

Centro Universitário de Brasília - Uniceub
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

LUÍSA ANDRADE PALHARES DE MELO

**O FEDERALISMO COOPERATIVO BRASILEIRO E A SUA CONTRARIEDADE
COM A GUERRA FISCAL ESTADUAL:**

Uma análise da concessão de benefícios estaduais relativos ao ICMS e a divergência com o modelo federalista adotado no Brasil

Brasília

2022

LUÍSA ANDRADE PALHARES DE MELO

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB)

Orientador: Profa. Dra. Mariana Barbosa Cirne.

**O FEDERALISMO COOPERATIVO BRASILEIRO E A SUA CONTRARIEDADE
COM A GUERRA FISCAL ESTADUAL:**

Uma análise da concessão de benefícios estaduais relativos ao ICMS e a divergência com o modelo federalista adotado no Brasil

Brasília

2022

LUÍSA ANDRADE PALHARES DE MELO

**O FEDERALISMO COOPERATIVO BRASILEIRO E A SUA CONTRARIEDADE
COM A GUERRA FISCAL ESTADUAL:**

Uma análise da concessão de benefícios estaduais relativos ao ICMS e a divergência com o modelo federalista adotado no Brasil

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Profa. Dra. Mariana Barbosa Cirne

Brasília, 31 de março de 2022.

BANCA AVALIADORA

Professor(a) Orientador(a)

Professor(a) Avaliador(a)

AGRADECIMENTOS

Ao meu pai, Luís Alberto e a minha mãe, Magaly, pela dedicação, incentivos e investimentos no meu estudo, e pelo amor que me é dado todos os dias;

Ao meu avô Luiz Alberto (*in memoriam*), que sempre foi uma pessoa que me incentivou a ler e conhecer o mundo, e a minha avó Aila, que proporcionou as melhores condições para que tudo fosse possível;

Ao meu parceiro, Gabriel, por todo o companheirismo, estar nessa jornada de crescimento pessoal e profissional da vida e me motivar a buscar meus sonhos;

A minha ilustre orientadora, Profa. Dra. Mariana Barbosa Cirne, que abriu meus olhos e me deu um “puxão de orelha” para manter meu foco na minha paixão, Direito Constitucional, e pela contribuição ao longo do trabalho;

A oportunidade de estagiar na Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, onde aprendi cada vez mais sobre a importância do modelo federalista brasileiro e tive a chance de trabalhar com o Dr. Alde da Costa Santos Júnior, um grande constitucionalista;

Ao Dr. Guilherme Luz, que sempre se interessou em conversar sobre o tema e me indicou estudar teses que foram utilizadas no presente trabalho;

A todos meus familiares que estiveram presentes durante minha formação profissional, em especial, tia Marily, tio Dario, meu irmão Luís Guilherme e;

Aos meus colegas Isabela, Júlio, Carlos e Tarsis, que estiveram presentes nessa reta final e me deram suporte.

“Todos os nossos sonhos podem se realizar se
tivermos a coragem de persegui-los.”

(Walt Disney)

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar o federalismo cooperativo brasileiro e sua divergência com a ocorrência da “Guerra Fiscal” no âmbito de concessões fiscais relativas ao Imposto de Circulação de Mercadorias e bens (ICMS), fenômeno esse que ocorre na medida em que os Estados-membros, unidades da federação brasileira, editam leis que flexibilizam a instalação de empresas privadas por meio de benefícios fiscais sem a necessária autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Desse modo, gera-se uma disputa acirrada entre os membros da federação na tentativa de alocar recursos para seus territórios, ignorando o princípio da cooperação, basilar da República brasileira e expresso na Constituição Federal, ocasionando a guerra Fiscal e trazendo características do federalismo competitivo. Esse fenômeno traz a necessidade da atuação do Supremo Tribunal Federal, como guardião da Carta Maior, por meio de julgamentos de ações diretas para a manutenção e garantia da ordem federal, considerando que as relações tributárias devem ser regidas pelo princípio do federalismo cooperativo fiscal. Em vista disso, objetiva-se analisar as características do modelo federativo adotado no Brasil e a Guerra Fiscal pelos olhos do constitucionalismo brasileiro, bem como a desigualdade regional ocasionada por esta prática, violando os objetivos previstos na Constituição Federal, dispondo de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais. Será demonstrado como a prática da guerra fiscal ofende o pacto federativo.

Palavras-Chave: Federalismo; Cooperação; Constituição Federal; Guerra Fiscal; Inconstitucionalidade; ICMS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 O MODELO DE FEDERALISMO ADOTADO NO BRASIL E O FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO.....	13
1.1 Federalismo Cooperativo x Federalismo Competitivo.....	16
<i>1.1.1 Características do federalismo cooperativo e o cooperativismo fiscal.....</i>	<i>17</i>
<i>1.1.2 Características do federalismo competitivo.....</i>	<i>21</i>
2 A GUERRA FISCAL ESTADUAL E SEUS IMPACTOS.....	23
2.1 A contrariedade da guerra fiscal com o federalismo fiscal cooperativo.....	26
2.2 Guerra Fiscal e desigualdade regional.....	28
2.3 A Lei Complementar nº 160 de 2017.....	32
3 ANÁLISE JURÍDICA DA GUERRA FISCAL.....	36
3.1 Análise de Ações Diretas de Inconstitucionalidade de leis que concedem benefícios fiscais relativos ao ICMS pelo Supremo Tribunal Federal.....	37
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	50

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem o intuito de analisar o fenômeno da guerra fiscal estadual no âmbito do modelo federativo brasileiro, visto que, a concessão estadual de benefícios relativos ao ICMS contraria o federalismo cooperativo adotado no Brasil. O foco restará na apresentação do modelo federalista utilizado na forma de Estado brasileira e sua divergência com a guerra fiscal entre os Estados-membros.

No Brasil, conforme José Anselmo (2006), pelo princípio do federalismo cooperativo, os entes federativos devem buscar em conjunto as melhores soluções para sua gestão, seja ela Federal, Estadual, Municipal ou Distrital. A competência tributária é concorrente, desse modo, todos os entes podem legislar sobre a matéria, mas a União dita as normas gerais e, nas relações tributárias, institui a maioria dos tributos, restando aos outros entes a competência concorrente-residual.

Para Bernardo Nobrega e Thiago Nascimento (2018), pode-se definir federalismo como um sistema de divisão de poderes entre entes ou áreas que compõem determinada nação, e, aplicando isso para a competência tributária-financeira de um país é que se origina o federalismo fiscal cooperativo como um instrumento de distribuição de competências que envolve as receitas e despesas dos variados entes federados.

Portanto, o modelo federalista utilizado em um país determina o modo como serão administradas as demandas da sociedade perante os representantes do povo. Na federação brasileira essa gestão deverá ser conjunta e coordenada.

A Constituição de 88 (BRASIL) trouxe uma maior autonomia fiscal aos Estados-membros, com isso, essas Unidades Federativas passaram a realizar uma espécie de leilão para sediar empresas privadas em seus territórios por meio da concessão de benefícios fiscais. Este leilão é vencido por quem oferece o maior pacote de privilégios fiscais às empresas, que muitas vezes possuem como escolha final de local que se instalarão a concessão de benefícios como isenção, redução e postergação nos recolhimentos do Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e até a doação de terrenos e infraestrutura, “em alguns casos, o estado de localização já foi escolhido e o leilão nada mais é que um instrumento para forçar a unidade a conceder vantagens adicionais”. (VARSANO, 1997).

É com essa concessão de benefícios fiscais pelos Estados, de maneira competitiva, que surge o fenômeno da guerra fiscal. É comum a divulgação de notícias em sites e revistas que trazem alguma repercussão da prática da guerra fiscal. A revista online VIRTU NEWS, divulgou no ano de 2020, reportagem sobre o colapso dos Estados com a guerra fiscal:

A concessão de subsídios fiscais e gastos engessados crescentes deixaram os estados à beira da falência. Novo socorro da União pode ser inevitável [...] A maioria dos governos estaduais realiza uma prática míope cujo efeito, no decorrer do tempo, tem sido sabotar o próprio futuro dos estados [...] Concedem subsídios bilionários na famigerada guerra fiscal. Resultado: finanças frágeis, com baixa capacidade de investimento na infraestrutura e na melhoria dos serviços públicos essenciais. (VIRTU NEWS, 2020).

O Sindicato dos Auditores-Fiscais de Santa Catarina (SINDIFISCO/SC) também aponta em seu portal de notícias casos sobre a guerra fiscal nos Estados de Santa Catarina e Paraná.

A guerra fiscal entre os estados da região Sul do país está longe de acabar. Bem pelo contrário. A disputa por investimentos privados fez o governo paranaense modificar sua legislação e copiar o que Santa Catarina já vem oferecendo como vantagens tributárias [...] A expectativa do governo é trazer empresas que se utilizam de endereço fiscal na região de Joinville mas têm atividades e fábricas do Paraná [...] O secretário da Fazenda de Santa Catarina, Paulo Eli, não está preocupado. Diz que as ações do governo paranaense não vão prejudicar a atração de novos negócios para o Estado. (SINDIFISCO/SC, 2020)

Recentemente, em 2021, foi sancionada a Lei Complementar 186/21 que prorroga até 2032 incentivo fiscal para atacadistas. A notícia sobre a nova lei, encontra-se no portal de notícias da Câmara dos Deputados.

A chamada guerra fiscal foi caracterizada pela concessão unilateral de isenções e benefícios fiscais relacionados ao ICMS pelo Distrito Federal e por parte dos estados que buscaram atrair investimentos. Entretanto, esse tipo de incentivo deveria ser aprovado de forma unânime pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o que não aconteceu. [...] A Lei Complementar 186/21, oriunda do Projeto de Lei Complementar (PLP) 5/21, do deputado Efraim Filho (DEM-PB) a norma sancionada amplia para 15 anos a transição para os atacadistas comerciais e para quem atua em atividades portuárias e aeroportuárias e operações interestaduais com produtos agropecuários. (MACHADO, 2021).

Portanto, a guerra fiscal e a concessão de incentivos fiscais do ICMS são amplamente divulgadas em portais de notícias e possuem projetos de leis que abarcam esse conteúdo. Sendo então, um fenômeno que apesar de ocorrer há muitas décadas, tem extrema importância em dias atuais.

Segundo Bernardo Nobrega e Thiago Nascimento (2008), o ICMS, por ser o principal tributo dos Estados-membros, possui papel central no contexto conflituoso do federalismo fiscal pois por sua importância estatal é o foco dos benefícios fiscais concedidos pelos estados em troca de investimentos e capital.

Ocorre que essa concessão de benefícios fiscais trará prejuízos para o Estado que os oferece:

A desarmonia entre os entes federados e a perda de receita presente, que poderá não ser compensada no futuro, pois as empresas poderão migrar novamente para outros Estados após o período de carência, ou seja, antes de o Estado recuperar integralmente os recursos aplicados. (NASCIMENTO, 2008, p. 678).

Desse modo, um Estado busca atrair investimentos em detrimento de outro. Os Estados mais prejudicados são os mais pobres, concedem incentivos mesmo sem o aporte para tal concessão, gerando uma desigualdade regional. Desse modo, é possível afirmar que a guerra fiscal estadual contribui para essa desigualdade regional, e nada fazem os governantes, pois muitas vezes veem nessa guerra uma oportunidade de beneficiar seus projetos políticos pessoais em detrimento da população.

Com um repasse de verbas desorganizado, e necessitados de giro econômico próprio, os Estados buscam atrair investimentos privados a todo custo por meio desses incentivos fiscais, ocasionando a guerra fiscal e aumentando a desigualdade regional em nosso país. Essa competição estadual, feroz na concessão de benefícios fiscais, contraria os fundamentos do federalismo cooperativo adotado no Brasil, e tende a seguir para um federalismo competitivo. Será demonstrada uma análise sobre essa questão.

Dessa maneira, o objeto de estudo é uma análise da forma que se vê a guerra fiscal estadual em nosso país pelos olhos do federalismo brasileiro. O objetivo geral é: compreender o modelo federalista fiscal brasileiro e sua divergência com a guerra fiscal estadual. Os objetivos específicos são: (i) apresentar o modelo federalista brasileiro (ii) analisar a compatibilidade entre a concessão de benefícios estaduais relativos ao ICMS com o federalismo fiscal cooperativo brasileiro, e fazer a comparação entre federalismo cooperativo e competitivo (iii) demonstrar como a guerra fiscal pode implicar em uma desigualdade regional e (iv) apresentar como o Judiciário se demonstra presente na contenção da guerra fiscal por meio da atuação do Supremo Tribunal Federal em Ações Diretas de Inconstitucionalidade e uma apresentação da Lei Complementar 160 de 22 de novembro de 2017.

Para efetivar os objetivos propostos, será utilizada a pesquisa descritiva, com o objetivo de explicar o modelo federativo adotado no Brasil, já o método mais adequado será a pesquisa bibliográfica sobre o tema. Como complemento, a pesquisa documental, com a finalidade de recorrer a fontes mais diversificadas que não receberam tratamento analítico, como reportagens em jornais e sites.

As técnicas de análise de dados utilizadas serão, além das pesquisas documentais e bibliográficas, a análise de Ações Diretas de Inconstitucionalidade questionadas perante o Supremo Tribunal Federal sobre leis estaduais que concedem benefícios relativos ao ICMS, e uma breve apresentação da Lei Complementar 160 de 22 de novembro de 2017, editada para uma tentativa de contenção da guerra fiscal.

A escolha do tema de trabalho traz além do interesse da autora, uma importante discussão jurídica-econômica que apesar de influenciar todo o coletivo social é um fenômeno desconhecido por muitos, mas muito atual após a recente pandemia do Coronavírus em nosso país. Ademais, o assunto a ser pesquisado é de fácil acessibilidade e possui fontes disponíveis em artigos, monografias, doutrinas e reportagens.

Esse debate sobre o federalismo brasileiro é de importante conhecimento para o operador do Direito não só pelo fato de ser uma base do constitucionalismo brasileiro, mas também porque traz importantes implicações nas esferas políticas, administrativas e governamentais da sociedade. Para Maria Raquel Firmino Ramos (2015), uma das áreas com maiores implicações é a financeira, já que a CFRB 88 dispôs sobre a repartição de poderes tributários para garantir, através da instituição de tributos, que cada ente da federação alcance a autonomia financeira.

Isto posto, os incentivos fiscais em relação ao ICMS concedidos pelos Estados necessitam de uma análise jurídica e socioeconômica levando em consideração o modelo federativo cooperativo adotado no Brasil consagrado no artigo 1º da atual Constituição Federal, que preceitua: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito.” (BRASIL).

Desse modo, no trabalho, o primeiro capítulo terá o objetivo de demonstrar o modelo federativo cooperativo utilizado no Brasil e suas características, além de analisar o cooperativismo fiscal, pilar das relações fiscais-orçamentarias brasileiras. Também com o

intuito de examinar as características do federalismo competitivo/dual, oposto do modelo da República.

Já o segundo capítulo trará uma análise da guerra fiscal e sua divergência com o que é preceituado na Constituição Federal, considerando que essa guerra traz traços de competição estadual e mercado predatório. Uma breve demonstração da desigualdade regional ocasionada pela divergência de como os Estados concedem as benesses tributárias em relação ao ICMS. Por fim, a apresentação da Lei Complementar 160 de 2017 que foi editada com intuito de dirimir os conflitos fiscais motivados pela guerra fiscal.

O fechamento será com a análise jurídica da guerra fiscal, demonstrando a competência do Supremo Tribunal Federal para julgar ações do controle concentrado que são levadas ao pleno deste Tribunal e seu posicionamento. Essa análise será feita por meio de análise de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade em que questionam a validade de leis estaduais que concedem benefícios fiscais relativos ao ICMS para empresas privadas.

Portanto, apesar do princípio federativo cooperativo ser consagrado expressamente no ordenamento constitucional brasileiro, muitas leis que concedem benefícios fiscais relativos ao ICMS se mostram em posição contrária ao supramencionado princípio basilar da sociedade brasileira, ocasionando uma fragilidade na ordem constitucional brasileira, como também na esfera social, já que traz impactos na economia do país.

Desse modo, será feita uma análise do modelo federativo brasileiro, garantido legalmente no ordenamento jurídico, e sua contradição com a guerra fiscal estadual em relação a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sendo uma importante dissertação não só para a área jurídica, como também política e social do país. O propósito é de que seja demonstrado o posicionamento de que a guerra fiscal estadual não se enquadra nos objetivos da República, tendo em vista que influencia no comportamento predatório dos estados, fragilizando o federativo cooperativo brasileiro.

1 O MODELO DE FEDERALISMO ADOTADO NO BRASIL E O FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO

A organização do Estado é formada pelos entes federativos, sejam eles: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, autônomos e com competências próprias, consoante o artigo 18 da Constituição Federal, que dispõe: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição [...]” (BRASIL). Sobre essa organização estatal afirma-se:

Sabe-se, que o fim precípua do Estado é garantir o bem comum. E para tanto, o modelo estatal escolhido pelo povo, poder soberano, deve ser o mais eficiente nesse intuito [...] com isso a repartição de competências entre as pessoas políticas suavizam o encargo para entes maiores e permite maior eficiência na execução de políticas públicas em âmbitos locais. (RAMOS 2015).

A Constituição brasileira de 1988 consagrou o federalismo como forma de Estado brasileiro, orientada pelos princípios de solidariedade e subsidiariedade, inovando ao incluir também os Municípios na condição de entes federados, com autonomia política, administrativa e financeira, governo próprio e competências exclusivas. Segundo Sérgio Pereira (2008), uma de suas principais características é a democracia, já que há a repartição dos poderes estatais entre os representantes eleitos nos entes federais, com o objetivo de melhor atender as demandas populacionais.

O federalismo é referenciado como princípio que deve ser seguido por toda a República Federativa Brasileira, e sua observância é de suma importância para definir competências Estaduais e da União, além das competências Municipais e do Distrito Federal. Trata-se de um federalismo equilibrado, ou seja, de divisões estabelecidas para cada ente. Seguindo esse raciocínio, José Anselmo (2006) preceitua que a atual constituição restabeleceu um federalismo de equilíbrio entre as unidades federadas, estabelecendo uma linha de divisão de competências privativas, repartidas de forma horizontal e competências concorrentes, repartidas verticalmente, com a possibilidade de delegação.

Conforme assinala Antonioli (2015), essa cooperação se faz necessária para que se alcance uma homogeneização, já que nenhum dos entes pode atuar de forma isolada.

Desse modo, a observância do princípio federalista é um dos vetores que deve ser utilizado para o estabelecimento da divisão de competências entre a União e os Estados, como

forma de preservação do próprio Estado federal brasileiro. A força do pacto federativo é evidenciada na medida em que legislador constituinte incluiu a proteção do federalismo entre as chamadas cláusulas pétreas, impedindo alterações a essa forma de Estado. Conseqüentemente, não há somente a proteção material (referente ao conteúdo) ao assunto, mas também uma proteção formal (referente ao processo legislativo), visto que proíbe a tramitação de matéria que possua essa finalidade.

Esse modelo federativo escolhido pelo país busca a proteção histórica do coletivo social e o ajuste entre as demandas sociais, trazendo a necessidade de cooperação na gestão dos entes federados. Conforme assinala Lissiê Prestes:

Salienta-se que o sistema federativo de um país decorre de sua história, e a maneira como um Estado de forma determina os valores e costumes da sociedade. Atualmente, em países de territórios extensos, como o Brasil, um modelo centralizador, dotado de governo nacional que detém todo o poder não mais possibilita o desenvolvimento pleno da qualidade de vida dos cidadãos que o compõe. (PRESTES, 2013).

O federalismo cooperativo no Brasil foi instituído expressamente nos artigos 23 e 24 da Constituição Federal que definem as competências comuns e legislativas concorrentes, portanto, todos os entes da Federação possuem sua contribuição de colaboração para execução do que é determinado pela própria Carta Maior. Em um primeiro momento do sistema cooperativo a União, por estar em nível federal, uniformiza a ação de todos os poderes competentes, em seguida, os Estados, Municípios e o Distrito Federal adaptam a decisão em conjunto a sua realidade territorial e econômica.

Um exemplo de demonstração desse tipo de federalismo na prática são as políticas públicas, que devem ser executadas de modo descentralizado com a participação de todos os entes federados.

Dessa forma, o federalismo cooperativo traz o modelo de que as relações nas esferas de governo federal, estadual, municipal e distrital não podem mais ocorrer de maneira isolada, ou seja, todos precisam realizar suas ações de forma conjunta, tanto pelas cooperações horizontais entre os entes federados, quando em cooperações verticais estabelecidas entre o poder federal e os poderes federados, em todos os níveis de governo.

Portanto, o federalismo cooperativo também é considerado como federalismo de equilíbrio justamente por conta da repartição de competências, e desse modo, necessita da realização de acordos intergovernamentais para a aplicação de programas e financiamentos

conjuntos. Dito isso, é correto afirmar que o Brasil adota um modelo de colaboração e contribuição entre os entes, ademais, a dimensão das regras financeiras adotadas no ordenamento jurídico só é possível em virtude desse modelo.

Conforme Ramos (2015), o constituinte originário fez a escolha desse modelo para sanar eventuais assimetrias entre os entes federativos. No entanto, ainda são evidentes desigualdades econômicas-sociais ao se perpassar pelos estados brasileiros.

Por consequência desse federalismo cooperativo, nas relações tributárias e questões econômicas é adotado uma cooperatividade fiscal que possui o concurso de ações financeiras, tributárias e econômicas como característica das políticas fiscais brasileiras. Desse modo, assevera-se que “o federalismo fiscal implica procura distribuir encargos e competências administrativas com equivalentes receitas públicas entre as entidades federativas, de modo que as demandas públicas sejam atendidas.” (FARIA, 2009, p. 97).

Com efeito, os entes federados devem instituir políticas tributárias próprias, mas com o pensamento no todo para que seja cumprido o princípio do federalismo fiscal. A Constituição de 1988 contém a distribuição entre os entes federativos.

Na prática, a Constituição determina pertencer aos Estados e ao Distrito Federal:

I) O produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; 2) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência residual. (FARIA, 2009, p. 141).

Observa-se que o federalismo cooperativo fiscal possui como base a organização conjunta das normas financeiras. Para Torres (2014), a Constituição institui e organiza os meios necessários para cumprir com o eficiente e suficiente financiamento do Estado, na sua integridade funcional, em permanente integração com os fins do Estado determinados pela Constituição.

Os Estados-membros, com sua competência e autonomia, pelo princípio do federalismo fiscal cooperativo, devem estabelecer políticas tributárias e econômicas que visem ao bem comum, ou seja, o bem de toda uma população, e não somente aquela que se encontra em seu território, com a conjunta participação da União.

O que se deseja é um federalismo fiscal que garanta recursos próprios aos entes federados encarregados de prover segurança, saúde, educação e transporte ao cidadão que não se desloca de seu Estado, para não dizer de sua cidade, e que depende desses bens para viver com dignidade. É um federalismo fiscal que não mais aceite contingenciamentos verticais de recursos e muito menos a derrogação do pacto federativo por emendas constitucionais. (DOMINGUES, 2007, p. 143).

Isto posto, ao se adotar o modelo de federalismo supramencionado, conclui-se que os entes devem trabalhar e se organizar sob o princípio constitucional da cooperação, com o propósito de se alcançar os objetivos previstos no artigo 3º da Constituição de 88 (BRASIL). Sendo o federalismo cooperativo a chave para uma boa rede intergovernamental, tanto em aspectos financeiros e econômicos, foco do presente trabalho, quando políticos e sociais.

No entanto, o fenômeno da guerra fiscal que será abordado, mostra-se contrário ao princípio do federalismo cooperativo, visto que a guerra fiscal ocorre devido aos Estados-membros promoverem uma série de benefícios para empresas privadas com o objetivo de as atrair para seu território, de maneira desorganizada e sem cumprir as regras de observância obrigatória para tais concessões, trazendo uma característica do federalismo competitivo, não adotado no Brasil. Ambos os modelos federalistas serão detalhados e serão feitas suas comparações no tópico a seguir.

1.1 Federalismo cooperativo x federalismo competitivo

No tópico anterior, verificou-se ser a característica principal do federalismo cooperativo uma realização conjunta e coordenada dos entes nas políticas da sociedade. Esse modelo federalista é, inclusive, reafirmado no Supremo Tribunal Federal: um exemplo é a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5356/MS de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgada em 02.03.2016, na qual se discute distribuição de competências no estado brasileiro. O Ministro em seu voto destacou que a nova ordem inaugurada pela Constituição Federal de 1988 traz um olhar voltado para a otimização da cooperação entre os entes federados, esse olhar deve ser voltado para o respeito e efetividade do pluralismo com marca característica de um estado federado.

Desse modo, o federalismo adotado no Brasil é democrático e cooperativista, focado na atuação comum das unidades federativas:

Observa-se, portanto, que o federalismo cooperativo não é algo a ser imposto. E sim, uma construção conjunta dos entes que, baseados na fidelidade federativa, passam a ter consciência da importância da atuação comum,

buscando o desenvolvimento próprio sem prejudicar os demais em sua essência. (HORBACH, 2017).

Um outro lado da moeda federalista é o seu modelo competitivo, utilizado em diversos países, que possui como característica principal um sistema de “cada um por si”, então, é de uma forma em que o Estado-membro realiza políticas próprias não considerando os outros Estados, não visando um conjunto de ações que, em concurso, beneficiariam todos os membros federativos. Para Mascarenhas (2007), nesse modelo os governos estaduais devem ser constitucionalmente protegidos no exercício de responsabilidades significativas e autônomas pelo bem-estar de seus cidadãos e são livres para competir entre si nos tipos de bens públicos que fornecem, no ambiente regulatório que criam e nos ônus dos impostos que impõem.

Segundo Sidnei Pereira (2018), o modo desse federalismo competitivo se dá na medida em que há ênfase na separação entre os níveis de governo, havendo uma competição política que exerce controle entre os entes.

Pela simples definição da estrutura competitiva, observa-se que não é o que se adota no país que possui a União como ente central e os Estados, Municípios e o Distrito Federal como entes locais, mas que todos devem buscar políticas que, simultaneamente, beneficiem o todo.

1.1.1 Características do federalismo cooperativo e o cooperativismo fiscal

O federalismo cooperativo surgiu no Brasil pós revolucionário da década de 30 e possui como característica uma ação conjunta e organizada dos entes federativos que visa alcançar metas nacionais, ou seja, ações que sejam benéficas para o Brasil como um todo, como por exemplo: a redução da pobreza, o desenvolvimento econômico e social do país, as desigualdades regionais, entre outros, em detrimento de uma governança central, focada unicamente nos benefícios para um ente específico, metas essas postas como objetivos na Carta Magna. Esse modelo possui como uma de suas características principais uma descentralização política. Para Antonioli (2014), essa tem sido a forma mais dominante nas organizações estatais federativas, tendo como objetivo a livre cooperação entre os entes da federação.

Nessa modalidade federalista, os níveis de governo não podem intervir entre si, mas sim, cooperarem com suas políticas, porém, existem exceções previstas pela própria Constituição Federal:

Segundo o Art. 34 CF/1988, compete à União reorganizar as finanças dos Estados ou do Distrito Federal que suspender o pagamento da dívida fundada

por mais de dois anos consecutivos, ou deixar de entregar aos municípios receitas tributárias nos prazos estabelecidos por lei. (SILVA, 2019).

Observa-se que não há um princípio de não intervenção absoluto no modelo federalista cooperativo brasileiro.

Portanto, é característica marcante desse modelo federativo a composição conjunta de políticas para o bem social e mesmo que o poder se concentre de forma maior na União, autônoma, os entes locais têm suas competências e características próprias.

O federalismo cooperativo é consentido e não imposto, e coloca o poder diretamente ligado aos valores democráticos do governo. A relação entre o poder federal e os poderes estaduais se dá sob a proteção da Constituição Federal, de forma a eliminar o autoritarismo e promover confiança e solidez do sistema perante os governados. (TAVARES, 2009, p. 22).

Conforme assinala Sérgio Pereira (2018), essa atuação conjunta-cooperativa deve-se operar no plano vertical, na relação interfederativa que envolve o ente de maior abrangência e o ente de abrangência regional ou local. Porém, também deve haver o dever de cooperação no plano horizontal, ou seja, na relação interfederativa entre entes de igual nível, eventualmente pactuando e institucionalizando novas instancias de governança que otimizem esforços e recursos.

Como supramencionado, a cooperação dá-se de modo vertical e horizontal, em todos os níveis de governo, dessa forma, mesmo que haja uma competência privativa da União, sendo somente essa unidade federativa capaz de atuar em alguns casos, os Estados possuem autonomia e governo próprios, devendo realizar suas ações governamentais em conjunto para o bem-estar social.

O ambicionável é que haja autogoverno e colaboração em graus adequados e saudáveis: o primeiro, servindo como impulso para o aprimoramento da ação estatal e como forma de controle mútuo dos entes federativos e a cooperação, funcionando como forma de realização de ações estatais, diminuição de custos, atendimento aos interesses menos favorecidos, compensação das desigualdades regionais e sociais e valorizando a parceria, o compromisso e a tolerância entre os entes federativos. (JORDY, 2010).

No entanto, essa política cooperativa não é observada apenas em iniciativas praticadas pelos entes federados, como também na não interferência em ações dos demais entes que possam prejudicar estes como um todo.

O dever de cooperação não compreende apenas atos comissivos, ou seja, o engajamento efetivo nas políticas públicas que devam ser planejadas e executadas de modo articulado. Ele se estende também ao dever dos entes federados de se absterem de adotar medidas que possam inviabilizar políticas

públicas que estejam a cargo de outra esfera de governo. (PEREIRA, 2018, p. 33).

Então, pode-se afirmar que essa cooperação não é somente de ações afirmativas do Estado-membro, como também a sua abstenção de criação de empecilhos para outro ente, devendo executar os planejamentos pensando no coletivo e não somente em seu próprio território e economia, havendo assim, uma viabilidade de equilíbrio no pacto federativo.

Esse equilíbrio federativo possui como característica um conjunto de ações, sem que haja uma imposição de interesses entre os entes federados. Portanto, é consolidado que não pode existir uma predominância de interesses próprios.

Nenhuma das esferas de poder deve sobrepor-se a outra. Coexistem uma esfera Nacional, representando a União, enquanto ente federado, outras esferas subnacionais descentralizadas, representando os estados-federados, cujo poder político é exercido de forma autônoma, respeitando os limites constitucionais estabelecidos em âmbito federal. Dessa forma, o sistema federativo tem a capacidade de acomodar e reconciliar a competição e, algumas vezes, o conflito em torno de diversidades existentes entre os entes federados com relevância política dentro do Estado. (XAVIER, 2014).

Conclui-se que a característica do federalismo cooperativo é uma ajuda mútua entre todos os entes federativos para que haja melhores condições para a sociedade como um todo.

Nesse modelo federalista, analisando a questão tributária-constitucional há como princípio o federalismo fiscal cooperativo, portanto, as competências tributárias são distribuídas e, no caso do Brasil, os Estados possuem competência para legislar sobre impostos e taxas, podendo dispor sobre o imposto foco desse trabalho: o ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Bens).

Conforme afirma Cíntia Silva (2020), a particularidade do cooperativismo brasileiro é evidenciada pela estrutura financeira pública disposta na Constituição, porque, ao existirem a distribuição dessas competências tributárias para arrecadação de recursos próprios dos entes e a instituição de sistemas de repartições de receitas, o constituinte buscou distribuir os recursos públicos entre as regiões do país e a redução das desigualdades sociais e econômicas.

Nota-se a competência e autonomia dos entes federativos em suas questões tributárias e financeiras:

Por meio desse modelo de distribuição de receitas públicas, o constituinte pretendeu assegurar a autonomia financeira dos entes federativos,

imprescindível à execução das respectivas atribuições constitucionais e, portanto, à satisfação das necessidades práticas. (SILVA, 2020, p. 40).

Seguindo esse raciocínio, a competência legiferante estadual sobre o ICMS e suas concessões de benefícios fiscais relativas ao mesmo devem ser feitas de modo organizado, com o resguardo de sua competência e buscando uma forma de redução das desigualdades sociais, regendo-se sobre o princípio do federalismo fiscal cooperativo. Por consequência, a utilização do referido modelo possui impacto na estrutura financeira brasileira. “Tendo em vista a adoção do modelo federativo solidário pelo constituinte pátrio, inspirador do arranjo fiscal por ele previsto, pode-se afirmar que o federalismo atua, deveras, como um princípio constitucional estrutural do orçamento público” (SILVA, 2020).

Porém, o fenômeno denominado de guerra fiscal em seu âmbito estadual que será analisado no presente trabalho, ocorre justamente porque os estados legislam sobre benefícios fiscais relacionados ao ICMS para atrair empresas privadas ao seu território de maneira não cooperativa e acabam prejudicando o próprio território e o território de outros Estados, além de acirrar a desigualdade regional, mesmo sendo o federalismo cooperativo um delimitador para essa guerra fiscal.

A afirmação da prevalência jurídica do princípio constitucional federativo sobre as demais normas de controle da guerra fiscal se justifica não no sentido de que detém maior relevância normativa em face dos comandos explícitos de regras constitucionais específicas, mas na medida em que, vencidas as frágeis barreiras propostas pelos mecanismos de controle concreto dos conflitos fiscais, estes necessariamente esbarrarão no dever de preservação da unidade e dos interesses gerais comuns ao Estado brasileiro enquanto pessoa uma, isto é, na obediência ao dever de preservação da integridade e indissolubilidade do pacto institutivo em que se funda o Brasil enquanto federação. (BRASIL FILHO, 2018, p. 40).

Ou seja, sendo o princípio federativo cooperativo a base do sistema brasileiro e, devendo suas relações econômicas, tributárias e financeiras seguir esse princípio, a guerra fiscal “não poderia escapar sem violar diretamente a presente ordem constitucional.” (BRASIL FILHO, 2018).

A competição de concessões de benefícios fiscais relativos ao ICMS pelos Estados não se enquadra em um federalismo cooperativo que, como demonstrado, busca o concurso coordenado e colaborativo de ações, e sim, possui características do federalismo competitivo que busca ações voltadas ao próprio território, detalhado no tópico a seguir.

1.1.2 Características do federalismo competitivo

Há um outro modelo de federalismo que é contrário ao preceituado no federalismo competitivo: trata-se do federalismo cooperativo. Tal tipo de federalismo remete a um intervencionismo mínimo do governo central, ampliando as competências dos demais entes para arrecadar tributos e realizar as próprias ações governamentais, diminuindo a colaboração entre os blocos da federação.

O modelo competitivo, para Guilherme Azevedo (2005), é aquele em que a União deve ter sua atuação reduzida ao máximo, e deveria se incentivar e valorizar os Governos subnacionais como eixos centrais da estrutura federativa, inclusive e especialmente os governos locais, que devem assumir em termos políticos, financeiros e administrativos, a maior parcela das políticas públicas.

Ou seja, mostra-se contrário do modelo cooperativo, em que há atuação da União, mas o respeito a autonomia dos entes e colaborações entre os mesmos. Reafirma-se que nesse modelo competitivo há uma repartição vertical de competências constitucionais, já que há uma esfera de poder que não prioriza o desenvolvimento de mecanismos de aproximação, cooperação e auxílio entre os governos centrais e locais. Conforme assinala Caio Mascarenhas (2020), no federalismo competitivo há preponderância das regras do livre mercado e descentralização político-financeira.

Ainda, Caio Mascarenhas (2020) dispõe as maneiras de como esse modelo é configurado, sendo elas: a) governos estaduais constitucionalmente protegidos no exercício de suas responsabilidades b) a livre competição entre esses governos, em relação aos bens públicos que fornecem, no ambiente regulatório que criam e no ônus dos impostos que impõe e; c) redução de intervenção fiscal por parte do governo central. Desse modo, é característica marcante do federalismo competitivo a competição estadual.

Esse tipo federalista é característica do federalismo norte-americano. “Chamado de federalismo de competição ou dual, há duas esferas de poder autônomas no mesmo plano territorial: os Estados-membros e a União, os quais passaram a viver em clima permanente de rivalidade e competição” (RAMMÊ, 2015). Ou seja, há não só uma competitividade interna estadual, como também rivalidade entre a própria União e seus estados, com o objetivo de defesa territorial.

O federalismo dual/competitivo estado-unidense, contrário a cooperação brasileira, também é ressaltado por Lisiê Prestes (2013), que afirma a contraposição ao federalismo cooperativo, já que esse modelo tem por característica central uma rígida separação de competências entre a entidade central, representada pela União, e os demais entes federativos.

Cabe afirmar que há uma descentralização de atividades conjuntas no federalismo competitivo, tendo em vista o que é adotado no mesmo como a proteção as políticas unas dos estados.

Salienta-se que o surgimento do federalismo nos Estados Unidos da América não se deu da mesma forma como ocorreu no Brasil. Naquele país a federação teve origem centrífuga, enquanto que no Brasil, se partiu de uma ordem centralizada, que se caracterizava pela existência do Império, para uma ordem federativa de divisão de poderes e competências, num processo centrípeto, oposto ao americano. Assim, em nosso país, a conversão do Império em República e a sua conseqüente transformação em Estado federado ocorreu de forma lenta e gradual. (PRESTES, 2013).

Portanto, observa-se não ser o modelo adotado na Constituição Federal brasileira, que prevê a cooperatividade entre os estados, e “tem como elemento chave a cooperação” (PACHECO E VARELA, 2012).

No Brasil, apesar de mascarada já que os Estados insistem em continuar as práticas competitivas, ocorre a guerra fiscal nos termos do federalismo competitivo baseado na lógica da competição estadual ao haver concessões relativas ao ICMS sem a correta cooperação e convênios interestaduais. No capítulo a seguir será apresentado o fenômeno da guerra fiscal e como seus princípios circulam em torno de um federalismo competitivo, não sendo o modelo adotado na Constituição Federal.

2 A GUERRA FISCAL ESTADUAL

Aponta Sidnei Nascimento (2008), que se entende a guerra fiscal estadual como uma competição entre os Estados da federação brasileira buscando atrair investimentos de empresas privadas para seu território, concedendo benefícios e incentivos fiscais de ICMS, de maneira unilateral. Essa competição termina por ofender a Constituição Federal que prevê, como regra, não ser possível a concessão unilateral de benefícios, por consequência essa prática atinge o princípio da federação cooperativa.

A expressão guerra fiscal retrata uma situação de disputa econômica entre os entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras. (FARIA, 2009, p. 94).

Portanto, a guerra fiscal traz uma disputa acirrada entre os Estados-membros, que tentam a todo custo atrair a vinda de empresas de diversos setores para seus territórios.

Então, uma definição simples da guerra fiscal é a disputa entre estados para conceder benesses fiscais a empresas privadas com o intuito de as mesmas se instalem em seus territórios, gerando um eventual, muitas vezes pontual, giro econômico estadual.

Há consenso que Guerra Fiscal diz respeito a disputa entre Unidades Federadas para atrair a seu território investimentos e receita tributária. As empresas acabam sendo beneficiadas pela diminuição da carga tributária e pela construção de infraestrutura para o desenvolvimento de suas atividades produtivas/comerciais. (ARAÚJO, 2009).

Ocorre que a concessão de benefícios relativos ao ICMS é legalmente permitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. Como assentado por Bernardo Nobrega e Thiago Mendonça (2018), o incentivo ou benefício fiscal relativo ao ICMS se encontra regulamentado pelo próprio Texto Constitucional, no entanto, há a exigência de que a lei que instituir concessão ou ampliação de incentivo fiscal deverá estar acompanhada de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, relativamente ao exercício em que se deva iniciar sua vigência e nos dois exercícios seguintes e, ainda, deverá haver a celebração de convenio entre os Estados. Ou seja, não pode ser uma concessão desorganizada e de maneira unilateral, a isenção unilateral de benefícios do ICMS é inconstitucional.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é o órgão deliberativo que possui competência para determinar normas e procedimentos inerentes ao exercício da

competência tributária dos Estados e Distrito Federal, deve obrigatoriamente aprovar isenções do ICMS, sendo essa competência prevista na Lei Complementar n^o 24/1975 em seu artigo 2^o, parágrafo 2^o dispõe: “A concessão de benefícios dependerá sempre da decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.” (BRASIL). Desse modo, o CONFAZ deverá participar das isenções de benefícios fiscais.

Então, é possível que haja a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pelos Estados-membros, mas o CONFAZ possui papel deliberativo e fiscalizador no tocante a essa questão:

Essa prática, autorizada pelo uso da autonomia de que gozam os Estados-membros, por influência de um modelo de Federalismo Fiscal descentralizante, associada a um conjunto de normas de competência que, em verdade, autorizam ou denegam a concessão de renúncia de receita tributária de ICMS desde que por meio de convenio unânime, junto ao CONFAZ, apenas demonstrará a influência do uso de um modelo de Federalismo Fiscal centralizante, concentrador da competência para concessão dos incentivos. (NASCIMENTO E NÓBREGA, 2018).

Todavia, apesar de ser necessária a autorização do órgão competente, ainda muitos estados realizam as concessões sem esse aval obrigatório.

Inclusive, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal possui entendimento de ser inconstitucional lei estadual que autoriza incentivos fiscais relativos ao ICMS de forma irregular, sem a prévia celebração de convênios, regulada pelo CONFAZ. Esse posicionamento do STF será analisado em capítulo específico no presente trabalho.

Pois bem, a guerra fiscal estadual já é existente desde a década de 60, sendo prática comum e permanente dos governos, mas somente explodindo e possuindo destaque no início da década de 90 entre 1993 e 1994 com muitos conflitos fiscais, ou seja, já era algo predominante no Brasil, mas que a mídia apenas passou a dar um foco maior da última década para os dias atuais. Sendo um tema “bastante polêmico e que não permite a indiferença: simpatia total ou oposição feroz.” (MASCARENHAS, 2020).

Em decorrência da prática que aumentou entre os anos 90, muitos governos estaduais concederam todo o tipo de incentivo fiscal para que as empresas passem a se instalar em seus territórios, sem um exame das consequências do que a guerra fiscal poderia gerar e “sem atenção a vocação natural do ICMS que é fiscal, ou seja, tem por objetivo principal a arrecadação.” (FARIA, 2009, p. 95).

A concessão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS, de forma unilateral, é então, uma prática constante e ainda atual entre os Estados, com isso, acaba surgindo uma espécie de leilão estadual, onde as empresas esperam uma espécie de “quem dá mais?” Para que se instalem no território de um Estado-membro. Ocorre que dessa maneira como é feito, um Estado rico com certeza irá se beneficiar em face a um Estado pobre, que muitas vezes não possui condição de oferecer as mesmas concessões fiscais, termina por oferecer essas condições, em uma tentativa desesperada de giro econômico e atrair capital para seu território.

Os Estados, ao concederem benesses fiscais, como isenções ou reduções, parecem esquecer que o ICMS é um imposto arrecadativo, ou seja, deve-se recolher o ICMS para trazer com o dinheiro recolhido, melhoras populacionais.

Dessa maneira, ocorre violação ao federalismo fiscal cooperativo inserido no Brasil ao existir essa competição estatal visando a obtenção de instalação de empresas em seus territórios.

Esses benefícios têm produzido, acreditam alguns estudiosos, concorrência predatória entre os estados, contribuindo para agravar a crise financeira em que se encontram. O que se tem, de fato, é um confronto entre interesses econômicos dos estados, os quais através de concessão de benefícios, que geralmente são via ICMS, buscam favorecer suas economias internas. (VALENTIM, 2003).

Um exemplo da época dos anos 90, é o grande “boom” das empresas automobilísticas, já que muitas receberam recursos fiscais na mencionada década. Desse modo, muitas se instalaram em territórios específicos, que concederam benefícios fiscais para as mesmas. Segundo assinala Thiago Fontelas (2013), em 1993 houve redução progressiva do desconto da base de cálculo até zerá-lo no prazo de um ano. O argumento dos estados que defendiam a redução do desconto era de que apenas os maiores produtores estaduais que estavam sendo beneficiados com reduções relativas ao ICMS.

Para Luiz Gurgel (2009), a falta de uma política de desenvolvimento a nível nacional e regional e observando que o movimento de desconcentração industrial estava se esvaindo, os Estados viram a chegada de novos investimentos, tanto externos como internos, como a única oportunidade de alavancagem do desenvolvimento em seus territórios, daí a razão dos grandes conflitos fiscais na década de 90.

No mesmo entendimento, assinala Varsano (1997), que afirma serem os incentivos diversos, em geral de natureza financeiro-fiscal, as armas utilizadas pelos Estados na guerra fiscal, resultando na redução ou devolução parcial do imposto a recolher.

Dessa forma, a guerra fiscal estadual em relação ao ICMS é caracterizada pela concessão de incentivos fiscais como por exemplo, o não pagamento do ICMS pela empresa e sim pelo Estado que garante o benefício, e os Estados concedem esses benefícios objetivando somente seus territórios, assim, um Estado busca garantir um benefício melhor do que outro.

2.1.1 A contrariedade da guerra fiscal com o federalismo fiscal cooperativo

O federalismo, cláusula pétrea do nosso sistema constitucional, como afirmado anteriormente, rege também as relações fiscais de nosso país. É por conta do federalismo que cada Estado poderá legislar sobre seu ICMS. Esse modelo traz a repartição de receitas entre os entes federativos e a forma que são utilizadas. Possui princípios e características próprias. Observa-se:

Esse tipo de federalismo possui alguns princípios, sendo eles: princípio do benefício, princípio da compensação fiscal e princípio da distribuição centralizada. De acordo com o primeiro, as atividades públicas devem ser federais, estaduais ou municipais, por exemplo o serviço de coleta de lixo (com o efetivo pagamento da taxa de lixo) feito pelos municípios e a segurança nacional, prestada pela União. O princípio da compensação fiscal determina que devem ser criadas formas pelas quais sejam atenuados determinados tipos de serviços, e o princípio da distribuição centralizada justifica a concentração de renda no governo central. A repartição de receitas é fundamental para o funcionalismo do federalismo fiscal, pois é dessa maneira que os recursos possuem uma descentralização política administrativa, economias de escala. (MASCARENHAS, 2020, p. 4).

Com isso, é correto afirmar que no federalismo há a distribuição das competências tributárias entre os níveis de governo. A arrecadação de verbas tributárias é dividida com os demais entes, pois apesar de serem autônomos há Estados que não “sobreviveriam” sem a arrecadação repassada pela União, por exemplo. Por isso muitos acabam entrando na guerra fiscal como uma tentativa de girar sua economia por si só.

Dessa maneira, é necessário que haja uma cooperação entre os entes para que funcione a economia de um todo, no entanto muitas vezes a autonomia estatal acaba prejudicando esse todo. No entanto, é constitucionalmente autorizado a intervenção no Estado, somente pela União, que não aplicar o mínimo exigido da receita tributária, e se o chefe do

executivo (governador) atentar contra norma financeiro-orçamentária, poderá incorrer na prática de crime de responsabilidade, daí há a intervenção na autonomia estatal gerada por uma causa tributária. Demonstra-se que o princípio da autonomia não é um princípio absoluto no federalismo cooperativo fiscal.

Ocorre que a guerra fiscal não é uma característica de um federalismo fiscal cooperativo, e sim de um federalismo competitivo, já que o primeiro possui uma regulação conjunta entre os estados e no segundo é “cada ente por si”, ou seja, cada ente investiria seus recursos onde bem entendesse e se utilizaria de suas próprias políticas públicas, há uma concorrência entre os governos, que podem oferecer diversos tipos e níveis de serviços públicos a diferentes custos.

Com a guerra fiscal, o ente federativo que concede o benefício fiscal pode ter um eventual dinamismo econômico e mais arrecadação própria, ou seja, “expandirá sua base arrecadatória, no entanto, a arrecadação agregada da sociedade será reduzida.” (ENAP, 2017). Desse modo, um Estado “X” que concede isenção de ICMS para uma empresa privada se instalar em seu território poderá ter um aumento de capital pontual para o mesmo, mas em detrimento de outro Estado “Y”, que não possui condições de realizar essa isenção do imposto, não havendo qualquer cooperação entre esses estados para chegar em um acordo comum de oferecimento de vantagens a essa empresa privada.

É possível afirmar que há traços do federalismo competitivo no Brasil, pois esse oferecimento de vantagens fiscais a empresas em que os entes federativos estatais buscam a atração da empresa para seu território sem sequer pensar no outro Estado e sem a devida celebração de convênio ocorre no Brasil. Os Estados ao oferecerem condições para empresas privadas renunciam a obtenção de receitas próprias, com a esperança de que haverá maior arrecadação futura em função do desenvolvimento que se espera ocorrer, ou seja, há a renúncia fiscal como busca econômica pelo desenvolvimento. Portanto, “a Unidade Federada que tenha pretensão em incentivar a instalação de novos empreendimentos dentro de seus limites territoriais deve estar apta a renunciar uma parte de suas receitas fiscais.” (ROSTAGNO, 2021).

Ademais, são desorganizadas as maneiras como são feitas as concessões fiscais, pois mesmo que deva ser analisado pelo CONFAZ e por deliberações de outros Estados e o Distrito Federal, ocorrem muitas concessões unilaterais, sem qualquer tipo de fiscalização e violando a Constituição Federal. Com isso, vários Estados concedem a isenção de um benefício por um tempo de carência, por exemplo, mas assim que acaba esse tempo de carência a empresa

pode se deslocar para outro Estado que possui algum outro tipo de isenção, ou seja, a receita perdida do Estado nunca será arrecadada futuramente, havendo prejuízo estatal.

Dito isso, é correto afirmar que a guerra fiscal “nada ao contrário da maré” do federalismo cooperativo fiscal brasileiro pois ao tempo que esse modelo federalista busca a aproximação dos Estados para ações conjuntas tributário-financeiras, a guerra fiscal se mostra em um lado oposto, em que os Estados buscam atrair cada vez mais empresas com a concessão de benefícios fiscais para seu próprio território em detrimento de outros entes, seja por causa da impossibilidade do ente conceder o mesmo benefício ou seja por não possuir recurso financeiro para tal concessão.

2.1.2 Guerra fiscal e desigualdade regional

No Brasil, apesar de estar em nossa constituição em mais de um dispositivo, inclusive é um dos objetivos da CFRB/88 em seu artigo 3º, a redução das desigualdades regionais, observa-se que as desigualdades regionais existem por conta de uma incapacidade administrativa juntamente com ausência de políticas públicas efetivas e gestões com insucesso.

Para Ramos (2015), apesar da repartição das competências tributárias serem delimitadas na Carta Magna, nem todos os entes federados conseguem por meio da instituição de seus tributos atingirem a autonomia financeira. Isso é devido, sobretudo, pelas características de federalismo assimétrico presentes no Estado Brasileiro, uma vez que, há muitas disparidades socioeconômicas entre os entes e entre as regiões.

De um ponto de vista nacional, seguido pelo modelo federalista cooperativo, com a guerra fiscal estadual, o País acaba prejudicado, pois muitas das vezes as empresas lucram e o estado tende a não ter retorno, ou muito pouco. “São raras as batalhas da guerra fiscal das quais resulte um ganho líquido para o país.” (VARSANO, 1997).

Um abismo econômico é evidente e prejudicial ao país em diversos aspectos e a guerra fiscal tende a ser um dos fatores que também impulsiona essa diferença regional. Seguindo esse ponto de vista, Bernardo Nobrega e Thiago Nascimento (2018) afirmam que o Brasil possui um alto nível de desigualdade interfederativa, que geram consideráveis diferenças sociais e econômicas entre as diversas regiões brasileiras, além de diferentes potenciais arrecadatórios, gerando nos entes menos desenvolvidos e conseqüentemente, menos atrativos, uma necessidade de usar de mecanismos fiscais para atrair investimentos e capital. Por outro lado, entes já desenvolvidos não querem perder tais atividades produtivas.

Dessa forma, é comum perceber em análises de dados e pesquisas documentais a disparidade de diferenças de ganhos nas regiões brasileiras:

Entre os anos de 1970 e 1999 a participação percentual da região sudeste oscilou entre 65,00% e 58,25%, com destaque para São Paulo, que sozinho representou 39,36% a 34,95% do total nacional, já a participação das regiões Norte e Centro-Oeste variou entre 2,2 / 4,94% e 3,72 / 6,44%. As contribuições de Estados das regiões Norte e Nordeste jamais alcançaram sequer 1% do total do PIB. Como consequência dessa situação, os Estados menos desenvolvidos, visando a captação de investimentos, empregos e arrecadação para seus respectivos territórios, adotam perversas estratégias de sobrevivência, baseadas na utilização sucessiva de políticas de incentivos fiscais. (FIGUEIREDO, 2009).

Se observa Estados ricos e pobres com um cenário completamente diferenciado entre si, a contribuição no Produto Interno Bruto (PIB) das regiões Sul e Sudeste é muito maior que as regiões do Norte, Centro-Oeste e Nordeste, e a guerra fiscal da maneira que ocorre, infelizmente contribui para esse cenário caótico regional.

Ainda, afirma Alex Araújo (2009), que a capacidade de atração de empreendimentos é sempre maior nas regiões mais desenvolvidas economicamente e mesmo com um sistema de transferências intergovernamentais não há a diminuição de desigualdades regionais do país, esse sistema de transferência feito entre os planos de poder para corrigir os desequilíbrios fiscais não consegue impedir a divergência de renda entre as regiões, apesar de ser um instrumento importante para a promoção de redistribuição de renda.

Importante comentar que uma empresa privada, ao escolher aonde irá se instalar, considera uma diversidade de fatores, por exemplo, se haverá mão de obra disponível, se irá conseguir comercializar seu produto ou serviço, pensa nos lucros, e se o ambiente é favorável, é fato que uma empresa não se instala somente por conta do benefício, pois que sentido faria uma empresa que planta soja se instalar em um Estado que o cultivo preponderante é o milho? É duvidosa a afirmação de que a empresa está aguardando somente que seja concedido o benefício para sua instalação, mas pode ser o caso em que dois Estados com as mesmas condições favoráveis estejam digladiando para que essa empresa se instale em seu território.

Pois, se a empresa já verificou todas questões de logística e gestão para sua instalação e está esperando que um dos estados favoráveis se manifestem, ocorrerá esse o leilão e o Estado mais rico prevalecerá sobre o mais pobre, gerando o acirramento da desigualdade regional.

Os estados com menos desenvolvimento, enfatizam que tem o direito de concretização das metas econômicas por meio de distorções nos tributos legais, e conseqüentemente por serem menos desenvolvidos apresentam escoamento de menores produções, tendem oferecer benefícios fiscais para que empreendimentos se instalem em suas áreas, geralmente os estados denominados periféricos. Os estados centrais têm melhores condições, naturalmente esses estados são muito atrativos para investidores, pelos fatores de desenvolvimento, e com isso se tornam mais vantajosos, principalmente pela rede de transporte por ser extensa e de fácil escoação das mercadorias, mão de obra qualificada, proximidades com outras indústrias e recursos naturais. (FELICÍSSIMO; CAMPANHOL; DONZELLI, 2020).

Não obstante, segundo aponta Marilena Valentim (2003), em casos de poucas possibilidades relacionadas a custos, infraestrutura, acesso a mercados e logística na visão da empresa a mesma pode transformar essa isenção do estado em exigência para que a empresa aceite essa condição de se instalar em um local que não pode ser tão favorável para a mesma, acaba exigindo dos governos estaduais um volume de benefícios que cubra tanto o diferencial de vantagens estritamente econômicas, quanto o risco de uma opção que passa a depender de compromissos assumidos por uma determinada administração do governo, dessa maneira, as empresas tem total controle do processo e estabelecem essa dinâmica competitiva entre governos estaduais.

“Do ponto de vista da empresa, quanto mais desfavorável a localização, maior o custo envolvido.” (VALENTIM, 2003). Portanto, regiões mais pobres economicamente ficarão impossibilitadas de competir com regiões mais desenvolvidas, que possuem aporte para se lançar nesse leilão.

A Constituição Brasileira de 88 prevê em diversos de seus dispositivos a necessidade da redução das desigualdades regionais, inclusive, um dos princípios da ordem econômica é fundamentado na redução das desigualdades regionais. No entanto, conforme afirma Luís Gurgel de Faria (2009), pouco se avançou para a efetiva mitigação das desigualdades regionais, passadas duas décadas (hoje já três) de vigência da Lei Maior.

É muito comum se ouvir de juristas e administradores que a guerra fiscal na verdade é algo positivo, pois gera empregos de escala para o território em que se instalam pois na medida em que se cresce uma empresa, vão crescendo ao seu redor diversos outros trabalhos em escala.

A disputa entre os entes da federação apelidada de “guerra fiscal”, não está pautada apenas em questões fiscais, mas também contempla benefícios financeiros. No cenário nacional, passou a ter destaque a partir da abertura comercial e da estabilidade econômica e ganhou notoriedade com a concessão de um amplo conjunto de vantagens e benefícios, principalmente para o setor automobilístico. Seus impactos podem gerar conseqüências positivas e

negativas; pela ótica do administrador público, os aspectos positivos seriam a geração de empregos e renda, o crescimento do PIB local, bem como da receita tributária futura. Os ônus seriam a desarmonia entre os entes federados e a perda de receita presente, que poderá não ser compensada no futuro, pois as empresas poderão migrar novamente para outros Estados, após o período de carência, ou seja, antes do Estado recuperar em sua totalidade os recursos aplicados. (NASCIMENTO, 2008).

Uma eventual geração de renda pontual com a criação de empregos no Estado em decorrência da instalação de uma empresa no território estadual pode não ser tão benéfica a longo prazo, já que há perda de renda futura para o Estado, posteriores quebras econômicas que influenciam na geração de trabalhos e a possibilidade da empresa sair daquele território e ir para outro sem que haja a compensação da isenção ou benefício do tributo. Observa-se que a resposta para ocorrência da prática de concessão de benefícios é justamente a geração de empregos e capital:

A justificativa para tal prática, sob a ótica do administrador público permanece sendo: a geração de empregos e renda; o aumento do valor adicionado ao longo das cadeias produtivas devido à maior transformação industrial e, ainda, o aumento de receita tributária futura. (HULTEN SCHWAB, 1997).

Para exemplificar, basta supor um Estado em que garanta a isenção para uma empresa que cultiva soja que venha a se instalar na cidade; a justificativa para tal seria o desenvolvimento local e a geração de empregos e renda.

Ocorre que os grandes protagonistas da guerra fiscal são os estados mais ricos do País, ou seja, competitivos no que tange a alocação de investimentos.

Alguns deles adquiriram uma longa experiência na formulação de políticas desenvolvimentistas, aparelhando-se, para tanto, com instituições públicas de planejamento, serviços de infraestrutura, de financiamento e de captação de investimentos. O uso de incentivos fiscais, nesse contexto, seria apenas uma das formas de viabilizar suas estratégias de industrialização. (DULCI, 2002, p. 98).

Dessa forma, como mencionado anteriormente, um país mais rico possui mais condições de realizar políticas de incentivos fiscais do que um país mais pobre, e a empresa que irá se instalar por óbvio escolherá o local com mais incentivos, se está for sua moeda de troca.

Pela ótica constitucionalista federalista e social, as questões regionais do País devem ser analisadas em conjunto. Luiz Gurgel de Faria (2009), aborda a ideia de um federalismo regional em que com sua instituição, mediante autonomia política da Região, os Estados passariam a se aglutinar em dimensão regional, promovendo a comunhão de seus interesses ao redor de uma política social e econômica projetada efetivamente em âmbito

regional, e cita trechos de Gilberto Bercovici, que defende a consagração constitucional da autonomia política regional.

No entanto, o autor explica o porquê de discordar da ideia abrangida:

Não se pode olvidar que a autonomia concedida às regiões ocorreu nos Estados unitários como forma de descentralizar o poder central, podendo até alcançar, como consequência natural, o federalismo. Seria estranho, portanto, adotar-se o caminho inverso. Pensa-se ser possível solucionar a questão das desigualdades regionais através de outras medidas. (FARIA, 2009, p. 139).

Para demonstrar a incidência da desigualdade regional em consequência da concessão de impostos por estados economicamente mais fortes Otávio Soares Dulci traz pesquisa sobre a divergência em alguns estados brasileiros em relação aos setores de carnes e couros nos anos 90:

As consequências da guerra fiscal foram drásticas para Minas Gerais. Os estados de São Paulo, Bahia, Goiás, Mato Grosso do Sul, Espírito Santo e Ceará reduziram muito, ou mesmo eliminaram as alíquotas do ICMS para esses setores, fortalecendo a competitividade de suas empresas e atraindo indústrias mineiras. Nos anos 90 foram fechados 65% dos abatedouros mineiros, principalmente depois de 1998, quando se acirrou a guerra fiscal. Entre 1998 e 2000 foram fechados 17 frigoríficos em Minas, enquanto em São Paulo foram abertos 11 e 6 em Goiás. (DULCI, 2002, p. 103).

Perceptível é a preferência da empresa no estado com menores ou nenhuma alíquota do ICMS, mesmo que a empresa seja originária do estado, transfere-se para outro na modalidade de “quem paga mais”, gerando cada vez mais desigualdades regionais em consequência da guerra fiscal estadual.

2.1.3 A Lei Complementar 160 de 22 de novembro de 2017

A Lei Complementar 160 de 22 de novembro de 2017 (BRASIL), é a lei que regula a remissão dos créditos tributários, ou seja, que dá a permissão de renúncias de créditos para os Estados e o Distrito Federal, procura uma mudança para o fim da guerra fiscal estadual e um planejamento mais seguro de concessões. Traz o Convênio ICMS n. 190/17, permitindo a convalidação de benefícios fiscais concedidos de maneira inconstitucional.

Com a referida lei é determinado que os Estados, mediante a modalidade de convênio, possam deliberar sobre a remissão de créditos tributários que estejam ou não constituídos, devidos a isenções e incentivos fiscais. No entanto, para que seja possível esse convenio o mesmo deverá ser ratificado com o mínimo de 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas de cada uma das cinco regiões.

Destaca-se que o convenio interestadual que deve ser realizado para a concessão de benefícios fiscais já possui previsão na Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, XII, g, da CF/88 que dispõe ser cabível por lei complementar a regulação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Dessa maneira, a Lei Complementar 160 de 2017 dispõe sobre a regulação desses convênios, e, a sua inovação foi a possibilidade de os Estados realizarem essas remissões de créditos e convênios inconstitucionais.

Pela criação da supramencionada Lei, observa-se uma tentativa de organização de deliberação das isenções e concessões fiscais, com o intuito de regras mais flexíveis e solução de controvérsias da guerra fiscal. Parece ser a lei criada e sancionada sob o princípio do federalismo cooperativo, já que obedece “aos parâmetros de publicidade e transparência constitucionalmente exigidos de todos os níveis federativos do poder público.” (CUNHA; SCAFF, 2017).

A Lei Complementar também traz as condições que serão observadas para a constituição do convênio. As unidades federadas devem publicar nos diários oficiais todas as concessões que serão dadas e efetuarem registro e depósito no CONFAZ, e a concessão deverá ser por tempo determinado, de acordo com o especificado para cada tipo de concessão, além de que, os benefícios que já foram concedidos e estão em vigor só poderão ser utilizados também por prazo determinado de 1 a 15 anos, conforme determinação e requisitos do CONFAZ.

Ocorre que esse prazo diferenciado para cada benefício que foi concedido pode ser confuso para os estados que concedem as benesses: “A simples existência de gradação diferente para a continuidade do benefício já pode trazer divergências em como se dará o enquadramento por parte das unidades federadas.” (CARVALHO; MARTINELLI, 2018).

Ainda no pensamento de Olavo Carvalho e Luís Martinelli (2018), com essa possibilidade de prazo diferenciado para a extensão das concessões dos benefícios fiscais, os estados buscarão a configurar seus benefícios como passíveis de reinstituição por 15 anos, garantindo o tempo máximo de utilização.

Dessa forma, a lei prevê uma série de condicionantes para os estados, especialmente quanto à publicidade dos incentivos fiscais concedidos até a data da referida lei – agosto de 2017 - com o intuito de dar transparência à sociedade, e conseqüentemente permitir a concessão ou prorrogação por esse período de até 15 anos, a depender do setor.

Portanto, é certo afirmar que foi uma grande alteração da regra de concessão de benefícios tributários para os Estados-membros, nesse sentido afirma Isabela Ciarlini:

A referida Lei Complementar estabelece regras para a convalidação e reinstauração dos benefícios fiscais concedidos irregularmente, de modo que possam gerar efeitos por diferentes prazos, de acordo com a natureza do benefício concedido, ou seja, dando a eles uma sobrevida. (CIARLINI, 2020, p.34).

Interessante é a forma de como foi editada essa lei, com um objetivo da quebra da guerra fiscal, mas ainda assim pesquisadores demonstram não ser suficiente para dirimir a guerra fiscal entre os estados, ainda havendo concessões feitas de forma unilateral. Assim, como publicado em texto pelo Sindicato dos Fiscais da Fazenda de Santa Catarina (SINDIFISCO/SC):

Não há grande entusiasmo nas condições desta Lei quanto ao futuro da Guerra Fiscal. Obviamente, há regras que minimizam algumas inconsistências, como a delimitação de prazos e a equiparação de incentivos fiscais para contribuintes no mesmo Estado, prestigiando-se a isonomia local. Já a equiparação de incentivos para o Estado “vizinho” continuará estimulando a competitividade, tal como ocorre hoje. Além disso, as sanções previstas nos geram dúvidas quanto a sua real aplicabilidade. (SINDIFISCO/SC, 2017).

Portanto, a supramencionada Lei Complementar foi editada com o objetivo de colocar fim à guerra fiscal, no entanto, muitos doutrinadores e estudiosos sobre o tema afirmam que a mesma apenas amenizou seus efeitos apesar de ditar sanções para o Estado que desrespeitar as regras impostas, “há razoável expectativa de que essa regra, na contramão do objetivo proposto da LC 160/17, contribuirá para um aumento nos benefícios fiscais concedidos irregularmente pelos estados, provocando uma nova rodada de concessões.” (COELHO, 2018, p.73).

Basicamente, apesar de não haver o fim da guerra fiscal mesmo com a implantação da LC, houve algumas mudanças que merecem ser ditas, como por exemplo, acompanhamento da convalidação da concessão, para que seja reavaliado o risco de sua implantação, as sanções já aqui ditas e a concessão de novos incentivos e a prorrogação dos que já estão vigorando só poderá ser por tempo determinado.

Segundo Diogo Coelho (2018), a garantia trazida pela LC é um novo capítulo na história da guerra fiscal do ICMS, onde há possibilidade de esquecimento dessas concessões irregulares, ou seja, um corte temporal no passado, havendo garantia da segurança jurídica dos contribuintes que se utilizaram dos benefícios concedidos de maneira irregular e dos Estados-membros que os concederam.

A edição e implementação da LC 160/17 trouxe impactos para ações diretas em curso, tendo em vista que trouxe a possibilidade de modificações das convalidações expressas em leis estaduais questionadas nessas ações.

De maneira geral, esses diplomas normativos demonstram a tentativa de os estados e o DF procurarem minimizar a guerra fiscal do ICMS e os conflitos ocorridos no passado, tanto pelo esclarecimento de conceitos e definição de escopo dos benefícios, quanto pela limitação de vigência a um prazo determinado. (COELHO, 2018, p. 66).

Desse modo, no terceiro e último capítulo do presente trabalho serão analisadas Ações Diretas de Constitucionalidade julgadas pelo Supremo para proteção do pacto federativo, já que são questionados atos normativos que concederam benefícios irregulares, ou seja, sem o convenio interestadual, ferindo a cooperação entre os Estados. Na análise serão comentadas ações que tiveram sua conclusão pela inconstitucionalidade do ato normativo e demonstradas algumas ações que sofreram perda de objeto por conta da mencionada Lei Complementar.

3 ANÁLISE JURÍDICA DA GUERRA FISCAL

No presente capítulo será analisada a atuação do Supremo Tribunal federal (STF) em face de leis estaduais que concedem benefícios fiscais em relação ao ICMS a empresas privadas. Tendo em vista que a concessão unilateral dos benefícios fiscais tem sido objeto de repetidas análises pela Corte Maior, que vem decidindo pela inconstitucionalidade de incentivos não analisados e deliberados pelo CONFAZ.

Por ser o guardião da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal deve se posicionar e consolidar jurisprudência referente ao tema, pois possui competência para dirimir conflito interfederativos. Desse modo, verifica-se atuação do Tribunal em questões da guerra fiscal. A atuação do mesmo ocorre pelo ajuizamento de representantes estaduais que de alguma forma, sentiram-se prejudicados por uma lei estadual.

Historicamente, o Tribunal é chamado a se pronunciar sobre programas de incentivo fiscal formulados unilateralmente pelos Estados ou pelo Distrito Federal, em descompasso com os ritos e requisitos constitucionais exigidos para essas medidas. Apesar do posicionamento firme e estável de sua jurisprudência, o embate federativo persiste e agrava-se na proporção das urgências econômicas e dos interesses políticos regionais. (CORDEIRO; MONTENEGRO; NETO, 2018).

Dessa forma, é no STF por seu controle concentrado, que os estados, por meio de ação direta, questionam a validade de atos normativos estaduais que concedem benefícios fiscais a empresas privadas. Segundo Ramos (2015), a atuação do STF ajuda a amenizar as consequências da guerra fiscal para o pacto federativo.

Qualquer que seja o legitimado, essa é a forma mais usual de atuação do STF na matéria: o julgamento de ações diretas de inconstitucionalidade, nas quais se discute a validade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente. A análise de julgados das ações em tramitação e dos recursos com repercussão geral reconhecida permite identificar, ao menos, oito principais temas a respeito da guerra fiscal em ICMS submetidas ao STF. São eles: (1) exigência de convênio (2) natureza jurídica (autorizativa ou impositiva) dos convênios (3) instrumento introdutor do benefício fiscal na legislação estadual; (4) exigência de unanimidade no âmbito do CONFAZ (5) validade da adoção de medidas de retaliação unilateral por parte da legislação estadual (6) modulação de efeitos em matéria de guerra fiscal (7) validade de leis editadas para convalidação de benefícios irregulares anteriormente concedidos e (8) viabilidade de aprovação de proposta de súmula vinculante na matéria. Esse rol, evidentemente, não é exaustivo. (CORDEIRO; MONTENEGRO, NETO, 2019).

É notória a quantidade de ADIs recebidas pelo STF questionando leis estaduais. Em 2013, o ex-governador do Estado de São Paulo, Geraldo Alckimin, questionou leis e decretos de Mato Grosso do Sul e Estado do Rio de Janeiro que concediam benefícios fiscais, alegando que esses atos normativos incorriam na guerra fiscal. Essas ações, que serão abordadas, tiveram desfecho após a edição da Lei Complementar 160/17, já que os Estados tiveram a oportunidade de convalidar os benefícios fiscais concedidos. Portanto, destaca-se a importância da competência do Supremo Tribunal Federal para julgar essas ações como modo de preservação do federalismo cooperativo brasileiro, e, conforme demonstrado pelos autores citados acima, analisar uma série de questões políticas, jurídicas, sociais e financeiras na análise de ações que questionam leis que possam vir a acirrar a guerra fiscal.

3.1 Análise de ações diretas de inconstitucionalidade de leis que concedem benefícios fiscais relativos ao ICMS

O Supremo Tribunal Federal, com frequência, demonstra sua competência em julgamentos de ações diretas, sobre a constitucionalidade de Leis Estaduais que concedem benefícios fiscais. O objetivo do presente tópico é realizar a análise dos julgamentos de algumas das Ações Diretas de Inconstitucionalidade em relação a essas leis estaduais.

As pesquisas das ADIs foram feitas no endereço eletrônico do Supremo Tribunal Federal (<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>) que possui campo específico para pesquisa jurisprudencial, onde são divulgados os acórdãos de cada ação, foram feitas pesquisas das ações no período de 27 de janeiro de 2022 a 16 de março de 2022. A pesquisa documental e bibliográfica foi base para o reconhecimento dessas ações, já que, muitas são divulgadas em portais de notícias, artigos científicos e obras doutrinárias. As palavras chaves para encontrar essas ações foram: guerra fiscal, ICMS, inconstitucionalidade, perda de objeto e ações em curso.

Também foi utilizado o campo de pesquisa do site JUSBRASIL, com as palavras chaves, para localizar as ações. Em apenas uma das ações que serão comentadas em específico foram interpostos embargos de declaração em face do acórdão proferido que declara a inconstitucionalidade de lei estadual – ADI 4.481/PR – Será feito um breve comentário sobre o conteúdo da petição dos embargos no tocante a guerra fiscal. Esses foram os critérios específicos para encontrar essas ações.

Muitas Ações Diretas de Inconstitucionalidade em relação a atos normativos estaduais que concederam benefícios fiscais foram questionadas perante o Supremo, a maioria proposta por governadores, legitimados na Constituição Federal em seu artigo 102, inciso I, alínea “a”.

Ao analisar o conteúdo das ações e seus proponentes verifica-se que a maioria se trata de um governador questionando uma lei de outro Estado que concede benefício fiscal relativo ao ICMS. Em algumas, há a participação de alguma Confederação no polo passivo.

Pois bem, conforme demonstrado em tópico do capítulo anterior, a Lei Complementar 160 de 2017 trouxe benefícios para os Estados que travavam a guerra fiscal e concederam benefícios sem a devida autorização do CONFAZ, pois essa lei garantiu uma espécie de perdão por meio do Convênio ICMS 190/17, mas com prazo limitado, somente benefícios instituídos antes de 8 de agosto de 2017 que poderão ser convalidados. Desse modo, a referida lei trouxe uma opção para que os Estados deem publicidade dos benefícios que serão objeto de remissão e convalidação desses benefícios, além dessa publicidade, para que fosse considerada a remissão pelo STF. Os procuradores estaduais deveriam informar nos autos das ações que os Estados efetivamente cumpriram com os requisitos do Convênio ICMS 190/17.

Com a aprovação da referida Lei Complementar, muitas ações que tramitaram no STF perderam o objeto, tendo em vista que a maioria dos Estados que era autor ou réu nas ações diretas, aderiram requisitos para a convalidação dos benefícios fiscais ofertados sem o convênio, sendo então perdoados. No quadro abaixo estão demonstradas algumas das ações encontradas na pesquisa que tiveram perda superveniente de seu objeto tendo em vista que o Estado que editou o decreto ou lei que concedia benefício fiscal relativo ao ICMS, aderiu as normas da Lei 160/17 e o convênio.

QUADRO 1 – AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE COM PERDA DE OBJETO.

Número da Ação	Requerente	Requerido	Norma impugnada e tema	Fundamentação da decisão/acórdão	Ano da decisão/acórdão
ADI 4.933/RJ	Governador do Estado de São Paulo	Governador do Estado do Rio de Janeiro	Decreto 35.419/2004/RJ. Concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS	Os benefícios fiscais instituídos por atos normativos impugnados na ação direta foram incluídos no Convênio Confaz n. 190/2017, celebrado com fundamento na LC 160/2017, para fins	2019

Número da Ação	Requerente	Requerido	Norma impugnada e tema	Fundamentação da decisão/acórdão	Ano da decisão/acórdão
				de Convalidação. Demonstrado a inclusão no Convênio pelo Estado do Rio de Janeiro. Desse modo, os benefícios fiscais discutidos na ação passaram a contar com outro fundamento de validade. Perda superveniente do objeto. ADI prejudicada.	
ADI 4.994/RJ	Governador do Estado de São Paulo	Governador do Estado do Rio de Janeiro	Lei 6.078/2011/RJ – Tratamento tributário especial referente ao ICMS	Considerando que o Estado do Rio de Janeiro demonstrou nos autos da ação que houve alteração normativa no decreto impugnado, nos termos da Lei Complementar n. 160 de 2017. Sendo esse o contexto das mudanças legislativas, os benefícios fiscais impugnados passaram a ter outro fundamento de validade. Perda superveniente do objeto. ADI prejudicada.	2020
ADI 4.999/MS	Governador do Estado de São Paulo	Governador do Estado de Mato Grosso do Sul	Decreto 12.774/2009/MS – Implementação de benefícios fiscais sem prévia autorização de convenio interestadual	Evolução do cenário normativo de regência. Uma vez atendidas as condições do Convenio ICMS n. 190/2017 formalizado no âmbito do CONFAZ, o Estado de Mato Grosso do Sul promoveu a reinstituição das desonerações fixadas nas normas questionadas, esgotando-se os efeitos jurídicos.	2021

Número da Ação	Requerente	Requerido	Norma impugnada e tema	Fundamentação da decisão/acórdão	Ano da decisão/acórdão
				Perda superveniente do objeto. ADI prejudicada.	
ADI 4.622/CE	Confederação Nacional da Indústria	Governador do Estado do Ceará	Lei 10.367/1979/CE – Instituição de isenções, incentivos e outros benefícios relacionados ao ICMS	O Estado do Ceará, aderindo aos termos do Convênio Confaz n. 190/2017, com fundamento na LC 160/2017, procedeu a regularização dos benefícios tributários questionados na ação, pondo fim a vigência da norma legal estadual que havia instituído. Perda superveniente do objeto. ADI prejudicada.	2021

Fonte: Tabela feita pela autora.

Desse modo, com a Lei Complementar 160/17 a Corte Maior deu o desfecho dessas ações, mas ainda passíveis de peticionamentos nos autos, afirmando a perda de objeto já que o Estado seguiu as regras da referida lei e aderiu ao Convênio trazido por ela, para que os benefícios fiscais que foram realizados de maneira irregular, ou seja, de modo inconstitucional, possam ser perdoados ou convalidados.

Isto posto, cabe assinalar então a Lei Complementar 160/17 impulsionou os Estados-membros a convalidarem os benefícios fiscais inconstitucionais. Muitos atos normativos que concediam as benesses foram revogados por decretos estaduais, e foram efetivamente demonstradas essas revogações nos autos das ações.

As ações da tabela acima não serão comentadas pelo fato da perda superveniente do objeto, não havendo declarações de inconstitucionalidade dos referidos decretos e leis, já que, muitos foram revogados.

Abaixo, serão analisadas três ADIs que declararam a inconstitucionalidade de leis que concederam benefício fiscal relacionado ao ICMS, e que, os votos dos Ministros foram no sentido de que a concessão unilateral fere o pacto federativo, objeto do presente trabalho. São

elas: ADI 4635/SP, ADI 4481/PR e ADI-MC 1247-9/PR, demonstradas na tabela a seguir, e com comentários pontuais em tópicos.

QUADRO 2 – AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE QUE DECLARAM INCONSTITUCIONALIDADE DE ATOS NORMATIVOS QUE CONCEDERAM BENEFÍCIOS FISCAIS

Número da ação	Requerente	Requerido	Norma impugnada e tema	Fundamentação da decisão/acórdão	Ano da decisão/acórdão
ADI 4635/SP	Governador do Estado do Amazonas	Governador do Estado de São Paulo	Arts. 84-B e 112 da Lei 6.374/89/SP – Concessão unilateral de benefícios fiscais	O perfil nacional à estrutura jurídico normativa do ICMS impõe expressivas limitações à competência impositiva do Estado-membro. Acolhimento da inconstitucionalidade dos artigos da referida lei. Procedente a ação direta para afastar qualquer exegese fundada nos artigos, torne possível a edição de atos normativos, por parte do Estado de São Paulo, que outorguem benefícios fiscais em matéria de ICMS sem que tais medidas sejam precedidas da necessária celebração de convênio no âmbito do CONFAZ.	2020

Número da ação	Requerente	Requerido	Norma impugnada e tema	Fundamentação da decisão/acórdão	Ano da decisão/acórdão
ADI 4481/PR	Confederação Nacional da Indústria	Governador do Estado do Paraná	Lei 14.985/06/PR – Concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS: 1) pagamento parcelado do ICMS 2) concessão de créditos fictícios de ICMS 3) autorização para que o Governador conceda, por ato infralegal, benefícios fiscais a empresas com domicílio no estado	A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convenio interestadual – Ausentes requisitos de validade para a concessão dos benefícios fiscais – Pedido de declaração de inconstitucionalidade da Lei procedente. Embargos da decisão: Oposição de embargos declaratórios para que haja a modulação dos efeitos da decisão. Declaratórios rejeitados.	2019
ADI 1274/PA	Procurador Geral da República	Governador do Estado do Pará	Lei Estadual 5.780/93 – Concessão de anistia fiscal pertinente a cominações legais decorrentes do ICMS	A norma impugnada ao permitir livre concessão, pelo poder Executivo, de benefícios fiscais ou financeiros de que decorram redução ou exclusão do ICMS, veicula delegação legislativa externa, pois torna possível, naquela unidade federativa a atuação	2011

Número da ação	Requerente	Requerido	Norma impugnada e tema	Fundamentação da decisão/acórdão	Ano da decisão/acórdão
				em tema de liberdade estatal em matéria tributária – o Governador agiu unilateralmente, rompendo a disciplina nacional conferida pela constituição ao ICMS. Violação do pacto federativo. ADI procedente com pedido liminar para suspender efeitos do ato normativo.	

Fonte: Tabela feita pela autora.

1) ADI 4635/SP

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4635/SP - ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, objetivando impugnar normas de artigos da Lei nº 6.347 e do Decreto nº 51.624 com a redação dada pelo Decreto nº 45.490, ambos do Estado de São Paulo.

Os preceitos normativos que foram impugnados traziam a possibilidade de edição de atos normativos por parte do Estado de São Paulo e de seu Governador de concessão de benefícios fiscais ou financeiros dos quais resultem em redução ou isenção de ônus tributário relativo ao ICMS sem que essas medidas sejam precedidas da celebração de convênio no âmbito do CONFAZ.

A respectiva ADI foi parcialmente conhecida para que seja declarada a inconstitucionalidade da norma. O Ministro Celso de Mello em seu voto afirmou que “o perfil nacional peculiar à estrutura jurídico-normativa do ICMS que impõe expressivas limitações à competência impositiva do Estado-membro no tratamento legislativo dessa espécie tributária.” Ou seja, o Ministro afirmou haver restrição na competência estadual para tratar de matéria relativa ao imposto, desse modo, mesmo o Estado-membro com sua autonomia não pode

legislar de forma individualista, e sim respeitando os preceitos do ordenamento jurídico brasileiro.

Ainda, o referido Ministro salientou a jurisprudência da Corte, que determina ser necessária a observância da reserva constitucional de convênio e que, a concessão unilateral por parte de Estado-membro sem anterior convenio interestadual, de quaisquer benefícios tributários relacionados ao ICMS, ofende a Constituição Federal.

Não obstante, também foi assinalado sobre o pacto federativo e a importância do convenio para que não exista desigualdades entre os entes federados. A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses dos Estado-membro.

Conclui-se que na ADI 4635/SP o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade de norma que permitiu a concessão de benefício fiscal sem que houvesse o convenio interestadual, pois fere o pacto federativo, explícito na Constituição Federal.

2) ADI 1247/PA

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade – ADI 1247-9/PA - tendo por objeto o art. 12, caput e parágrafo único da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, que concede anistias fiscais de cominações legais decorrentes de débitos de ICMS. O referido artigo trazia a autorização ao chefe do poder executivo para que nos casos em que identificar notória necessidade de defender a Economia do Estado e a capacidade competitiva de empreendimentos locais a conceder, provisoriamente, independente de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), benefícios fiscais ou financeiros, que poderão importar em redução ou exclusão do ICMS.

Na ADI, o Sindicato do Grupo Ocupacional, Tributação, Arrecadação e Fiscalização da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado do Para (SINDITAF-PA) suscita a incompatibilidade entre os dispositivos impugnados e o art. 150 da Constituição Federal, por meio de representação da Procuradoria-Geral da República. O Governador do Estado do Pará e sua Assembleia Legislativa defenderam a constitucionalidade do artigo impugnado.

O relator da referida ação, Ministro Dias Toffoli, reafirmou a jurisprudência da Corte, no sentido da inconstitucionalidade de normas que concedam ou autorizem concessão de benefícios fiscais sem a necessária autorização do CONFAZ, além de também assentar sobre o estado democrático de direito. Veja-se:

Segundo a lógica delineada na Carta Magna, é imprescindível que os Estados-membros, a par de sua autonomia tributária, acordem, previamente, acerca de determinados pontos, a fim de impedir a chamada “guerra fiscal”, com consequências nocivas ao Estado Democrático de Direito e à preservação da harmonia e da convivência nacional dos entes federativos. (MIN. DIAS TOFFOLI, 2011, Acórdão ADI 1247/PA).

Ainda, citou julgamento no qual se questionava concessão de isenção e de outros benefícios fiscais relativos ao ICMS do Estado de Pernambuco – ADI 1.296/PE – que teve na ementa de seu acórdão a repulsa constitucional a guerra fiscal entre os Estados-membros.

ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a guerra tributária entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a 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 [...] **CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS:** A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tem de ICMS. (EMENTA, ADI 1.296/PE)

Desse modo, observa-se no julgamento da referida ADI a reafirmação da inconstitucionalidade de concessões unilaterais e, novamente, a necessidade de cooperação dos entes federativos, com a impossibilidade de concessão sem a autorização de todos os Estados para que um único conceda o benefício.

Conclui-se que o Supremo Tribunal Federal firme na orientação cooperativa dos Estados, possui jurisprudência pacificada sobre o tema, declarando a inconstitucionalidade de artigos de leis estaduais que permitem a concessão de incentivo relativo ao ICMS, sem sequer passar pelo processo conjunto de elaboração dessas leis.

3) ADI 4481/PR

A ADI 4481/PR se trata de ação direta em face de Lei Estadual do Paraná que instituiu benefícios fiscais relativos ao ICMS, foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria – CNI e os dispositivos impugnados tratavam sobre a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS para estabelecimentos estaduais paranaenses.

A ação direta de inconstitucionalidade da referida lei, então foi levada a análise e julgada pelos Ministros Luís Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavascki. Foi declarada a inconstitucionalidade da lei, no tocante a questão de concessão de benefícios fiscais sem convênio.

O julgamento então, teve a ementa de seu acórdão com palavras-chave que reafirmam necessidade de convenio entre os Estados para que a lei fosse constitucional.

TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUIU BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVENIO INTERESTADUAL PRÉVIO [..]

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convenio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. (MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO, Acórdão ADI 4481, p. 2).

O Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto, reafirmou a necessidade de exigência de deliberação entre os Estados-membros, a razão de ser da referida exigência consiste na preservação do equilíbrio da tributação entre os entes da federação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo. Portanto ainda, além de afirmar a falta de convenio entre os estados afirmou ser esse necessário para manutenção do federalismo brasileiro, que, como demonstrado no trabalho, necessita da cooperação e colaboração entre os entes.

Ainda, o Ministro Luís Roberto Barroso assinala que essa prática do convenio é necessária para conter a guerra fiscal, ou em termos mais simples, explica que a razão para que isso seja feito é justamente para não acontecer a competitividade entre os Estados federados.

Se fosse lícito a cada ente federativo regional a instituição unilateral de benefícios fiscais, o resultado que daí adviria seria a cognominada guerra fiscal, com a busca pela redução da carga tributária em cada Estado, de forma a atrair empreendimentos e capital para o respectivo território e em detrimento dos demais. (MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO, Acórdão ADI 4481, p. 3, 2015)

Observa-se que o julgamento da ADI 4.481/PR foi fundamentado na exigência de convênio na concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS, para que se possa preservar o federalismo cooperativo brasileiro, garantido na Constituição Federal.

Portanto, a ADI 4481/PR é importante instrumento de análise da posição do STF, que ditou ser inconstitucional a concessão de benefícios sem a celebração de convênio intergovernamental, para que fosse preservado a vertente federalista brasileira, protegida na Constituição Federal.

Na ADI, foram interpostos embargos de declaração pelo Governador do Estado do Paraná, com o objetivo de modulação do marco temporal dos efeitos do referido acordo. Interessante é o que foi abordado na minuta dos embargos, há alegação de que os benefícios fiscais da lei impugnada foram concedidos em resposta à guerra fiscal deflagrada por outros Estados, em especial, Santa Catarina. Ainda, foi afirmado que lei de Santa Catarina, também objeto de ação direta concede o igual benefício fiscal.

No entanto, os declaratórios apenas pediam a modulação temporal e nada em relação ao questionamento da validade da lei declarada inconstitucional. Vale o comentário devido a fundamentação utilizada na petição, que parece afirmar que a lei apenas foi editada para entrar na competição estadual, tendo em vista que outros estados haviam editado leis com benesses fiscais. Sendo esse um exemplo da guerra fiscal na prática.

Verifica-se então com as ações comentadas, a cimentada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade da guerra fiscal, justamente por violar o pacto federativo com a não observância do convenio interestadual.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou demonstrar o federalismo cooperativo, forma de Estado adotada no Brasil em que se busca a cooperação por meio da realização de ações conjuntas pelos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - e sua divergência com o fenômeno da guerra fiscal ocasionada pela concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pelos Estados-membros a empresas privadas

Isto posto, devido ao federalismo fiscal cooperativo, esses Estados devem apenas conceder a isenção por meio de convênios celebrados pelo CONFAZ não sendo permitido pelo ordenamento jurídico uma concessão unilateral. No entanto, na prática ocorre a violação desse pressuposto de concessão, produzindo efeito oposto ao preceituado pelo pacto federativo.

Diante do exposto no presente trabalho, conclui-se que a concessão de benesses fiscais – isenção, redução da base de cálculo, anistia ou redução de débitos – relativos ao ICMS sem o aval do CONFAZ é prática inconstitucional que gera desigualdades regionais entre os Estados, já que, como não há isonomia regional, alguns Estados possuem capacidade econômica maior do que outros para a outorga de benefícios fiscais e por muitas vezes as empresas escolhem aquele que mais concede os benefícios, fazendo então os Estados entrarem em uma espécie de competição fiscal.

A guerra fiscal possui características de um modelo federalista competitivo/dual que se apresenta pela livre concorrência e competição de mercado, não havendo colaboração entre os entes federativos que, pelo contrário, em um modelo competitivo buscam massivamente atrair empresas para seus territórios cogitando somente no próprio capital e economia territorial.

Essa competição estadual se mostra contrária aos objetivos preceituados na Carta Magna que, além de prever a cooperação federativa, também afirma ser objetivo da República a redução de desigualdades regionais. Desse modo, a guerra fiscal se mostra prática inconstitucional, entendimento esse já pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, conforme demonstrado exemplificativamente no trabalho, em Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tiveram em seus julgamentos votos que discriminam atos normativos que outorgam benefícios fiscais unilateralmente, e que, essa prática ofende o federalismo cooperativo brasileiro.

Pela cooperação também entre os Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – há também tentativas de contenção da guerra fiscal, como a criação da Lei Complementar nº 160/2017 que trouxe medidas para convalidação de benefícios fiscais e remissão de débitos tributários. Com a norma, muitos Estados oportunizaram-se da chance de reconduzir as concessões inconstitucionais unilaterais, trazendo reflexos na atuação do STF, que declarou a perda superveniente de objeto de ADIs que questionavam leis e decretos estaduais outorgando benefícios relativos ao ICMS, nesse ponto também há a demonstração da atuação do Supremo Tribunal Federal no tocante a guerra fiscal.

De todo modo, é cediço ser a guerra fiscal um fenômeno complexo. Primeiro, por ser prática antiga e que até os dias de hoje se perdura mesmo sendo inconstitucional e havendo precedentes judiciais buscando o impedimento dessa prática, como nas ADIs 4635/SP, 1247/PA e 4481/PR, demonstradas no trabalho. Segundo, porque, somente parece ser obstada por meio da vontade própria dos Estados, ao seguirem os requisitos para a concessão desses benefícios, não por meio de suas vontades unilaterais, assim prejudicando o princípio federalista e trazendo com essa prática desigualdades regionais e até mesmo podendo ser contraproducente para seu próprio território, por ser feita desorganizadamente sem a autorização do CONFAZ.

Conclui-se, portanto, que a guerra fiscal ofende princípios basilares da Constituição Federal e também o pacto federativo cooperativo contemplado na República Brasileira, por possuir características de um federalismo competitivo. Resta observar próximas notícias, pesquisas e obras, se a Lei Complementar 160/17 vem sendo observada pelos Estados, ocasionando uma contenção efetiva da guerra fiscal, para que enfim, o pacto federativo não sofra violações e que, finalmente a sociedade possa enxergar uma harmonização do federalismo brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo**. 2001. Dissertação (Mestrado em Economia). Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas. Campinas, 2001.

ANSELMO, José Roberto. **O papel do Supremo Tribunal Federal na concretização do federalismo brasileiro**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2006.

ANTONIOLI, Felipe. **O Federalismo Cooperativo como instrumento de formação do Estado Social**. Disponível em: <https://feant.jusbrasil.com.br/artigos/151620530/o-federalismo-cooperativo-como-instrumento-de-formacao-do-estado-social>. Acesso em: 16 fev 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BRASIL FILHO, Paulo Martins. **Federalismo Cooperativo como principal limitador jurídico da guerra fiscal interfederativa**. 2018. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/52253/o-federalismo-cooperativo-como-principal-limitador-juridico-da-guerra-fiscal-interfederativa>. Acesso em 19 dez 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 4481/PR**. Tributário. Lei Estadual que institui benefícios fiscais [...] Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Governador do Estado do Paraná. Relator Min Roberto Barroso, Brasília 11 de março de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>. Acesso em: 15 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 4635/SP**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Superveniência de decreto estadual que revogou parcialmente os preceitos normativos impugnados [...] Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Requerido: Governador do Estado de São Paulo. Relator Min Celso de Mello, Brasília 24 de agosto de 2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/928282510/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4635-sp>. Acesso em: 31 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 1247/PA**. Art.12, parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ [...] Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Governador do Estado do Pará. Relator Min Dias Toffoli, Brasília 1 de junho de 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20626499/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1247-pa>. Acesso em: 31 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 4993/RJ**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Renovação e sustentabilidade da Frota de Caminhões do Rio de Janeiro [...] Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator Min Gilmar Mendes, Brasília, 26 de março de 2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1105837126/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4993-rj-9989426-962013100000>. Acesso em: 31 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 4994/RJ**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Cautelar. Lei carioca 6.078 que concede tratamento tributário especial para implantação e operação da empresa Nissan do Brasil [...] Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator Min Ricardo Lewandowski. Brasília, 26 de junho de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23594668/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4994-df-stf?ref=amp>. Acesso em: 31 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 4622/CE**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Incentivos fiscais do ICMS [...] Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requerido: Governador do Estado do Ceará. Relatora Min Rosa Weber. Brasília, 24 de maio de 2019. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/863959441/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-4622-ce-ceara-9932840-1020111000000>. Acesso em 25 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 4999/RJ**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Processo objetivo. Parâmetro de controle. Alteração substancial. Superveniência. Objeto. Perda. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator Min Marco Aurélio. Brasília, 11 de março de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345907361&ext=.pdf>. Acesso em: 15 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 1296/PE**. Ação Direta de inconstitucionalidade. Controle de constitucionalidade [...] Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Governador do Estado de Pernambuco. Relator Min Celso de Mello. Brasília 21 de setembro de 1995. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1618067>. Acesso em: 15 de março de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI 5356/MS**. Legitimidade. Processo objetivo. ACEL [...] Requerente: Associação Nacional das operadoras celulares – ACEL. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator Min Edson Fachin. Brasília 3 de agosto de 2016. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772386251/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5356-ms>. Acesso em: 15 de março de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2021.

CAMARGO, Guilherme Bueno. **A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização**. Conti, José Maurício. Federalismo Fiscal. Editora Manoele, 2010.

CAMPAGNHOL, Edna Maria; DONZELLI, Orivaldo; FELICÍSSIMO, Carla dos Santos. O ICMS – Impostos sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços: a Guerra Fiscal, LC 160/2017 e o Convênio 190/2017. **Diálogos em contabilidade teoria e prática**, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASTRO, Demian - **Finanças Públicas Industrializantes ou Guerra Fiscal? Considerações sobre os Instrumentos Fiscais e Financeiros de Promoção Industrial no Paraná**. Curitiba: UFPR, 1998.

CIARLINI, Isabela de Lima Rocha. **Os benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal**. 2020. Monografia (Bacharel em Direito). Centro Universitário de Brasília (UNICEUB). Brasília, 2020.

COELHO, Diogo Lins Barbosa. **A Lei complementar n. 160/2017 e a guerra fiscal de icms**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Brasília, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. Guerra Fiscal e Modulação dos Efeitos das Decisões do STF. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Dialética, São Paulo, vol. 16, p. 9. 2012.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista da EMERJ**, v.12, nº 48, p. 202-227. 2009.

DAMASCENA, A., SOUZA, E. Como enfrentar a guerra fiscal em matéria de ICMS sem ferir o pacto federativo. **Revista Eletrônica da Faculdade Metodista Granbery**. v. 20, 2016.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA **Introdução ao federalismo e ao federalismo fiscal, Módulo 3: O caso Brasileiro**. Brasília, 2017.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito. Centro de Ciências Jurídicas: Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Informe-se. **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES**, Rio de Janeiro, n.4, jan.2000.

PONTES FILHO, Valmir. **Curso Fundamental de Direito Constitucional**. Dialética. 2001, São Paulo.

FIORI, Jose Lima. A Federação no Brasil: Impasses e Perspectivas. **A Federação em Perspectiva: Ensaios selecionados**. São Paulo-, 1995.

GAMBI, Thiago Fontelas. A federação em conflito: disputas pela indústria automobilística nos anos 90. **Revista HEERA**. 2009.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Participação de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

KRAMER, Helton. **Tributos em espécie**. Salvador: Editora Juspodivm, 2021.

LINHARES, Paulo de Tarso Frazão; MENDES, Constantino Cronemberger; LASSANCE, Antonio. **Federalismo à brasileira**: questões para discussão. IPEA/DF, 2012, v.8.

MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade dos incentivos fiscais estaduais. In: PEDRODO, Fernando Gentil Gizzi de Almeida. HERNANDES, Luiz Eduardo Camargo Outeiro. RIBEIRO, Roberto Victor Pereira. **Direito Constitucional Contemporâneo**. Salvador: Editora Juspodivm, 2021.

MASCARENHAS, Caio Gama. Notas sobre federalismo fiscal, federalismo Competitivo e constituição financeira no brasil. **Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro. v.3 n.3, set/dez, 2020.

MATIAS, Roseli da Silva. Federalismo fiscal brasileiro e a crise da Covid-19: Concentração de dinheiro e decisão traduzem o poder da União Federal. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**. Pernambuco. v.1, 2021.

MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

MONTORO FILHO, André Franco. Federalismo e reforma fiscal. **Brazilian Journal of Political Economy** . São Paulo. v. 14, n.3, jul/set., 1994.

NASCIMENTO, Thiago Lima do; NOBREGA, Bernardo Mendonça. Federalismo fiscal brasileiro e o ICMS: um problema de guerra fiscal. **Revista dos Tribunais**. v. 992. São Paulo, jun 2018.

MEDEIROS NETTO, João da Silva. **Guerra Fiscal Entre os Estados**. Brasília. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2003.

OLIVEIRA, F.A. **Autoritarismo e Crise fiscal no Brasil (1964-1984)**. – São Paulo: Ed. Hucitec, 1995.

PACHECO, Regina Silvia Viotto Monteiro; VARELA, Patrícia Siqueira. Federalismo e gastos em saúde: competição e cooperação nos municípios da região metropolitana de São Paulo. **Revista Contabilidade & Finanças**. V. 23(59). ago 2012.

PEREIRA, Sérgio. A dinâmica cooperativo-competitiva do federalismo brasileiro: reflexos no direito e nas políticas urbanísticas. **Revista Juris UniToledo**, São Paulo, v.03, n.02, p. 24-43, abr/jun, 2018.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. ICMS: evolução recente e guerra fiscal. **Textos para Discussão**, Brasília, n.402, fev. 1996.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 8, n. 2, p. 1-40, 2016. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643141>. Acesso em: 14 jun. 2021.

RAMMÊ, Rogério Santos. O federalismo em perspectiva comparada: contribuições para uma adequada compreensão do federalismo brasileiro. **Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI Itajaí**, v.10,

n.4, 3º quadrimestre de 2015. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

RESENDE, F. Federalismo Fiscal no Brasil. **Revista de Economia Política**, São Paulo, n.59, 1995

ROSTAGNO, Alessandro. **Reforma Tributária, Guerra Fiscal e Federalismo**. 2021. Disponível em: <https://oabes.org.br/artigos/reforma-tributaria-guerra-fiscal-e-federalismo-103.html>. Acesso em 14 de janeiro 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Guerra Fiscal e Efeitos das Decisões do STF. *In*: Rocha, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, , 2012, v. 16.

SILVA, Cíntia Tamara Araújo da. Federalismo Fiscal cooperativo: as transferências intergovernamentais como delimitações à competência tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Rio de Janeiro, v.146, 2021.

SILVA, José Afonso da. **Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil**. São Paulo,1968.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo cooperativo brasileiro. *In*: SCAFF, Fernando Facury (orgS.). **Federalismo(s) em juízo**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. 1.

VALENTIM, Marilena Simões. **Impactos Econômicos da Guerra Fiscal no Brasil**. <https://jus.com.br/artigos/4582/impactos-economicos-da-guerra-fiscal-no-brasil>. Acesso em 25 de março 2021.

VERSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Textos para Discussão**, Rio de Janeiro, n.500, jul, 1997

XAVIER, Gabriela Soares. **O federalismo: conceito e características**. <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-federalismo-conceito-e-caracteristicas/>. Acesso em 12 de março 2022.