitucionalidade+da+exigencia+de+ICMS+nas+operacao+de+compra+a>>. Acesso em 15/10/2012.

próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente e cada um deles, se do mesmo titular, serão autônomos. Com este dispositivo, embora o próprio autor reconheça as dificuldades desta interpretação, fazendo referência à uma reforma constitucional, Jonathan Barros afirma que o “site pode ser considerado como estabelecimento virtual e, portanto estabelecimento para fins do ICMS”, não sendo o site mero catálogo, mais parecido, enfim, com a venda de porta em porta⁷⁶¹. Com esta interpretação cada computador que acessa o site será um estabelecimento, e tributação dá no destino e o autor utiliza como elementos de conexão ou o local da entrega, como agência dos correios em uma importação, ou o local onde o consumidor realize suas compras⁷⁶².

Enfim, o Conselho Federal da OAB apresentou Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.705 visando a declaração de inconstitucionalidade da Lei do Estado da Paraíba nº 9.582/2011, editada com base no Protocolo ICMS nº 21/2011, com fundamento na violação dos artigos 150 e 152 da Constituição Federal. O STF, por unanimidade, referendou a liminar concedida pelo Relator Ministro Joaquim Barbosa que suspendeu os efeitos desta lei paraibana, restando prejudicado o agravo regimental⁷⁶³.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. “GUERRA FISCAL”. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582/2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b (sic) da Constituição). 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais. 4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão.

Por fim, tendo como fundamento a violação aos artigos 150, IV, V e §7º e 155, §2º, VII, "b", a Confederação Nacional do Comércio propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, de nº 4.628⁷⁶⁴, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux,

⁷⁶¹ VITA, Jonathan Barros. *O ICMS no Comércio Eletrônico pós-Protocolo Confaz 21/2011: uma Necessária (Re)análise do Conceito de Estabelecimento*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2012, nº 27. pp. 435-437.

⁷⁶² Idem. *Ibidem*. p. 436

⁷⁶³ STF. ADI 4.705-MC/DF. Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Dje 05/03/2012.

⁷⁶⁴ Há também em trâmite, questionando o protocolo, a ADI nº 4.713, proposta pela Confederação Nacional das Indústrias.

buscando a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011, com pedido de liminar ainda pendente de julgamento.

Atualmente está em trâmite na Câmara dos Deputados a proposta de emenda à constituição nº 227/2008, apensada à proposta de emenda à constituição nº 31/2007, que tem por objetivo modificar o regime de tributação nas operações interestaduais decorrentes de vendas para o consumidor não contribuinte do ICMS, inclusive por meio eletrônico, estabelecendo que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

5.3. “Guerra Fiscal” e a Proposta de Súmula Vinculante

A Suprema Corte vem reiteradamente decidindo pela impossibilidade de um Estado da Federação conceder incentivos fiscais de ICMS sem a prévia deliberação com os outros Estados e Distrito Federal.

Em junho de 2011, o Plenário julgou procedentes quatorze ações diretas de inconstitucionalidade⁷⁶⁵ nas quais manifestou seu entendimento no sentido da impossibilidade de concessão unilateral de incentivos fiscais por ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF — que exige, relativamente ao ICMS, a celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Como exemplo, assim restou ementado o julgamento da ADI nº 1247-PA, relator Ministro Dias Toffoli:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a

⁷⁶⁵ ADI nº 2906-RJ; ADI nº 2375-RJ; ADI nº 3674-RJ; ADI nº 3413-RJ; ADI nº 4457-RJ; ADI nº 3794-PR; ADI nº 2688-PR; ADI nº 1247-PA; ADI nº 3702-ES; ADI nº 4152-SP; ADI nº 3664-RJ; ADI nº 3803-PR; ADI nº 2549-DF; ADI nº 2345-SC.

denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente.

Procurando solucionar com maior agilidade os pleitos de inconstitucionalidade de leis dos Estados sobre este tema, o STF elaborou a proposta de Súmula Vinculante nº 69 com o seguinte teor: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Comentando o assunto, José Eduardo Soares de Melo afirma que o enunciado desta proposta de súmula vinculante é extremamente objetivo, “não passando de simples referência direta ao âmbito dos incentivos e da ausência de condição jurídica que caracteriza sua nulidade”⁷⁶⁶. Nestes termos, não faria diferença ao que já expostos na Constituição e na Lei Complementar, basta que os Estados passem a cumpri-las.

Em virtude das decisões da Suprema Corte, proferidas em sede de controle concentrado, surge a preocupação em relação aos seus efeitos, tendo em vista que, via de regra, esta declaração de inconstitucionalidade possui efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, operando retroativamente, tornando nulo seus efeitos desde a edição da lei declarada inconstitucional⁷⁶⁷.

Assim, há uma preocupação sobre a situação em que ficam os contribuintes do Estado de origem, que observaram uma lei publicada pelo seu Estado, lei esta que goza de presunção de validade, bem como a situação dos contribuintes do Estado de destino em relação aos seus créditos fiscais. Pela interligação com o assunto, a situação será tratada no próximo tópico.

⁷⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Guerra Fiscal – Advocacia e STF (súmula vinculante e modulação dos efeitos)*. In: Revista do Advogado. São Paulo: AASP, dezembro de 2010, nº 18. p. 80.

⁷⁶⁷ Cf. Luís Roberto Barroso. “A declaração de nulidade situa-se no plano da validade do ato jurídico: é a sanção pela invalidade da norma. Como consequência, a lei ou ato normativo nulo não deverá mais produzir efeitos: passa-se, assim, ao plano da eficácia, que deverá ser paralisada. Nulidade e ineficácia, portanto, são as consequências que, de regra, resultarão da declaração de inconstitucionalidade”. (*Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 190).

5.4. “Guerra Fiscal” e Não Cumulatividade – As Glosas de Crédito

Outro ponto de tensão interestadual se refere à possibilidade ou não de aplicação de penalidades por Estado-membro em razão de um incentivo fiscal concedido por um outro Estado sem a prévia celebração de convênio para sua instituição.

O artigo 8º⁷⁶⁸ da Lei Complementar nº 24/1975, estabelece uma hipótese de “sanção repressiva” que resulta na nulidade da norma que concede o incentivo sem que tenha havido a deliberação entre Estados para a celebração de convênio e, ainda, comina com a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao contribuinte adquirente da mercadoria⁷⁶⁹.

Em razão deste dispositivo os Estados, como por exemplo, Rio Grande do Sul⁷⁷⁰ e São Paulo⁷⁷¹, atribuem ao poder ao Executivo o poder de tomar as medidas que se fizerem necessárias caso outro Estado conceda incentivo fiscal sem a prévia celebração de convênio.

Ainda, especificamente no Estado de São Paulo, o artigo 36, §3º⁷⁷² da Lei paulista nº 6.374/89, prescreve a possibilidade de a autoridade fazendária “evitar os efeitos da concessão indevida de incentivos fiscais mediante a glosa de créditos de ICMS, fazendo com que os contribuintes de São Paulo arquem com o tributo em sua integralidade”⁷⁷³, negando o crédito

⁷⁶⁸ Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

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

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

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

⁷⁶⁹ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 08. p. 95.

⁷⁷⁰ Lei do Estado do Rio Grande do Sul nº 8.820/89. Art. 52. - Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefício fiscal ou financeiro que resulte em redução ou eliminação, direta ou indiretamente, de ônus tributário relativo no ICMS, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado, podendo, inclusive, conceder benefício semelhante.

⁷⁷¹ Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989. Artigo 112. - Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

⁷⁷² Artigo 36. (...) §3º - não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

⁷⁷³ ROSTAGNO, Alessandro. *Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. p. 41.

do montante destacado em nota fiscal referente a operação com mercadoria, ou de prestação de serviço, de um fornecedor localizado em Estado que concede incentivo fiscal sem a prévia deliberação dos Estados. Com isso, estabelece-se a “contra-guerra fiscal” com o objetivo de combater a “guerra fiscal”⁷⁷⁴.

Ao glosar este crédito do contribuinte de sua jurisdição, o adquirente da mercadoria, o Estado de destino, autores argumentam que o Estado estaria se apropriando de tributo de competência de outro Estado, que optou pela renúncia desta receita, “em nítida situação de locupletamento ilícito”⁷⁷⁵.

Autores como Souto Maior Borges já defenderam a legitimidade desta sanção ao estabelecimento de destino dessas mercadorias. Para o autor, “é tão legítimo esse controle da legalidade da apropriação do crédito do ICMS que o Estado-membro pode fazê-lo – insista-se – independentemente de qualquer ato normativo expresso. Só no exercício do seu dever de fiscalizar”⁷⁷⁶. No mesmo sentido também já foi o pensamento de Paulo de Barros⁷⁷⁷, para quem a não aplicação destas sanções representa “violência contra o pacto federativo”, já que “as sanções do art. 8º, da Lei Complementar 24/75, lá estão para serem aplicadas” pelos Estados.

No entanto, é preciso ter um pouco de cuidado para analisar as sanções em análise. Em face de uma concessão unilateral de incentivo fiscal de ICMS, o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 prescreve sanção cumulativa de nulidade do ato que concede o benefício, a exigência do tributo não cobrado ou devolvido, a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao contribuinte de destino e a ineficácia de uma lei ou ato do Estado de origem que conceda remissão do débito.

Com isso, há uma necessidade de investigar quem reconhece a nulidade do ato que concede o incentivo, quem exige o tributo correspondente e, se o ato é nulo e o tributo cobrado, porque o crédito fiscal do contribuinte destinatário da mercadoria deve ser ineficaz.

⁷⁷⁴ BINS, Luiz Antônio. *A Concessão de Benefícios Fiscais em Domínio de ICMS à Luz da Interpretação Constitucional do Art. 155, §2º, XII, “G”, da CF/88*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. p. 623.

⁷⁷⁵ BENÍCIO, Sérgio Gonini. *ICMS e Guerra Fiscal: Aspectos Controvertidos a Respeito das Glosas de Crédito Realizadas pelo Estado de São Paulo*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. p. 463.

⁷⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 08. p. 104.

⁷⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Incentivo Fiscal – Conflito entre Estados*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1995, nº 09. pp. 147-148.

Argos Simões⁷⁷⁸ afirma que em razão do artigo 8º, I acima citado, o Estado de destino da “operação irregularmente beneficiada deve considerar nulo o ato concessivo do inconstitucional benefício” e este mesmo Estado vai considerar juridicamente ineficaz o crédito da não cumulatividade correspondente.

Ainda, referido autor argumenta, em face do disposto no inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, o montante do imposto não pago ou devolvido deve ser exigido pelo Estado de origem, que concedeu o incentivo unilateral, sem a prévia celebração de convênio⁷⁷⁹. Segundo Schoueri, outra não podia ser a resposta, já que “o fato de um Estado não exercer a sua competência (ainda que irregularmente) não autoriza o outro Estado a exercê-la em seu lugar”⁷⁸⁰.

Nestes termos, a sanção prevista no inciso II, combinada com o início do inciso primeiro, é direcionada ao Estado que concede o incentivo fiscal de forma unilateral, anulada sua lei, se verá obrigado a cobrar o tributo dispensado e não poderá publicar uma lei que concede remissão do débito. Ressalta José Eduardo Soares de Melo que o contribuinte do Estado de origem, por observar a lei de seu Estado que concede benefício fiscal sem prévia celebração de convênio, não pode sofrer a cobrança com juros, multa e atualização monetária, em face do que dispõe o artigo 100, parágrafo único, CTN e artigo 37 da Constituição⁷⁸¹. Assim, defende o autor, nos casos de declaração de inconstitucionalidade, o STF deve modular os efeitos da decisão para que os contribuintes não se vejam obrigados a recolher valores tributários com imposição de penalidades, pois apenas obedeceram normas com presunção de constitucionalidade⁷⁸².

No entanto, se faz necessária análise do problema em dois pontos que parecem mais controvertidos na doutrina⁷⁸³ que reside no inciso I do artigo 8º da lei em comento: a) Se um Estado pode declarar a nulidade de lei de outro Estado da Federação e; b) se, em razão do

⁷⁷⁸ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *A Guerra Fiscal no ICMS – Uma Questão Relevante*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. p. 95.

⁷⁷⁹ Idem. Ibidem.

⁷⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. pp. 269-270.

⁷⁸¹ MELO, José Eduardo Soares. *ICMS – Guerra Fiscal – Advocacia e STF (súmula vinculante e modulação dos efeitos)*. In: Revista do Advogado. São Paulo: AASP, dezembro de 2010, nº 18. p. 78.

⁷⁸² Idem. Ibidem. p. 81.

⁷⁸³ Cf. OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. *Guerra Fiscal ou Terrorismo Estatal*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Tributação Empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 98-148; MELO, José Eduardo Soares de. *O ICMS, os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por certos Estados, as medidas de defesa judicial e extrajudicial adotadas por outros Estados e consequências para os contribuintes*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética: 2005, vol. 9. pp. 325-348.

princípio da não cumulatividade, bem como das exceções constitucionais ao princípio quando de operações isentas ou com não incidência, o Estado de destino pode tornar ineficaz o crédito fiscal do contribuinte localizado em seu Estado ou se o legislador complementar não estava autorizado a prever outros casos de anulação de crédito que a Constituição não previu.

Em relação à declaração de nulidade de lei de outro Estado da Federação, trata-se de afirmar pela inconstitucionalidade do ato. A doutrina⁷⁸⁴ afirma que uma lei quando publicada possui presunção de validade, de que esta norma pertence ao sistema jurídico. Neste quadro Paulo de Barros ensina que o direito positivo é um “conjunto de normas jurídicas válidas, em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, toda proposição normativa integrante do ordenamento jurídico apresentará validade”. Assim, o autor conclui que “uma vez introduzida na ordem do direito positivo, seja de forma regular ou irregular, a norma será válida e assim permanecerá até que outra a expulse”⁷⁸⁵.

Neste sentido, incentivos fiscais de ICMS concedidos sem a prévia deliberação dos Estados na forma do que dispões a Lei Complementar nº 24/1975 como exige a Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, XII, “g”, goza de uma presunção de validade, e sua validade será observada até que ela seja revogada por outra norma ou “até que o Poder Judiciário, pelas vias concentrada ou difusa, declare sua inconstitucionalidade, fazendo cessar seus reflexos econômicos”⁷⁸⁶.

Júlio de Oliveira⁷⁸⁷ ensina haver apenas “uma via para que seja anulada uma norma colocada no ordenamento jurídico, mormente quando se tratar de normas emanadas por outros entes da Federação. Esta via é o Poder Judiciário. (...) Para tanto, os Governadores detêm legitimação para propor ADI”.

⁷⁸⁴ Alessandro Rostagno afirma, neste sentido, que “a legislação editada na unidade federada de origem, desde a sua publicação, goza de presunção de validade, que se exprime na presunção de constitucionalidade da lei e na presunção de validade dos atos administrativos com base nela emitidos”. E conclui, “retirar-lhes a presunção de legitimidade, configura no mínimo usurpar competência que somente é exercitável ao Poder Judiciário e ao máximo nítida violação ao princípio da separação dos Poderes, porquanto não cabe ao Executivo invadir” (ROSTAGNO, Alessandro. *Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. p. 46).

⁷⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 74.

⁷⁸⁶ BENÍCIO, Sérgio Gonini. *ICMS e Guerra Fiscal: Aspectos Controvertidos a Respeito das Glosas de Crédito Realizadas pelo Estado de São Paulo*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. p. 468.

⁷⁸⁷ OLIVEIRA, Julio Maria de; MATTA, Soraia Monteiro da. *Guerra Fiscal e Glosa de Créditos*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. p. 545.

Também Alessandro Rostagno afirma que não se admite que qualquer Estado da Federação, “declare a inconstitucionalidade” de leis concessivas de benefícios fiscais de outros Estados Federados ou pelo Distrito Federal, por suposta violação a artigo da Constituição Federal ou até mesmo a Lei Complementar nº 24/1975. “Se houver a tão propalada violação, deve o Estado que se sentir ofendido, socorrer-se do Poder Judiciário, ajuizando ação declaratória de inconstitucionalidade, conforme previsto na própria Constituição Federal” sob pena de violação do pacto federativo e ao princípio da tripartição de poderes⁷⁸⁸.

Há autores, no entanto, que afirmam que a validade de uma norma jurídica em referência ao sistema jurídico, “está condicionada ao fato desta norma jurídica ter sido expedida por órgão competente e ter sido emanada atendendo aos trâmites formais previstos”. Assim, Sawaya conclui ser “questionável a presunção de legitimidade das normas que concedem benefícios fiscais unilaterais, pois, objetivamente, o Poder Legislativo ou Executivo do ente federado não está constitucionalmente autorizado a expedí-la”. Na visão do autor, em razão da “evidente” inconstitucionalidade da lei, “questionável a presunção de legitimidade desse mesmo ato”, sendo desnecessária, portanto, a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade para que a norma seja afastada, na medida em que, no caso concreto, “nada impede que o Poder Executivo avalie a legalidade da norma e decida não aplicá-la”, mesmo que isto consista em tornar nula uma lei de outro ente da Federação⁷⁸⁹.

Inobstante este entendimento, o Judiciário já manifestou sua posição pela impossibilidade de que um Estado-membro declare a nulidade de lei ou ato normativo de outro Estado que concede benefícios fiscais de ICMS sem a prévia celebração de convênio, “cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado (...)e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território”⁷⁹⁰.

Percebe-se, por fim, o Estado que busca a nulidade do ato de outro Estado da federação, deve “provocar a atuação do STF, mediante a propositura de ADIn”, pois, “estando

⁷⁸⁸ ROSTAGNO, Alessandro. *Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. pp. 45-46.

⁷⁸⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Pp. 196-200.

⁷⁹⁰ STJ. RMS 31.714/MT. Segunda Turma. Votação por maioria. Julgado em: 03/05/2011

vigendo as normas instituidoras de quaisquer espécies de incentivos (...), devem continuar válidas e eficazes, em razão de não ter havido qualquer pronunciamento judicial”⁷⁹¹.

Deste modo, é necessário analisar a outra questão inserida no inciso I do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, refere-se à possibilidade de o Estado de destino na operação interestadual tornar ineficaz o crédito do contribuinte de seu Estado, efetuando a glosa do crédito.

Contra esta medida dos Estados, alguns doutrinadores⁷⁹² contestam a constitucionalidade e a recepção desta parte do dispositivo pela Constituição Federal. O argumento reside na situação de que o ICMS é um imposto plurifásico e não cumulativo, devendo-se permitir o abatimento do montante devido com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores, do mesmo ou de outro Estado, conforme artigo 155, §2º, I da Constituição, sendo os casos de isenção e não incidência como as únicas exceções constitucionalmente expressas para sistemática não cumulativa do qual o legislador complementar não pode se afastar.

Para essa doutrina, em operações com incidência do imposto, quando o contribuinte adquire uma mercadoria e seu destaque é feito em documento fiscal, nasce o direito ao crédito deste montante, independentemente se o fornecedor realmente recolheu o imposto ou se tem um crédito presumido ou uma devolução que seu Estado lhe garante. Na operação em si, para o contribuinte do Estado de destino, houve a incidência, há o destaque do montante de ICMS na nota fiscal e o total da operação foi pago ao fornecedor, incluindo-se os impostos⁷⁹³.

Nesta linha de raciocínio, admitida a glosa haverá “nítida ofensa ao princípio da não-cumulatividade, preceito constitucional que não comporta restrição de espécie alguma, salvo

⁷⁹¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Fato Gerador – Local da Ocorrência. Incentivos Fiscais e Créditos*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 236.

⁷⁹² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 73-79; OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. *Guerra Fiscal ou Terrorismo Estatal*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Tributação Empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 98-148; MELO, José Eduardo Soares de. *O ICMS, os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por certos Estados, as medidas de defesa judicial e extrajudicial adotadas por outros Estados e consequências para os contribuintes*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética: 2005, vol. 9. pp. 325-348.

⁷⁹³ ROSTAGNO, Alessandro. *Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. pp. 44;46.

aquelas que o próprio constituinte relacionou”⁷⁹⁴ e não cabe ao legislador complementar alargar. A não admissão do crédito fiscal do contribuinte, sendo o autor, se dá porque o Estado de destino entende inconstitucional a lei que concede o incentivo do Estado de origem.

Assim, Júlio de Oliveira afirma que nas hipóteses em que o constituinte “decidiu não permitir o aproveitamento dos créditos de ICMS, o fez expressamente – nos casos de isenção e não-incidência”⁷⁹⁵. Seria inconstitucional, para o autor, lei complementar prever outras hipóteses de exceção a não cumulatividade que não aquelas constitucionalmente previstas. E conclui: “isso porque os demais benefícios fiscais são concedidos ao contribuinte posteriormente ao momento do fato gerador, de forma que o documento fiscal indica o ICMS que tenha presumidamente composto o preço da mercadoria pago pelo adquirente”⁷⁹⁶.

Este pensamento gerou a emblemática decisão do Ministro Sepúlveda Pertence nos termos seguintes⁷⁹⁷:

2. As normas constitucionais que impõem disciplina nacional ao ICMS são preceitos contra os quais não se pode opor autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.
3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação; inconstitucionalidades não se compensam.

O Superior Tribunal de Justiça, após rever seu posicionamento, assim se manifestou⁷⁹⁸:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.

(...)

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo

⁷⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 77-78.

⁷⁹⁵ OLIVEIRA, Julio Maria de; MATTA, Soraia Monteiro da. *Guerra Fiscal e Glosa de Créditos*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. p. 549.

⁷⁹⁶ OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. *Guerra Fiscal ou Terrorismo Estatal*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Tributação Empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 124-125.

⁷⁹⁷ STF. ADIn 2.377. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJU de 7/11/2003.

⁷⁹⁸ STJ. RMS nº 31.714-MT. Segunda Turma. Relator Ministro Castro Meira. DJe 19/09/2011.

de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes.

7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.

No entanto, para ser coerente com o exposto em linhas acima⁷⁹⁹, acerca da amplitude do termo “isenção” presente no artigo 23, §6º da Constituição de 1967/69, é preciso investigar se o objetivo da Constituição de 1988 no artigo 155, §2º, II, “a”, foi restrito ao se referir à isenção e não incidência como suposta isenção ao princípio da não cumulatividade, ou se quis se referir a toda e qualquer forma de desoneração que reduza ou elimine o ônus devido de ICMS, incluindo, além de isenções, outros incentivos fiscais e financeiros.

Alcides Jorge Costa, em trabalho publicado ainda na vigência da Constituição de 1967/69, que, ressalte-se, até a publicação desta lei complementar não continha essa suposta exceção a não cumulatividade do ICM, argumenta que o crédito do imposto poderia ser desconsiderado mesmo sem esta previsão da Lei Complementar nº 24/1975⁸⁰⁰. Leciona o autor que este dispositivo da lei complementar foi necessário justamente para anular os créditos oriundos de incentivos financeiros, como devoluções e créditos presumidos, que vem com imposto destacado na nota fiscal e sua posterior devolução do imposto pelo Estado incentivador ao contribuinte fornecedor da mercadoria, já que nos casos de isenção ou redução da base de cálculo, o crédito da não cumulatividade já é reduzido automaticamente em razão de sua evidência no documento fiscal e o efeito de recuperação se opera normalmente⁸⁰¹.

Isto porque, tanto na Constituição anterior quanto na atual, o cálculo do ICMS é realizado pelo método imposto sobre imposto e o efeito de recuperação é da própria natureza da sistemática não cumulativa. A Constituição de 1988 precisou incluir no artigo 155, §2º, II, “a”, para prescrever que a isenção e não incidência não geram crédito do imposto para corrigir um erro do STF que, “em curto período, passou a reconhecer o direito à utilização do crédito

⁷⁹⁹ Cf. tópico 4.2.1.

⁸⁰⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 131.

⁸⁰¹ Idem. Ibidem. pp. 129-130.

mesmo em face da isenção na operação ulterior; mas a sua jurisprudência foi ulteriormente corrigida pela EC 23/83 (Passos Porto) e pela CF/88”⁸⁰².

Ricardo Lobo Torres afirma que a manutenção do crédito de ICMS em caso de incentivos, é crédito presumido, “e só existirá quando autorizado por lei como incentivo fiscal sob a forma de crédito presumido”⁸⁰³. Por ser incentivo fiscal, ressalte-se, deve haver prévia celebração de convênio para a publicação desta lei.

Paulo de Barros sustenta, admitida esta hipótese, haveria locupletamento ilícito do Estado de destino, que passaria a exigir imposto não exigido pelo Estado de origem, “em detrimento (...) dos direito arrecadatários do Estado de origem”, em clara invasão de competência⁸⁰⁴. Em verdade, seguindo o raciocínio de Alcides Jorge Costa e Ricardo Lobo Torres acima exposto, não se trata de locupletamento indevido nem invasão de competência, mas sim da aplicação do efeito de recuperação, decorrência natural da aplicação do método de cálculo imposto, haja vista que, em face da desoneração na operação interestadual, há redução ou eliminação do ônus tributário e, assim, menos crédito a compensar⁸⁰⁵.

Em lição recente, Alcides Jorge Costa afirma que em casos de incentivos fiscais concedidos pelo Estado de origem sem a celebração de convênio, tais como “créditos presumidos, devolução do tributo pago ou benefícios financeiros baseados no próprio tributo, tudo isso significa que ao contribuinte está sendo exigido um imposto a uma alíquota inferior à nominal”. Conclui o professor que, nestes termos, se “o imposto é **nominalmente** devido à alíquota de 12% mas **realmente** a uma alíquota de 2% (...) o que realmente é cobrado e devido são estes 2% e não os 12%”, neste exemplo, “pode o Estado de destino, nos termos da Constituição, aceitar apenas este crédito de 2%, sem qualquer ofensa à autonomia do Estado de origem”⁸⁰⁶.

Nesta linha de raciocínio, a norma de incentivo fiscal publicada pelo Estado de origem sem a prévia celebração de convênio, apesar de não observar os ditames constitucionais e infraconstitucionais, presume-se válida, daí opera-se o efeito de recuperação. Ao glosar o

⁸⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. p. 17

⁸⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 152-153.

⁸⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 77-82.

⁸⁰⁵ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. pp. 194-195.

⁸⁰⁶ COSTA, Alcides Jorge. *Prefácio*. In: BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

crédito o Estado de destino não questiona a constitucionalidade do benefício fiscal, mas sim a legitimidade do crédito, já que há um incentivo fiscal na operação. Em síntese, para glosar presume-se a validade da lei de incentivo fiscal. Caso contrário, com a declaração de inconstitucionalidade da norma que concede o incentivo fiscal, que deverá ocorrer por decisão do Judiciário, a consequência será a cobrança do imposto devido pelo Estado de origem e consequentemente haverá de ser reconhecido, pelo Estado de destino, o crédito correspondente⁸⁰⁷.

O Estado de destino, por seu Poder Executivo, ao glosar crédito de imposto que não incidiu na operação interestadual, “não questiona a legalidade e/ou constitucionalidade do benefício fiscal unilateral na origem e sequer a lei em tese, mas sim a eficácia do direito de crédito do contribuinte localizado em seu território”⁸⁰⁸.

Ao glosar o crédito, portanto, o Estado de destino não está questionando sua constitucionalidade, apenas exigindo a diferença do imposto que não foi recolhido em virtude do efeito de recuperação. Com a declaração de inconstitucionalidade da norma proferida pelo STF, o Estado de origem deverá exigir o tributo “que o havia dispensado ou reduzido de forma considerada indevida pelo Judiciário, permanecendo, ainda nessa hipótese, imaculado o direito ao crédito relativo às operações subsequentes”⁸⁰⁹.

O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nesta linha de raciocínio, tem manifestado seu posicionamento⁸¹⁰:

ICMS. CRÉDITO INDEVIDO POR ENTRADA DE MERCADORIA RECEBIDA EM TRANSFERÊNCIA, COM BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM, NÃO AUTORIZADO POR CONVÊNIO – GUERRA FISCAL. Alegações preliminares de nulidade afastadas, por serem descabidas. A alegação de decadência não se fez acompanhar de paradigma servível ao confronto, razão pela qual dela não conheço e quanto ao mérito, à glosa de créditos, nos termos em que foi aplicada, tem amparo legal na Constituição Federal, nas Leis Complementares 24/75 e 87/96, Lei Estadual 6.374/89 e no Regulamento do ICMS de São Paulo, não havendo que se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade do imposto, visto que as normas jurídicas que concedem os benefícios fiscais implicam em ausência de cobrança de imposto.

Este raciocínio, no entanto, provoca alguns problemas. Primeiro o contribuinte adquirente de mercadorias ou serviço passará a ter que fiscalizar se seu fornecedor localizado

⁸⁰⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Jurisprudência do STF sobre Guerra Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 135.

⁸⁰⁸ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 198.

⁸⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 77.

⁸¹⁰ TIT-SP 438451/2006 – AIIM 3056472-4. Câmara Superior. 04/05/2010.

em outro Estado da Federação possui algum incentivo fiscal⁸¹¹. Ressalte-se, todavia, que pode ocorrer, e muitas vezes ocorrem, de o contribuinte do Estado de origem ser de mesma titularidade ou pertencer ao mesmo grupo econômico que o contribuinte do Estado de destino. Para casos como este, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo assim tem mantido as autuações como exposto abaixo⁸¹²:

ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO D EIMPOSTO DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR SITUADOS EM SANTA CATARINA. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AMPARADO EM CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS.

Indevido o creditamento de ICMS destacado em nota fiscal de transferência interestadual de mercadoria, quando as operações tenham sido beneficiadas no Estado de origem por benefício fiscal não amparado em Convênio entre os Estados. Imposto não cobrado não faz nascer o direito de crédito para o adquirente. Inteligência do artigo 155, §2º, XII, “g” da CF/88; Lei Complementar nº 24/75, artigo 36, §3º da Lei 6.374/89.

Segundo porque, se o incentivo for do tipo financeiro, no qual o documento fiscal vem com o destaque do montante do tributo como se não houvesse incentivo fiscal e o contribuinte efetua o pagamento do total da operação, incluindo o imposto, se o Estado de destino lhe negar o crédito e efetuar a glosa, este contribuinte será duplamente onerado já que terá negado um crédito de um montante a título de tributo que efetivamente pagou ao fornecedor (contribuinte de direito na operação interestadual). Terceiro, o beneficiado na operação é o contribuinte fornecedor da mercadoria, bem como o Estado de origem, no entanto, o Estado de destino não tem jurisdição para autuar o contribuinte fornecedor localizado no Estado de origem. A melhor solução buscar um pronunciamento judicial pela inconstitucionalidade da norma incentivada, com efeito *ex tunc*, para que o Estado de origem se veja obrigado a cobrar do contribuinte de seu Estado, o tributo não recolhido.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 628075/RS, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, reconheceu repercussão geral ao tema. As alegações baseiam-se nos argumentos de que estorno de créditos por iniciativa unilateral de ente federado é baseado em pretensa concessão de benefício fiscal inválido por outro ente federado. A questão de fundo, portanto, reside no fato de que a glosa de crédito do Estado de destino se dá pelo reconhecimento deste Estado de que o incentivo fiscal unilateralmente concedido pelo Estado de origem é inconstitucional.

⁸¹¹ OLIVEIRA, Julio Maria de; MATTA, Soraia Monteiro da. *Guerra Fiscal e Glosa de Créditos*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. p. 549.

⁸¹² TIT-SP 336232/2008 – AIIM 3090576-0. Relator Virgílio Cansino. 04/05/2010. Publicação 23/05/2009.

CONCLUSÕES

A Federação, assim, é um acordo capaz de estabelecer um compartilhamento da soberania territorial, fazendo com que coexistam, dentro de uma mesma nação, diferentes entes autônomos. O federalismo não é considerado uma forma de Estado em oposição à unidade. Ao contrário, o federalismo busca a unidade na diversidade e para garantir a unidade, o Estado possui determinada forma de organização, mais ou menos centralizada.

Não há um modelo ideal, abstrato, que possa aplicar em toda gama de federações existentes, porque será cada ordenamento jurídico que estabelecerá as especificidades de organização de sua Federação, são soluções concretas e historicamente variadas. É a Constituição Federal, assim, quem desenha a estrutura e os limites de seu federalismo, isto é, os traços e as limitações de uma forma federativa são delineados na própria Constituição Federal.

Federação constitui uma forma de Estado constitucionalmente descentralizada, composta por uma pluralidade de entidades políticas dotadas de autonomia política, regidas e organizadas por leis e constituições próprias. Essa possibilidade de auto-organização e de autogoverno será exercida dentro dos limites fixados na Constituição Federal.

Autonomia é, assim, conceito jurídico, que pressupõe um poder de direito público que pode em virtude de direito próprio estabelecer regras de direito obrigatórias, e será exercida conforme os princípios e as repartições constitucionais de competências.

Autonomia, portanto, não representa uma amplitude incondicional ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas apenas o poder de dispor sobre certas matérias, respeitados sempre princípios fixados na Constituição. No entanto, é de se observar, respeitados os limites constitucionais, assim entendidos como os princípios constitucionais e as repartições de competências, tanto a Constituição Estadual, quanto sua legislação estadual será elaborada, deliberada e aprovada por órgãos próprios do Estado, sem a condição de aprovação ou interferência da União.

Assim, não há intervenção ou controle prévio do governo central no exercício da autonomia dos Estados-membros, havendo apenas um controle repressivo, jurisdicional, para verificação da compatibilidade da Constituição Estadual e da legislação estadual perante a Constituição Federal, tarefa esta a ser desempenhada pelo Supremo Tribunal Federal. Essa

limitação da autonomia representa uma autolimitação, que significa, em última análise, uma reafirmação da autonomia política.

Ressalte-se, portanto, que autonomia não é sinônimo de liberdade, mas deriva do direito positivo. No entanto, dentro de seu campo de atuação, as entidades federativas são livres para agir já que não haverá intervenção ou condição de aprovação perante o órgão central.

No âmbito da competência tributária, aos Estados foi atribuída a competência para instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido como ICMS.

Trata-se de um tributo plurifásico e não cumulativo, com repartição da arrecadação entre os Estados em operações ou prestações interestaduais. Esta característica do tributo lhe imprime uma feição nacional fazendo com que qualquer medida unilateralmente adotada por um Estado tenha efeitos nacionais e não apenas efeitos locais.

Por ser um tributo que afeta a economia nacional e por ser conferida aos Estados, deve haver uma série de limitações da capacidade legislativa destes entes políticos em busca de uma uniformização. Assim, tendo em vista dinâmica das operações e a alta mobilidade da base tributável, bem como a possibilidade de exportação do tributo, foi necessária uma série de limitações para o exercício desta competência que estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo território brasileiro, como Lei Complementar, Resolução do Senado e Convênios celebrados entre os Estados com condição para a concessão de incentivos fiscais.

Com o argumento de exercício de sua autonomia, os Estados passaram a utilizar este imposto em busca de um aquecimento da economia local, concedendo incentivos fiscais de forma indiscriminada e sem a devida deliberação com os demais Estados, como exige a Constituição, para atrair investimentos privados com vistas ao desenvolvimento.

Sendo o ICMS um imposto que imediatamente impacta as relações interestaduais, já que possui alta mobilidade da base tributável, a “guerra fiscal” é um problema que deve ser evitado, por gerar instabilidade na integração do sistema tributário nacional e representar desobediência aos regramentos constitucionais e infraconstitucionais de caráter nacional. Com estas atitudes unilaterais dos Estados para a concessão de incentivos, presume-se a ofensa ao pacto federativo, não importa a justificativa, na medida em que, não só em razão da não cumulatividade, será afetada a economia dos outros Estados além de configurar desrespeito a

uma regra específica da Constituição, que condiciona esta concessão à deliberação dos Estados na forma como prever a Lei Complementar.

Ainda, caso o objetivo da concessão do incentivo fiscal resida na intervenção sobre a atividade econômica, para induzir os agentes econômicos a tomarem decisões de acordo com os interesses do Estado em busca do desenvolvimento, tal atitude esbarra em outros problemas. O desenvolvimento e a correção de desigualdades socioeconômicas é um objetivo da República, mas as políticas de desenvolvimento regional devem ser originariamente previstas pela União e, ainda, tal objetivo não habilita os Estados a agirem a qualquer preço.

Desta feita, em razão do artigo 21, IX da Constituição, compete exclusivamente à União a elaboração de planos nacionais e regionais de desenvolvimento. Trata-se de competência exclusiva, atribuída à União com exclusão das demais e não admite sua competência suplementar nem delegação aos Estados.

Nestes planos, serão definidos instrumentos para o alcance deste fim, e dentre estes instrumentos, o mais utilizado, é o incentivo fiscal, incluindo incentivos fiscais de tributos de competência dos Estados. Assim, o planejamento poderá incluir ações, *policy making*, que poderá ser atribuição da União, ou atribuições da competência concorrente com os Estados. Deste modo, a ação estadual será coordenada, o que não representa ofensa ao pacto federativo, muito menos centralização.

Tal situação se justifica em razão do ambiente de federalismo cooperativo instaurado no Brasil, com a atuação ativa do Estado para a implementação de políticas públicas que extrapolam os interesses individuais de um Estado-membro, assim, as esferas subnacionais não têm como analisar e decidir, originariamente, sobre inúmeros setores da atuação estatal, que necessitam de um tratamento uniforme em escala nacional, principalmente em setores econômico e social, que exigem uma unidade de planejamento e direção.

A existência de um planejamento nacional não é incompatível com o federalismo cooperativo. Os problemas regionais não podem ser tratados separadamente do contexto nacional, o que não significa desconhecer a especificidade regional, mas sim que esta especificidade regional deve ser entendida em sua inserção no todo nacional. Esta unidade de atuação não representa uma centralização, mas sim uma homogeneização, pois baseada em cooperação, já que medidas para o desenvolvimento e adoção de medidas para redução das desigualdades não é admitido ações individualizadas, ou individualistas, dos entes federados.

A vantagem da cooperação é a de possibilitar medidas unitárias e uniformizadoras sem que os entes federados vejam-se esvaziados em suas atribuições. É um mecanismo existente no Estado Federal que favorece o desenvolvimento das relações intergovernamentais,

abrangendo as formas e os meios de aproximação dos governos, haja vista a solidariedade ser um elemento componente do federalismo.

A conclusão a que se chega é que autonomia dos entes federados não é sinônimo de liberdade. Autonomia significa, juridicamente, reger-se e governar-se por leis próprias nos termos da Constituição Federal. Sofre, portanto, limitações e é preenchida em seu conteúdo pelos princípios constitucionais e demarcações de competências. Dentro deste quadro é que a autonomia será exercida sem intervenções ou necessidade de sanção por outro ente político.

Nestes termos, especificamente para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, a Constituição exige deliberação prévia entre Estados e Distrito Federal, na forma em que estabelecer a Lei Complementar. Portanto, o primeiro limite da autonomia dos Estados para a concessão de incentivos fiscais está condicionada a esta deliberação e a concessão unilateral de incentivos fiscais, ao invés de ser um atributo da autonomia, representa um abuso da autonomia.

Caso o objetivo do incentivo fiscal seja induzir os agentes econômicos a realizarem investimentos em seus territórios, como instrumento na busca pelo desenvolvimento, além da deliberação dos Estados, é preciso observar as regras da Ordem Econômica e as demarcações de competência regulamentar para que o incentivo fiscal possa ser concedido. Apenas dentro destas molduras que a autonomia será exercida. Portanto, apesar de permitido, a doutrina não recomenda a utilização do ICMS com finalidade extrafiscal, para intervir sobre o domínio econômico concedendo incentivos com o objetivo de atrair investimentos privados, na medida em que o impacto desta concessão não se circunscreve aos limites territoriais do Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. *A Coordenação Federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula*. In: Revista de Sociologia e Política. Curitiba: jun/2005, nº 24. pp. 41-67.
- ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele. *Federalismo e Políticas Públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil*. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/58004568/paper-federalismo-fernando-abrucio>>. Acesso em 26/12/2011.
- AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. In: Ensaios FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. pp. 321-336
- ÁGUIA, José Maurício Pereira. *Imposto sobre o Valor Agregado: Abordagem Teórica e Prática*. In: Revista Fórum de Direito Tributário nº15. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005. pp. 115-125.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O Imposto sobre o Valor Agregado*. São Paulo: Editora Rumo, 1995.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANDRADE, César A. S. *Repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais*. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando F.; BRAGA, Carlos A. Faraco (coord.). "Federalismo fiscal: questões contemporâneas." Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, pp. 303-326.
- ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *ICMS no E-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 – Permanecem as Inconstitucionalidades*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. pp. 07-12.
- ARRETCHE, Marta. *Democracia, Federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.
- _____. *Federalismo e Democracia no Brasil. A visão da ciência política norte-americana*. In: São Paulo em Perspectiva. São Paulo: Fundação Seade, 2001, vol. 15, nº 04. pp. 23-31.
- ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: Regime Federativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- _____. *Eficácia dos Convênios para Isenção do ICM*. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, nºs 11/12. pp. 98-123.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pp. 22-49.
- AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. *Incentivos (Instrumentos Jurídicos do Desenvolvimento)*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. pp. 212-220.
- _____. *Incentivos Fiscais*. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1980, vol. 43. pp. 220-228.
- AZAMBUJA, Darcy. *Introdução à Ciência Política*. 10ª Ed. São Paulo: Globo, 1996.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

- _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Atualizado por Misabel Derzi Machado. Forense: Rio de Janeiro, 2001.
- BARRETO, Aires Fernandino. *O Princípio da Não-Cumulatividade na Esfera Estadual*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 177-198.
- BARROS, Maurício. *O ICMS no Comércio Eletrônico e a Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out/2011, nº 193. pp. 93-112.
- BARROSO, Luís Roberto. *Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *A Derrota da Federação: O Colapso Financeiro dos Estados e Municípios*. In: Temas de Direito Constitucional. 2ª Edição. Tomo I. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 141-151.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 248.
- BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- BENÍCIO, Sérgio Gonini. *ICMS e Guerra Fiscal: Aspectos Controvertidos a Respeito das Glosas de Crédito Realizadas pelo Estado de São Paulo*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. pp. 459-474.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento. Uma Leitura a Partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *O Federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias de pesquisa*. In: Revista Jurídica. vol. 10. nº 90. Brasília: abr-maio 2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/revistajuridica>>. Acesso em 31/10/2011.
- _____. *Constituição Econômica e Desenvolvimento*. In: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Anais do V Simpósio Nacional de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2004, nº 05. pp. 204-219.
- _____. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- _____. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. pp. 09-10
- BEVILÁQUA, Lucas. *Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal*. In: CONTI, José Mauricio e outros (coord.). *Federalismo Fiscal – Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. pp. 345-357.

- BINS, Luiz Antônio. *A Concessão de Benefícios Fiscais em Domínio de ICMS à Luz da Interpretação Constitucional do Art. 155, §2º, XII, "G", da CF/88*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 595-629.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 24ª Edição. 2ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores. 2010.
- _____. *Teoria Geral do Estado*. 8ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da Natureza Jurídica do Crédito do ICM*. São Paulo: Ltr Suplemento Tributário, n. 69/80, 1980, p. 327-334.
- _____. *Lançamento do ICM*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). "Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 1982, pp. 349-356.
- _____. *Incentivos Fiscais e Crédito do ICM: Instrumentos da fraude Organizada*. In: *Projeção Revista Brasileira de Tributação e Economia*. Brasília: 1979, vol. 24. pp. 15-19.
- _____. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não-cumulativa*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979.
- _____. *Notas Sobre as Deformações da Incidência Plurifásica do ICMS*. In: *Direito Tributário Atual* nº 23. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 402-409.
- BORGES, José Souto Maior. *Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, março/2008, nº 150. pp. 67-78.
- _____. *Incentivos Fiscais e Financeiros*. In: *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 1994, nº 08. pp. 86-106.
- _____. *Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, março de 1996, nº 06. pp. 69-73.
- _____. *Isenções Tributárias*. 2ª Edição. São Paulo: Sugestões Literária, 1980.
- _____. *O ICMS e os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por Estado-Membro*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, vol. 4. pp. 110-124.
- _____. *O Imposto Sobre o Valor Acrescido (IVA)*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 343-.
- BRITO, Edvaldo. *Natureza Jurídica Mercantil do ICMS*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 33-50.
- CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. Monografia inscrita no XI Prêmio Tesouro Nacional / 2006. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf>. Acesso em 10 de outubro de 2009.
- CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A Guerra Fiscal e Seus Efeitos: Autonomia x Centralização*. In: CONTI, José Maurício (org). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. pp. 191-222.
- CANTO, Gilberto Ulhôa. *Aspectos Jurídico-Constitucionais. Competência Federal Normativa, Antecedentes e Perspectivas Atuais. Bitributação e Casos de*

- Inconstitucionalidade nas Legislações Estaduais. In: Série Prática Fiscal nº1. O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956.
- CARLSON, George. *Destination Principle.* In: CORDES, Joseph J. et. al. *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy.* Whashington: The Urban Institute Press, 2005.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 24ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- _____. *ICMS.* 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, José Augusto Moreira de. *Federalismo e Descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas.* In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). *Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas.* Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. pp. 55-82.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS.* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS.* São Paulo: Noeses, 2012. pp. 23-94.
- _____. *A Natureza Jurídica do ICM.* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Curso de Direito Tributário.* São Paulo: Editora Saraiva, 1982, pp. 309-318.
- _____. *Curso de Direito Tributário.* 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *Direito Tributário Linguagem e Método.* 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *ICMS.* In: Conferências e Debates. *Revista de Direito Tributário.* São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1989, nº 48. pp. 176-185.
- _____. *Incentivo Fiscal – Conflitos entre Estados.* In: *Revista Trimestral de Direito Público.* São Paulo: Malherios, setembro/1995, nº 09. pp. 130-148.
- CASSONE, Vittorio. *A Não-Cumulatividade – Aspectos Fundamentais no direito Brasileiro e do IVA no Direito Italiano.* In: *Revista Fórum de Direito Tributário.* Belo Horizonte: Editora Fórum, jul/ago 2004, nº 10. pp. 143-211.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Convênios, ICMS e Legalidade Estrita em Matéria Tributária.* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal.* São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 345-352.
- _____. *ICMS. Natureza Jurídica dos Convênios de Estados-Membros. Inconstitucionalidade Continuada.* In: *Revista de Direito Tributário.* São Paulo: Malheiros, 1994, nº 64. pp. 178-181.
- Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda. *Reforma Tributária Nacional.* Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1966, nº 17. p. 29.
- Comissão de Redação. *Convênio.* In: *Enciclopédia Saraiva do Direito.* Vol. 20. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 378.
- CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação.* São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

- _____. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?*In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 907-915.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- _____. *Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. In: Ruy Barbosa Nogueira (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/88, vols.7/8. pp. 1733-1769.
- _____. *ICMS – Aquisição de Mercadorias ou Certos Serviços e Crédito contra o Estado*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 1998, nº15. pp. 05-08.
- _____. *ICMS – Natureza Jurídica da Isenção – Natureza Jurídica e Função do Convênio no Âmbito do ICMS*. In: *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 80-93.
- _____. *ICMS na Constituição*. In: Conferências e Debates. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, outubro-dezembro/1988, nº 46. pp. 161-171.
- _____. *Isenções de ICM*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, vol. 3, 1983. pp. 313-339.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Aspectos Essenciais do ICMS como imposto de mercado*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 116-142.
- _____. *Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu*. In: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. pp. 107-151.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendias Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- DULCI, Otávio Soares. *Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil*. In: *Revista de Sociologia e Política*. Curitiba: 2002, nº 18. pp. 95-107.
- ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. pp. 37-66.
- _____. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 72.
- _____. *Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. (coord.). *Direito Tributário - Estudos Em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 275-285.
- _____. *ICMS: Não-Cumulatividade e suas Exceções Constitucionais*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, abril-junho/1989, nº48. pp. 14-24.

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. 1º volume. São Paulo: Saraiva: 1989.
- _____. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 2.
- FRANCO FILHO, Luiz Carlos Junqueira. *Contornos do Princípio da Não-cumulatividade em Relação ao ICMS*. In: COSTA, Alcides Jorge. e outros (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2004, nº 18. pp. 237-250.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica*. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Convênio e Contrato*. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1978, vol. 20. pp. 378-380.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Parâmetros para sua Criação*. In: Greco, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. *Constituição. 1988. Privilégios Fiscais Municipais*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, vol. 10. pp. 2661-2701.
- HORTA, Raul Machado. *A Autonomia dos Estados Membros no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964.
- _____. *Problemas do Federalismo*. In: HORTA, Raul Machado e outros. *Perspectivas do Federalismo Brasileiro*. Belo Horizonte: Universidade de Minas Gerais. 1958.
- ISMAEL, Ricardo. *Os contornos do federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988*. In: *Anais do XIV Encontro Regional de História da ANPUH- Rio: Memória e Patrimônio*. Rio de Janeiro: Numem, 2010.
- JUNQUEIRA, Bruno Ladeira. *ICMS e guerra fiscal: A Resolução nº 13 do Senado Federal*. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/5v2q/icms-e-guerra-fiscal-a-resolucao-n-13-do-senado-federal-bruno-ladeira-junqueira>>. Acesso em 13/08/2012.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 4ª Edição. Tradução Luís Carlos Borges São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- LIMA, Maria Ednalva de. *Inconstitucionalidade da exigência de ICMS nas operações de compra à distância*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI151524,21048-Inconstitucionalidade+da+exigencia+de+ICMS+nas+operacao+de+compra+a>>. Acesso em 15/10/2012.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A Construção da Regra Técnica de Não Cumulatividade e a Reconstrução da Regra Matriz do ICMS*. In: *Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual*. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 785-823.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade no sistema tributário brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 68-104.

- _____. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.
- MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. *O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, janeiro de 2005, nº 112. pp. 134-144.
- _____. *O Princípio da Não-Cumulatividade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 37-67.
- _____. *Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, março de 2011, nº 186. pp. 126-143.
- _____. *Incentivos Onerosos e Não Onerosos na Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões atuais*. Florianópolis: Editora Conceito, 2010. pp. 29-37.
- _____. *Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. pp. 01-22.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 6, tomo I.
- MATTOS, Aroldo Gomes. *ICMS – Substituição Tributária ‘para frente’ e a Lei Complementar nº 87/96, Art. 10*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 09-31.
- MEDEIROS NETO, João da Silva. *Guerra Fiscal entre os Estados*. Disponível em <<http://apache.camara.gov.br/portal/arquivos/Camara/internet/publicacoes/estnottec/pdf/306768.pdf>>, acesso 19/10/2009.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª Edição. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade e outros. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MÉLEGA, Luiz. *O Poder de Tributar e o Poder de Regular*. In: *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/1988, vols. 7/8. pp. 1771-1813.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. (1937). Nova Impressão. Publicação da Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.
- _____. *O ICMS, os Benefícios Fiscais Concedidos unilateralmente por certos Estados, as medidas de defesa judicial e extrajudicial adotadas por outros Estados e consequências para os contribuintes*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética: 2005, vol. 9. pp. 325-348.

- _____. *ICMS – Fato Gerador – Local da Ocorrência. Incentivos Fiscais e Créditos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. p. 218-240.*
- _____. *ICMS – Guerra Fiscal – Advocacia e STF (súmula vinculante e modulação dos efeitos). In: Revista do Advogado. São Paulo: AASP, dezembro de 2010, nº 18. pp. 72-81.*
- MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS). 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2004.*
- MENDES, Marcos. *Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. pp. 421-461.*
- MENESCAL, Leandro Alcantarino. *Guerra Fiscal, Desigualdades Regionais e Federalismo Fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (coord.). Federalismo Fiscal Questões Contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 327-344.*
- MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e Da Constituição. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011.*
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969, 2ª Ed., São Paulo: RT, 1970.*
- MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito Econômico. 2ª Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.*
- MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. *Fiscal decentralization and Subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties. Texto para discussão nº 854. Brasília: IPEA, 2001. p. 05. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/2001/td_0854.pdf>. Acesso em 15/09/2011.*
- MOREIRA, André Mendes. *A Não-cumulatividade dos Tributos. São Paulo: Noeses, 2010.*
- MUSSOLINI JUNIOR, Luiz Fernando. *Tributação do Setor Comercial – Não – Cumulatividade do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de e outros. (coord.). Tributação do Setor Comercial. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 211-248.*
- NÓBREGA, Marcos. *Renúncia de Receita: Guerra Fiscal E Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF. Disponível em <<http://www.eclac.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em 05/08/2012.*
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tributo. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1982, vol. 75. pp. 225-249.*
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa; NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. *Direito Tributário Aplicado. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Ed da Universidade de São Paulo, 1975.*
- NORREGARD, John. *Tax Assignment. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). Fiscal federalism in theory and practice. Washington: International Monetary Fund, 1997, pp. 49-72.*
- OLIVEIRA, José Jayme de Macedo Oliveira. *Impostos Estaduais. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord). Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2005, vol. 2. pp. 39-141.*

- OLIVEIRA, Julio Maria de; MATTA, Soraia Monteiro da. *Guerra Fiscal e Glosa de Créditos*. In: SOUZA, Priscila de (coord.). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 539-555.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. *Guerra Fiscal ou Terrorismo Estatal*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário. Tributação Empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009. pp. 98-148
- OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. *Federalismo e Guerra Fiscal. Alguns Aspectos, Alguns Casos*. São Paulo: Pulsar, 2000.
- PETERSON, Paul E. *The Price Of Federalism*. New York: Brookings Institution Press, 1995
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica*. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (org). *Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. pp. 01-10.
- PORFÍRIO JUNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, tipos de Estado e conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, pp. 1-13.
- RABAT, Márcio Nuno. *A Federação: Centralização e Descentralização do Poder Político no Brasil*. Disponível em <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1460/federacao_centralizacao_rabat.pdf?sequence=1>. Distrito Federal: Câmara dos Deputados, 2002. Acesso em 26/12/2011.
- República Federativa do Brasil. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936, vol. X.
- República Federativa do Brasil. *Annaes da Assembléa Nacional Constituinte 1933/1934*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1936, Volume XV.
- REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. 2002. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/attachments/article/1250/bird2002.pdf>>. Acesso em 19/01/2011.
- ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Princípio da Não-Cumulatividade (Aspectos Polêmicos)*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 265-300
- _____. *Incentivos Fiscais – Desenvolvimento Econômico E A Jurisprudência do STF para o ICMS – “Guerra Fiscal” entre Estados*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, et. al. “Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 297-324.
- ROSTAGNO, Alessandro. *Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de*

- Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. pp. 35-58.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. *ICMS nas Importações*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- SAMPAIO, Maria da Conceição. *Tributação do Consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados*. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. “Economia do Setor Público no Brasil.” Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. pp. 188-205.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz. *O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coordenador). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. pp. 322-328.
- SANTIN, Janaína Rigo; FLORES, Deborah Hartmann. *A evolução histórica do município no federalismo brasileiro, o poder local e o estatuto da cidade*. Revista Justiça do Direito. Passo Fundo: Faculdade de Direito da UPF, 2006, vol. 20, nº 01. pp. 56-69.
- SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, jan/2005, nº 112. pp. 16-31.
- _____. *Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. pp. 285-302.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. *Livre Concorrência e Tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, vol. 11. pp. 241-271.
- _____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. *O Federalismo Fiscal à Brasileira: algumas reflexões*. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/SiteBndes/export/sites/default/bndes.pt/galerias/arquivos/bf_bancos/20001793.pdf>. Acesso em 10/11/2010.
- SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 7ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. *Federalismo e Autonomias no Estado Brasileiro: Federalismo nominal e federalismo de regiões*. In: I Simposium Internacional de Derecho Constitucional Autonómico. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985. pp. 29-61.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SILVA, Mauro Santos. *Teoria do Federalismo Fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian*. In: Revista Nova Economia. Belo Horizonte: Revista do Departamento de Ciências Econômicas da UFMG, jan-abril/2005, volume 15. nº 1. pp. 117-137.
- SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *A Guerra Fiscal no ICMS – Uma Questão Relevante*. In: BERGAMINI, Adolfo; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP Editora, 2011, vol. 1. pp. 89-104.

- SOUSA, Rubens Gomes de. *A Tributação das Vendas: sua natureza, desenvolvimento e tendências modernas*. In: Série Prática Fiscal nº1. *O Imposto Sobre Vendas e Consignações no Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1956. pp. 07-19.
- _____. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.
- _____. *O imposto sobre o valor acrescentado no sistema tributário*. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out/dez 1972, vol. 110. pp. 17-26.
- _____. *Isenções – Substituição de Tributos – Emenda Constitucional nº 18 – Ato Complementar nº 27 – Imposto de Vendas e Consignações – Imposto sobre Circulação de Mercadorias*. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, abril/junho 1967, nº 88. pp. 253-269.
- STEPAN, Alfred. *Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do ‘Demos’*. Tradução Vera Pereira. Abril/1999. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/25898-25991-1-PB.pdf>>. Acesso em 26/12/2011.
- TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2006.
- TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14ª Edição. São Paulo: Melheiros, 1998.
- TER-MINASSIAN, Teresa. *Intergovernmental Fiscal relations in a Macroeconomic Perspective: an overview*. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Editor). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997. pp. 03-24.
- TIEBOUT, Charles. *A Pure Theory of Local Expenditures*. In: *Journal of Political Economy* nº 64. 1956, pp. 416-424.
- TILBERY, Henry. *Base Econômica e Efeito das Isenções*. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1971. pp. 11-67.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Jurisprudência do STF sobre Guerra Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. pp. 125-136.
- TORRES, Heleno Taveira. *O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro*. In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, nº 16, 2005, pp. 43-62.
- _____. *Isenções no ICMS. Limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/1975. Constitucionalidade dos chamados convênios autorizativos*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, setembro de 2001, nº 72. pp. 88-93.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- _____. *É possível a criação do IVA no Brasil?* In: Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, nº 15, 2005.

- _____. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais. Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. pp. 327-346.
- _____. *O Princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Princípio da Não-Cumulatividade*. Nova Série nº 10. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. pp. 139-170.
- _____. *Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal no ICMS*. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 Anos de Vigência. Questões Atuais*. Florianópolis, Editora Conceito, 2010. pp. 11-28
- _____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, vol. 1.
- VARSAÑO, Ricardo. *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotação e Reflexões para Futuras Reformas*. Texto para Discussão n.º 405. IPEA. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf>>. Acesso em 10/10/2009.
- _____. *Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha, quem perde*. In: Planejamento e Políticas Públicas nº 15. Junho/1997. Disponível em <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>>, acesso em 19/10/2009. pp. 03-17.
- VARSAÑO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio G.; AFONSO, José Roberto. *Fiscal competition: a Bird's eye view*. Texto para discussão n. 887. Rio de Janeiro: IPEA, 2002.
- VITA, Jonathan Barros. *O ICMS no Comércio Eletrônico pós-Protocolo Confaz 21/2011: uma Necessária (Re)análise do Conceito de Estabelecimento*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, 2012, nº 27. pp. 426-439.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. *Federação e Sistema Tributário*. In: SOUZA, Priscila de Souza. *VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: IBET, 2009. pp. 327-344.
- ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria Geral do Federalismo Democrático*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.