

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO E DOUTORADO  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS DE INCLUSÃO SOCIAL**

Eduardo Rech

**CIDADANIA FISCAL: UMA ALTERNATIVA DE COMBATE À GUERRA FISCAL**

Santa Cruz do Sul  
2017

## CIP - Catalogação na Publicação

Rech, Eduardo

CIDADANIA FISCAL: UMA ALTERNATIVA DE COMBATE À GUERRA FISCAL /  
Eduardo Rech. – 2017.

130 f. ; 29 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Santa Cruz  
do Sul, 2017.

Orientação: Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues.

1. Cidadania. 2. Federalismo. 3. Guerra fiscal. 4. ICMS. I.  
Rodrigues, Hugo Thamir. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UNISC  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Eduardo Rech

**CIDADANIA FISCAL: UMA ALTERNATIVA DE COMBATE À GUERRA FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, Área de concentração em Políticas Públicas de Inclusão Social, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues

Santa Cruz do Sul

2017

Eduardo Rech

## **CIDADANIA FISCAL: UMA ALTERNATIVA DE COMBATE À GUERRA FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, Área de concentração em Políticas Públicas de Inclusão Social, Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Banca examinadora:

---

Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues  
Orientador

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Denise Bittencourt Friedrich  
Examinadora Interna (UNISC)

---

Prof. Dr. Giovani Silva Corralo  
Examinador Externo (UPF)

Santa Cruz do Sul, dezembro de 2017.

“A sociedade civilizada, em todas as épocas, necessita da cooperação e da assistência de um grande número de pessoas.” (Adam Smith).

*À Lísia e ao Pedro Henrique, meus amores.*

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues, pelos ensinamentos e pela paciência.

Aos meus pais, Meraci e João Nelson, pelo apoio incondicional.

À Lísia, meu amor, pelo incentivo.

## RESUMO

O problema de pesquisa do presente trabalho se constitui em verificar se a cidadania ativa pode ser utilizada como instrumento de combate à guerra fiscal estabelecida entre Estados-membros da federação brasileira. Tem como objetivo principal averiguar se a cidadania ativa poderá servir de instrumento eficaz no combate ao fenômeno da competição tributária (também chamada de guerra fiscal) entre os Estados-membros da federação brasileira, especificamente no tocante as isenções do imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre serviços (ICMS), a partir dos pressupostos inseridos no ordenamento da atual Constituição Federal. Para tanto, discorre sobre o federalismo e em especial sobre a federação brasileira, identifica e caracteriza o fenômeno chamado de guerra fiscal, bem como aborda os traços constitutivos e delineadores da cidadania, assim como a sua importância no combate à competição tributária entre os entes subnacionais brasileiros. A escolha do tema da pesquisa decorre dos problemas causados pela guerra fiscal à federação. Diante desse contexto, especialmente em face da inexistência de políticas públicas eficazes de combate à guerra fiscal, busca-se identificar e questionar o papel e a importância da cidadania ativa no combate a esse fenômeno danoso ao Estado brasileiro. A pesquisa parte de um contexto histórico e busca avaliar os temas propostos a partir dos pressupostos insculpidos no ordenamento jurídico brasileiro, em especial as regras constantes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Foi utilizado, como método de abordagem, o dedutivo e, técnica de procedimento, a monográfica. Ao final, conclui-se que a partir do momento em que o cidadão tiver plena consciência de que o Estado não é um fim em si mesmo, que há valores a serem buscados, em especial o bem comum, que não é o capital que deve ditar as políticas públicas, mas sim o Estado, bem como que a guerra fiscal causa graves prejuízos a todos, não será mas possível concordar, passivamente, com a concessão indiscriminada de benefícios fiscais (que muitas vezes servem apenas para aumentar o lucro dos conglomerados econômicos). Portanto, considerando que todo o poder emana do povo, e estando o cidadão consciente dos rumos da federação, vê-se que a cidadania fiscal pode, sim, ser um meio eficaz de combate à guerra fiscal.

**Palavras-chave:** Cidadania; Federalismo; guerra fiscal; ICMS.

## ABSTRACT

The research problem of the present work is to verify if the active citizenship can be used as an instrument to combat the fiscal war established between member states of the Brazilian federation. Its main objective is to determine if active citizenship can serve as an effective instrument in combating the phenomenon of tax competition (also called fiscal war) among the member states of the Brazilian federation, specifically regarding exemptions from the tax on the movement of goods and (ICMS), based on the budgets included in the current Federal Constitution. To do so, it discusses federalism and especially about the Brazilian federation, identifies and characterizes the phenomenon called fiscal war, as well as discusses the constitutive and delineating features of citizenship, as well as its importance in combating tax competition among subnational entities Brazilians. The choice of the research theme stems from the problems caused by the fiscal war to the federation. Given this context, especially in the absence of effective public policies to combat the fiscal war, we seek to identify and question the role and importance of active citizenship in combating this phenomenon damaging the Brazilian State. The research is based on a historical context and seeks to evaluate the proposed themes based on the assumptions inscribed in the Brazilian legal system, especially the rules contained in the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988. The deductive method was used as a method of approach, technique, the monographic one. In the end, it is concluded that once the citizen is fully aware that the State is not an end in itself, there are values to be sought, especially the common good, which is not the capital that must public policy, but the State, as well as the fiscal war causing serious damage to all, it will not be possible to passively agree with the indiscriminate concession of fiscal benefits (which often serve only to increase the profit of the economic conglomerates). Therefore, considering that all power emanates from the people, and the citizen being conscious of the directions of the federation, it is seen that fiscal citizenship can be an effective means of fighting the fiscal war.

**Keywords:** Citizenship; Federalism; Fiscal war; ICMS.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	ato das disposições constitucionais transitórias
ADI	ação direta de inconstitucionalidade
AM	Amazonas
Art.	artigo
CF/1969	Constituição Federal de 1969
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CONFAZ	Conselho de Política Fazendária
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CTN	Código Tributário Nacional
DOE	Diário Oficial do Estado
EUA	Estados Unidos da América
FPE	Fundo de Participação dos Estados-membros
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
ICM	imposto sobre operações de circulação de mercadorias
ICMS	imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações
IE	imposto sobre exportações
II	imposto sobre importações
IOF	imposto sobre operações financeiras
IPI	imposto sobre produtos industrializados
IPTU	imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
ISS	imposto sobre serviços
IVC	imposto sobre vendas e consignações
LCP	lei complementar
ONG	organização não governamental
PR	Paraná
RJ	Rio de Janeiro
RS	Rio Grande do Sul
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1 O ESTADO FEDERAL COMO O <i>LOCUS</i> DA GUERRA FISCAL.....</b>	<b>16</b>
1.1 O ordenamento jurídico brasileiro como um sistema de princípios e normas .....	16
1.2 Fundamentos históricos do Estado Federal.....	18
1.3 Características básicas do Estado Federal.....	23
1.4 Bases históricas do federalismo brasileiro .....	27
1.5 O atual federalismo brasileiro .....	31
1.6 A repartição de competências na Constituição de 1988.....	38
1.7 A repartição de competência tributária .....	43
<b>2 A GUERRA FISCAL VIA ICMS – UMA ANÁLISE DO FENÔMENO DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA E DOS MECANISMOS UTILIZADOS PARA A SUA IMPLEMENTAÇÃO.....</b>	<b>51</b>
2.1 ICMS: o principal imposto utilizado para a implementação da guerra fiscal .....	57
2.1.1 Breve histórico do ICMS .....	58
2.1.2 Função do ICMS – caráter fiscal ou extrafiscal .....	60
2.1.3 Competência, sujeito ativo e sujeito passivo. ....	64
2.1.4 Hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo do ICMS .....	65
2.2 Caracteres essenciais da guerra fiscal .....	74
2.2.1 Origens da guerra fiscal na federação brasileira .....	75
2.2.2 Definição do fenômeno chamado “guerra fiscal” .....	76
2.2.3 Os efeitos e as causas determinantes da guerra fiscal .....	78
2.2.4 Como ocorre a guerra fiscal.....	83
<b>3 A CIDADANIA FISCAL COMO ALTERNATIVA DE COMBATE À GUERRA FISCAL .....</b>	<b>91</b>
3.1 A legitimidade e a competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) no combate à guerra fiscal .....	92
3.2 O Supremo Tribunal Federal e a guerra fiscal .....	96

<b>3.2.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481 .....</b>	<b>100</b>
<b>3.2.2 As razões constantes na proposta de Súmula Vinculante nº 69.....</b>	<b>101</b>
<b>3.3 A cidadania e seu papel no combate à guerra fiscal .....</b>	<b>103</b>
<b>3.3.1 Origem, evolução e os caracteres da cidadania.....</b>	<b>103</b>
<b>3.3.2 A cidadania fiscal e a guerra fiscal .....</b>	<b>115</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>120</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>126</b>

## INTRODUÇÃO

Pode-se dizer que a competição entre os entes da federação brasileira por investimentos privados não é fenômeno que alcança apenas os países com profundas desigualdades econômicas e sociais como o Brasil, mas também ocorre em países desenvolvidos (embora, evidentemente, em escala bem menor).

Com o advento da República, e a conseqüente implantação do federalismo no Brasil, nunca se viu uma competição tão acirrada entre os entes da federação pelos investimentos privados, desencadeando a chamada “guerra fiscal”, onde a maioria perde, sobretudo a federação.

A disputa promovida pelos Estados-membros da federação tem como foco a captação de investimentos em troca de benesses tributárias, dada a intensidade com que se desenrola, traz uma série de efeitos e conseqüências econômicas, políticas e sociais de grande importância para o país. Na verdade, os efeitos da “guerra fiscal” não se limitam apenas a questões como “qual Estado ganhará tal fábrica?”, nem “quantos empregos serão gerados com determinado investimento?”. Ao contrário, as conseqüências dessa competição são ainda mais relevantes, pois envolvem diretamente o desenvolvimento nacional e o bem-estar da população.

Na prática da guerra fiscal, os entes federados praticam um jogo não cooperativo, cujo objetivo é maximizar a quantidade de recursos a ser investido em seu território em detrimento das demais unidades. Porém, além de se expor a discussão sobre quem ganha e quem perde, o que se procurará mostrar é que há outros efeitos danosos à Federação, cujas conseqüências são o agravamento de distorções na eficiência alocativa dos recursos e das próprias desigualdades regionais, além, evidentemente, da desarmonia entre os entes federados, o que contraria o princípio federal, que ao lado do princípio republicano, são as bases do Estado brasileiro.

Dessa forma, para a melhor compreensão deste fenômeno competitivo é preciso analisar em que contexto ganha corpo a disputa entre os governos locais pela atração de investimentos privados. Porém, não se pode olvidar de que um dos componentes mais importantes deste processo é o grau de autonomia concedido aos Estados-membros na Constituição Federal de 1988.

Se o aumento na autonomia federativa é por si só um progresso nas instituições políticas do país, torna-se necessário encontrar um mecanismo de

controle capaz de equilibrar os interesses de cada ente da nação. É natural que exista um conflito federativo no que envolve o desenvolvimento de cada localidade. Entretanto, devem ser encontradas formas de regulação e articulação dos interesses, de tal modo a não comprometer o desenvolvimento nacional, sem que as entidades subnacionais percam parcela representativa de sua autonomia.

Destarte, o problema de pesquisa do presente trabalho se constitui em verificar se a cidadania ativa pode ser utilizada como instrumento de combate à guerra fiscal estabelecida entre Estados-membros da federação brasileira.

Tem como objetivo principal averiguar se a cidadania ativa poderá servir de instrumento eficaz no combate ao fenômeno da competição tributária (também chamada de guerra fiscal) entre os Estados-membros da federação brasileira, especificamente no tocante as isenções do imposto relativo à circulação de mercadorias e sobre serviços (ICMS), a partir dos pressupostos inseridos no ordenamento da atual Constituição Federal. Para tanto, discorre sobre o federalismo e em especial sobre a federação brasileira, identifica e caracteriza o fenômeno chamado de guerra fiscal, bem como aborda os traços constitutivos e delineadores da cidadania, bem como a sua importância no combate à competição tributária entre os entes subnacionais brasileiros.

Conforme se verá, ante o fato de a guerra fiscal, especialmente entre os Estados brasileiros, ser o meio pelo qual os entes federativos concedem incentivos fiscais para a atração de indústrias para seus territórios, com o intuito de dar novo impulso à economia estadual e, conseqüentemente, aumentar o prestígio político de quem consegue atrair tais investimentos privados, analisar-se-á os efeitos desse fenômeno, bem como os mecanismos utilizados para a sua ocorrência.

A guerra fiscal, que gera comportamentos individualistas nos Estados brasileiros e também atitudes não-cooperativas, que atacam diretamente a federação, pois, além disso, desrespeitam diversos preceitos constitucionais, indo, inclusive, contra os objetivos da República Federativa do Brasil, que estão expressos, de forma clara, na Constituição Federal (art. 3º).

Frise-se, ainda, que no Brasil assiste-se a um acentuado individualismo, em que apenas os interesses isolados de cada Estado-membro estão prevalecendo, em detrimento da federação.

Mas diante de tudo isso, o que há para se fazer?

Verificar-se-á que os cidadãos necessitam abandonar a passividade política, utilizando-se seus espaços de participação nas decisões políticas, eis que a cidadania ativa e participativa pode e deve ser um mecanismo transformador da sociedade.

Assim, percebe-se que não há mais como esperarmos soluções “impostas”. Devemos, sim, criarmos as soluções. E a cidadania, por meio dos espaços públicos de participação política, tem um papel fundamental.

Diante de tudo isso é que se justifica a inclusão do estudo na linha de pesquisa “Políticas Públicas de Inclusão Social”, porque se trata, na verdade, de uma análise e proposição de novos rumos para a cidadania brasileira, sendo isso o fator principal a nortear as políticas públicas no Brasil, o que, conseqüentemente, acarretará a inclusão social almejada e necessária no Brasil.

Para que seja entendido o mecanismo de funcionamento da guerra fiscal no Brasil, no primeiro capítulo, serão analisadas as características fundamentais do Estado Federal, que é o *locus* onde se desenvolve a competição tributária em análise.

No segundo capítulo analisar-se-á os instrumentos utilizados para a implementação da competição tributária. Ou seja, estudar-se-á o principal imposto utilizado (ICMS) e as formas como ocorre a guerra fiscal.

Por fim, no terceiro capítulo serão avaliados os mecanismos já existentes para o combate à guerra fiscal, bem como se são eficazes. Ao final do capítulo, será analisada a cidadania como instrumento de combate à competição tributária entre os Estados-membros brasileiros.

A pesquisa, partindo de um contexto histórico, pretende avaliar os temas propostos a partir dos pressupostos insculpidos no ordenamento jurídico brasileiro, em especial as regras constantes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ademais, a presente pesquisa utiliza-se do método de abordagem dedutivo, com interpretação de textos doutrinários e legais (iniciando-se com argumentos gerais – análise da federação, para ao final avaliar especificamente a utilização da cidadania ao caso proposto – argumento particular), a partir dos quais buscar-se-á verificar a viabilidade da utilização da cidadania fiscal como mecanismo de combate à guerra fiscal.

Além disso, é preciso esclarecer que a metodologia procedimental a ser utilizada será a monográfica, com pesquisa bibliográfica e também em fontes oficiais, tais como sítios de órgãos oficiais.

## **1 O ESTADO FEDERAL COMO O *LOCUS* DA GUERRA FISCAL**

Adotado em diversos países<sup>1</sup>, o federalismo constitui ponto essencial para a compreensão do fenômeno conhecido como guerra fiscal, pois é a partir de seu arranjo político-jurídico que se desenvolve a competição tributária entre os Estados-membros brasileiros.

O federalismo é considerado um fenômeno político-jurídico-social (o que lhe permite, inclusive, adaptações em cada Estado em que é adotado<sup>2</sup>), razão pela qual se faz necessária a análise de sua origem e de seu desenvolvimento para conceituá-lo adequadamente<sup>3</sup> e, destarte, para buscar justificativas/entendimentos para o crônico e grave problema da guerra fiscal, a qual, dentre tantos outros efeitos nocivos, acarreta desarmonia na federação.

De início, antes de adentrarmos no tema objeto da presente dissertação, impõe-se apresentar as premissas teóricas utilizadas para embasar o presente trabalho.

### **1.1 O ordenamento jurídico brasileiro como um sistema de princípios e normas**

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 3), o Direito é utilizado para organizar a sociedade e determinar os comportamentos que são desejáveis, sendo a “mais eficaz técnica de organização social e de planificação de comportamentos”.

Norberto Bobbio (2007, p. 79), por sua vez, assevera que a função do Direito não é de apenas controlar o comportamento da sociedade, “mas também de direcionar comportamentos para certos objetivos preestabelecidos”. Isso porque, conforme defende Hans Kelsen (2013), o direito apresenta-se como um mecanismo necessário para a promoção da paz e da ordem social.

---

<sup>1</sup> Como, por exemplo, Alemanha e Argentina.

<sup>2</sup> Segundo Krell (2008, p. 40), “o dinamismo econômico e social das sociedades modernas faz a eficiência de uma estrutura federativa depender da flexibilidade de suas regras e instituições, que deve criar mecanismos de rediscussão permanente da divisão dos recursos e funções e permitir diversos métodos regionais de coordenação”.

<sup>3</sup> Como adverte Dircêo Torrecillas Ramos (2000).

Ou seja, o Direito não é um fim em si mesmo, mas um meio para a promoção da paz social (BOBBIO, 2007).

Com base nessa perspectiva do Direito, buscar-se-á apresentar uma alternativa de combate à guerra fiscal que privilegie essa função instrumental do Direito, a partir do sistema constitucional brasileiro.

Nesse intuito, na presente pesquisa acadêmica adota-se o entendimento de José Joaquim Gomes Canotilho (2010), para quem a Constituição é um “sistema normativo aberto de regras e princípios”. Ou seja, trata-se de um sistema em que coexistem regras e princípios, sendo que estes últimos constituem, muitas vezes, em um ponto de partida para o intérprete, servindo de fundamento e orientação (e que também obrigam, eis que são espécie do gênero norma), além de permitir maior abertura na interpretação do texto constitucional.

Por outro lado, conforme doutrina de Geraldo Ataliba (2001), o princípio republicano e o princípio da federação são o alicerce, sob o qual se desenvolve todo o sistema jurídico brasileiro, e que influi de modo contundente na interpretação dos demais princípios constitucionais. Consequentemente, impõe que toda a legislação brasileira esteja de acordo com os seus fundamentos, sob pena de inconstitucionalidade.

Ataliba (2001) destaca também que esses princípios exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros.

Princípio constitucional fundamental, imediatamente decorrente do republicano, é o da isonomia ou igualdade diante da lei, diante dos atos infralegais, diante de todas as manifestações do poder, quer traduzidas em normas, quer expressas em atos concretos. Como, essencialmente, a ação do Estado reduz-se a editar a lei ou dar-lhe aplicação, o fulcro da questão jurídica postulada pela isonomia substancia-se na necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação (pelo Executivo e pelo Judiciário) leve tais postulados até suas últimas consequências no plano concreto da aplicação (ATALIBA, 2001).

Atenta, portanto, a esse sistema jurídico de normas e princípios, de acordo com o entendimento de Canotilho (2010), bem como ao ordenamento jurídico imposto pela Constituição Federal de 1988 (CF), é que se desenvolverá a presente dissertação.

## 1.2 Fundamentos históricos do Estado Federal

De acordo com Lênio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes (2000), o conceito de federalismo está relacionado com o próprio significado da expressão *foedus* (de onde deriva o radical “federal”), que significa pacto ou aliança<sup>4</sup>. Ou seja, o federalismo representa uma aliança, em que os entes envolvidos unem suas vontades/forças para garantir o bem comum.

Embora José Alfredo de Oliveira Baracho (1986) defenda que os traços definidores do federalismo tenham surgido simultaneamente com a história europeia<sup>5</sup>, prevalece, dentre os demais autores pesquisados para a confecção da presente dissertação, que o Estado Federal surgiu no final do século XVIII, refletindo à época as ideias prevaletentes entre os líderes das colônias britânicas situadas na América do Norte.

Dalmo de Abreu Dallari (1986), afirma, ainda, em contraposição ao entendimento de Baracho (1986), que as federações existentes antes do modelo americano eram alianças (de Estados) temporárias, sem vínculo a uma Constituição comum, com objetivos restritos, e em que todos os Estados-membros possuíam autonomia absoluta para se autogovernarem, o que se distancia dos traços característicos dos Estados federais. Por isso é que o marco histórico de início do federalismo é a criação do Estado Federal dos Estados Unidos da América, em maio de 1787.

Na América do Norte, o principal acontecimento que deu impulso a essa nova organização estatal ocorreu com a Declaração de Independência das colônias britânicas (no ano de 1776), quando houve o rompimento do vínculo de submissão existente com a Coroa britânica<sup>6</sup>. Foi com essa declaração de independência que as treze colônias britânicas assumiram a condição de Estados independentes, conquistando soberania e ampla autonomia para decidirem a respeito dos seus

---

<sup>4</sup> Como base nesse entendimento, torna-se redundante a expressão “pacto federativo”, cujo termo é utilizado com certa frequência em jornais e, inclusive, em debates acadêmicos.

<sup>5</sup> Afirma Dallari que “desde a Grécia antiga existiam estruturas que se baseavam em princípios federais” (1986, p. 11). Da mesma forma, Amaro Cavalcanti (1983), refere que desde a Grécia existiam organizações políticas que poderiam ser enquadradas como alianças, temporárias, é verdade, mas que permitiam identificar o sentido da união: a defesa do bem comum, o que é um elemento básico do federalismo.

<sup>6</sup> Entretanto, merece registro que “desde 1754 vinha sendo discutida, num Congresso intercolonial, uma proposta de Benjamin Franklin, para que as colônias se unissem (DALLARI, 1986, p. 11).

interesses particulares, sem qualquer tipo de interferência externa (CAVALCANTI, 1983).

Essa independência surgiu, sobretudo, porque a relação entre a Inglaterra e as colônias americanas havia chegado a um limite não mais suportável, em face “dos abusos e usurpações que os habitantes das colônias vinham sofrendo<sup>7</sup>” (DALLARI, 1986, p. 9).

Decorridos onze anos da Declaração de Independência, ou seja, no ano de 1787, foi assinado um tratado entre as ex-colônias britânicas, que ficou conhecido como “Artigos de Confederação”, que tinha como escopo assegurar a independência conquistada, em face das ameaças da Inglaterra, bem como porque havia escassez de recursos e diversas dificuldades de ordem interna. Ocorre que essa Confederação de Estados era muito frágil, pois ao mesmo tempo em que os seus integrantes admitiam a necessidade de que fossem reunidas as suas forças, para a tomada de decisões em conjunto e, destarte, a formação de um Congresso, os Estados temiam perder a soberania (e independência) conquistada. Dessa forma, o acordo celebrado permitia aos seus integrantes a revogação, a qualquer momento, dos poderes concedidos (CAVALCANTI, 1983).

Ou seja, havia a possibilidade de os Estados se desligarem do tratado a qualquer momento. Outrossim, “era difícil a obtenção de meios para as ações conjuntas, uma vez que cada um se mantinha soberano e não havia como obrigar um dos signatários do tratado a fornecer recursos para o atendimento de alguma emergência” (DALLARI, 1986, p. 12).

Na época da assinatura do chamado “Artigos de Confederação” havia consenso de que a união entre os Estados era imprescindível para assegurar a independência obtida. No entanto, o receio de perder a autonomia e soberania conquistadas impedia a formação de uma união forte e coesa.

Cientes da necessidade de revisão do tratado celebrado, em maio de 1787, na cidade de Filadélfia, os representantes dos Estados americanos se reuniram em

---

<sup>7</sup> Já no início do século XVIII, em face de uma burguesia forte economicamente e com condições de fugir do controle da Inglaterra, “o rei inglês, George III, procura por todos os meios cercear a liberdade das colônias, impedindo ou dificultando a organização dos colonos, interferindo nas atividades econômicas, efetuando prisões arbitrárias, confiscando bens e impondo tributos exagerados, mantendo exércitos e navios de guerra nas colônias para intimidar e coagir os que quisessem reagir contra a tirania” (DALLARI, 1986, p. 26).

convenção com o intuito de aperfeiçoarem os Artigos de Confederação<sup>8</sup>. De um lado, havia os que defendiam apenas a revisão do tratado, “tornando mais precisas as obrigações dos Estados mas sem afetar sua soberania” (DALLARI, 1986, p. 13). De outro lado,

estavam os adeptos da transformação da Confederação em Federação, propondo que todos os Estados adotassem uma constituição comum e se submetessem, para determinados assuntos, a um governo central, que teria suas atribuições definidas na própria Constituição e, para desempenhá-las, teria suas próprias fontes de recursos financeiros, sem depender de requisições ou de contribuições voluntárias dos Estados. (DALLARI, 1986, p. 13).

Dessa disputa surgiu o Estado Federal<sup>9</sup>, o qual foi interligado a uma série de princípios. Na base da Constituição criada há forte influência dos direitos naturais do indivíduo, os quais impediam a concentração de poder a uma pessoa ou grupo de homens (DALLARI, 1986).

Nesse sentido, a forma de governo escolhido pelos líderes do novo país foi a república, como meio também de afastar a monarquia e o absolutismo do poder estatal, “incorporando [assim] ao federalismo a exigência da democracia” (DALLARI, 1986, p. 28).

Mas os idealizadores desse novo Estado não entenderam suficiente a escolha de seus governantes<sup>10</sup>, tendo adotado, sob a influência da obra de Montesquieu<sup>11</sup>, a separação do poder estatal, por meio do chamado “sistema de freios e contrapesos”<sup>12</sup>, surgindo “um Legislativo, um Executivo e um Judiciário independentes entre si, com funções diversas e específicas exercidas por órgãos próprios, conjugando-se harmonicamente para a consecução dos objetivos do governo” (DALLARI, 1986, p. 30).

Segundo Dallari (1986), o federalismo vem adaptando-se às novas realidades sociais, políticas e econômicas de cada Estado onde foi adotado, mantendo-se

---

<sup>8</sup> Não compareceu o representante de um Estado (Rhode Island) (DALLARI, 1986).

<sup>9</sup> Importante ressaltar, conforme pondera Roque Antonio Carrazza (2002, p. 107), que “Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros)”.

<sup>10</sup> Já que havia concordância da nação de que “não bastava dar ao povo a possibilidade de escolher os governantes, se estes acumulassem tamanho poder que pudessem desprezar depois a vontade do povo” (DALLARI, 1986, p. 30).

<sup>11</sup> *Do espírito das leis*, publicada em 1748.

<sup>12</sup> Onde cada um dos poderes controla os demais, evitando eventuais excessos.

basicamente a mesma estrutura, porém com diversas adaptações, o que o torna dinâmico (característica que lhe permite, pelo que se deduz, a continuação de sua existência ao longo dos anos). Dallari (1986) também ressalta que o federalismo inicialmente adotado pelos Estados Unidos da América (EUA) na Constituição de 1787 não é o mesmo que atualmente lá vigora, embora mantidas a mesma Constituição (na sua essência) e também as características básicas do Estado Federal.

Segundo Salette Oro Boff (2005, p. 40), o modelo federal é diferente em cada nação em que foi adotado, eis que observa a necessidade de cada local. Tanto é assim, que, diferentemente de outros países, no Brasil, os Municípios foram alçados a entes federados, o que justifica plenamente o entendimento da doutrinadora: “a opção pelo federalismo varia de país para país, tendo presente o desenho de um modelo institucional mais adequado para a resolução dos conflitos relativos à distribuição de poder entre os níveis de governo”.

No início do federalismo americano havia a divisão de poder entre o governo central (União) e os locais (Estados-membros), o que segundo Baracho (1986, p. 156), deu origem ao chamado federalismo “dualista” ou “dual”, como o denomina Dallari (1986, p. 42).

De acordo com Baracho (1986, p. 156), esse sistema baseava-se na “existência de dois campos de poder, mutuamente exclusivos, reciprocamente limitados, cujos ocupantes governamentais defrontam-se como autoridades absolutamente iguais”. Ou seja, as duas esferas governamentais eram soberanas e iguais, inexistindo quaisquer interpenetrações ou interferências entre eles. Entretanto, o único limite imposto aos entes federados era quanto à supremacia da Constituição Federal, reconhecida e imposta pela Suprema Corte americana, “sendo esse um passo importante para a consolidação da organização federativa indissolúvel, reunindo múltiplos centros de poder político submissos a um conjunto de regras básicas, que todos se comprometiam a respeitar” (DALLARI, 1986, p. 41).

Segundo Hugo Thamir Rodrigues (2003), essa primeira fase do federalismo americano caracterizou-se, fundamentalmente, pela absoluta diferenciação existente entre os poderes estadual e federal.

Ocorre que esse Estado Federal, cujo modelo foi adotado por diversos países, precisou adaptar-se à evolução da sociedade e também atender às particularidades de cada região. Porém, de qualquer forma (e em qualquer contexto)

deve sempre ser percebido como um mecanismo na busca da concretização dos Direitos do Homem, e não como um fim em si mesmo (RODRIGUES, 2003).

Assim, Dallari (1986) ressalta que o século XX registra importantes alterações no federalismo dos Estados Unidos da América (EUA). Primeiro, foi o expansionismo econômico e militar dos EUA, que impôs o fortalecimento do Governo Federal, o qual necessitou de mais recursos para fazer frente às novas tarefas no cenário internacional e também para a utilização das forças militares. Segundo, foi a chamada Crise de 1929, que determinou a redefinição no papel do Estado, que passou a ser intervencionista. A partir daí iniciou-se intensa colaboração entre a União e os Estados-membros para a consecução de diversas tarefas estatais<sup>13</sup>, o que deu origem ao chamado federalismo cooperativo<sup>14</sup>. Além disso, refere com propriedade Dallari (1986) que esse novo papel do Poder Executivo Federal foi respaldado pelas decisões da Suprema Corte, proferidas a partir do ano de 1937, sem que houvesse “mudança formal na Constituição” (p. 47). No caso, pelo que se verifica da obra pesquisada, foi dado apenas um novo significado ao federalismo.

Esse novo federalismo implantado nos EUA manteve as linhas básicas dos primórdios do Estado Federal, qual seja, a união de diversos centros políticos de poder, vinculados a uma Constituição.

Diante de toda essa retrospectiva histórica do Estado Federal, fica evidente que o ensejo para a sua criação foi a necessidade de unir forças (por meio de uma aliança, de um pacto) para permitir fossem alcançados objetivos comuns aos entes federados.

No entanto, é claro, também, que o Estado Federal não se limitava a apenas essa aliança, possuindo, desde a sua origem, traços característicos que permitem a sua diferenciação frente a outras formas de Estado, como os Unitários<sup>15</sup>, dos quais são exemplos: França, Portugal e Uruguai (MALUF, 2011).

---

<sup>13</sup> “como a proteção dos desempregados” (DALLARI, 1986, p. 44).

<sup>14</sup> “exigido para que os mais graves problemas econômicos e sociais pudessem se enfrentados com eficiência” (DALLARI, 1986, p. 45).

<sup>15</sup> Segundo Sahid Maluf (2011, p. 183), o “Estado Unitário é aquele que apresenta uma organização política singular, com um governo único de plena jurisdição nacional, sem divisões internas que não sejam simplesmente de ordem administrativa. O Estado unitário é o tipo normal, o Estado padrão. A França é um Estado unitário. Portugal, Bélgica, Holanda, Uruguai, Panamá, Peru são Estados unitários. Embora descentralizados em municípios, distritos ou departamentos, tais divisões são de direito administrativo. Não têm esses organismos menores uma autonomia política”.

### 1.3 Características básicas de um Estado Federal

De acordo com José Afonso da Silva (2014) o modo de exercício do poder político em determinado país é que vai determinar a forma de Estado estabelecida. Dessa forma, se há uma única fonte de poder político sobre todo o território de um país, esse Estado é chamado de Unitário (ou “simples”, conforme alude Carrazza, 2002). Tal forma de Estado é o oposto do Estado Federal, que é formado por vários “centros” de poder, delimitados constitucionalmente (MALUF, 2011).

Há que se cuidar também para não confundir o Estado Federal com um Estado Unitário descentralizado, cujas “competências dos governos locais estão subordinadas ao governo central, que, por seu Poder Legislativo, pode restringir-lhes a autonomia” (CARRAZZA, 2002, p. 115), ao passo que no Federal a autonomia das entidades subnacionais encontra-se garantida pela Constituição, estando a salvo das ingerências da União (CARRAZZA, 2002).

Feita essa importante e imprescindível diferenciação, passamos a analisar as características do Estado Federal.

Para Anderson de Menezes (1995, p. 192), a “federação é uma organização jurídica baseada numa Constituição, na qual os Estados federados concorrem para formar a vontade nacional e dispõe de poder de governo nas respectivas jurisdições”. Isso significa que uma federação deve ter sua organização baseada em uma Constituição e que seja outorgada autonomia aos entes federados para dispor sobre seus interesses locais, em prol do bem comum.

Boff (2005), da mesma forma, afirma que a existência de um texto constitucional é essencial para a existência de uma federação, bem como a coexistência de diversos centros de poder sobre o mesmo território (União e Estados), mediante a fixação de competências que permita aos entes federados se auto-organizarem. Segundo Boff (2005, p. 26), cabe à Constituição “assegurar a (co)existência desses ordenamentos de forma harmoniosa”.

Ademais, sendo a autonomia dos entes federados uma das características essenciais de uma federação, deve-se conferir a cada ente sub-nacional recursos suficientes para a execução de suas políticas públicas (BOFF, 2005).

De acordo com Bonavides (1996), há fundamentos teóricos que são essenciais para a caracterização de um Estado Federal, mesmo que cada país tenha moldado a federação de acordo com sua realidade. Ademais, há sempre que

observar que o federalismo surgiu com base em certos ideais, como a liberdade, descentralização de poder (política, social, econômica), império da lei e a conjunção de interesses, regidos por uma Constituição (BONAVIDES, 1996).

Segundo afirmam Mendes; Coelho; Branco (2007) diversos Estados adotaram o federalismo como forma de organização estatal, ou seja, espelharam-se no modelo norte-americano criado em 1787, adequando-se, porém, às suas particularidades regionais, de modo que inexistem um único modelo de Estado Federal. Além disso, conforme asseverou Carrazza (2002), nem autores como Duguit, Jellinek e Kelsen, entram em consenso ao apontar os traços característicos do Estado Federal, porque, sobretudo, cada federação possui uma fisionomia peculiar, determinada pelo ordenamento jurídico local. Nesse sentido, há diversos países que possuem dois níveis de entes federados (como é o caso, por exemplo, dos EUA, em que existem os Estados-membros e a União), diferentemente do Brasil, que possui três níveis de entes federados: a União, os Estados-membros e os Municípios.

Também observa Carrazza (2002, p. 106) que a “Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”.

Entretanto, ressaltam Baracho (1986) e Bastos (2010) que há determinados traços comuns, que podem caracterizar uma federação.

O primeiro traço caracterizador do Estado Federal é a soberania<sup>16</sup> que o Estado, como um todo, dispõe. Portanto, pode-se dizer que o único titular, numa federação, de soberania é o Estado Federal, que possui personalidade jurídica de direito público internacional. Conforme Carrazza (2002, p. 108) a soberania “é inerente à própria natureza do Estado”, tendo como características: a) a inalienabilidade: porque o Estado não pode alienar/transferir sua soberania; b) a indivisibilidade: pois desaparece se fracionada; c) a originariedade: pois detém sua própria fonte, não dependendo direta ou indiretamente de outras ordens jurídicas (as

---

<sup>16</sup> Aqui entendida como “poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação” (Silva, 2006, p. 100), “não condicionado a nenhum outro poder, externo ou interno” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 754).

quais poderiam vir a alterá-la ou ab-rogá-la); e d) a unitariedade: pois em um mesmo Estado não podem coexistir mais de uma soberania<sup>17</sup>.

Já as entidades subnacionais que compõem a federação detêm tão-somente autonomia, entendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal (SILVA, 2014).

Essa autonomia dos Estados-membros decorre da descentralização político-administrativa do poder estatal. Segundo Mendes; Coelho; Branco (2007) essa capacidade dos entes federados de executarem e elaborarem suas leis acaba gerando a existência de dois centros de poder dentro de uma federação, limitado, entretanto, pela Constituição Federal.

De acordo com Mendes; Coelho; Branco (2007, p. 754), “é característico do Estado federal que essa atribuição dos Estados-membros de legislar não se resume a uma mera concessão da União, mas traduza um direito que a União não pode, a seu talante, subtrair das entidades federadas”. Isso é garantido pela existência de uma Constituição Federal, que também é traço comum a todas as federações.

Segundo Dallari (2001), a autonomia política concedida aos entes subnacionais deve estar acompanhada da atribuição de renda própria, sob pena de impedir a existência da federação.

Outrossim, é importante observar que a Constituição Federal configura-se em fundamento jurídico e modo de regulação da federação. É ela que confere unidade à ordem jurídica federal, estabelece os compromissos comuns e os objetivos do Estado. O cerne da regulação do Estado Federal, portanto, é a existência de uma Constituição geral, aplicável para todos os integrantes da federação.

Além de ser o centro do Estado Federal, é a Constituição Federal que estabelece os métodos de repartição de competências entre os entes federados. É a Lei Maior que prevê a repartição das rendas e que, em face disso, “vivifica a autonomia dos Estados-membros e os habilita a desempenhar as suas competências” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 755).

De acordo com Mendes; Coelho; Branco (2007, p. 755), é o modo de repartição das competências que indica o tipo de federalismo adotado, sendo que a “concentração de competências no ente central aponta para um modelo

---

<sup>17</sup> A soberania, também, diferencia as Confederações de Estados e o Estado Federal, pois naquela há uma aliança de dois ou mais Estados soberanos e independentes, que se associam para a obtenção de determinados objetivos comuns, por meio de um tratado internacional.

centralizador (também chamado de centrípeto); uma opção pela distribuição mais ampla de poderes em favor dos Estados-membros configura um modelo descentralizador (ou centrífugo)". Prosseguem Mendes; Coelho; Branco (2007) dizendo que há também o federalismo de equilíbrio, no qual há uma dosagem contrabalançada de competências.

Ao lado da repartição de competências, Mendes; Coelho; Branco (2007) também ponderam que são características indissociáveis do Estado Federal a participação dos Estados-membros na vontade federal<sup>18</sup>, a inexistência do direito de secessão, a existência de uma Suprema Corte para decidir acerca dos conflitos entre os entes federados e, em caso de falha na solução judiciária, a intervenção federal<sup>19</sup>, para forçar as unidades federadas a cumprir com os seus deveres constitucionais.

Por sua vez, Raul Machado Horta (2003), ressaltando as dificuldades em caracterizar o Estado Federal, tendo em vista a variedade de seus tipos e a constante evolução do federalismo, aponta como os elementos mais constantes desse tipo de Estado: 1º) a duplicidade de ordens governamentais dentro de um mesmo território; 2º) a repartição constitucional de competências; 3º) a autonomia dos Estados-membros; 4º) a participação dos Estados-membros na formação do Poder Legislativo federal; 5º) a possibilidade de intervenção federal para manter a coesão constitucional, política e territorial da Federação.

Já para Celso Ribeiro Bastos (2010), as principais características da Federação são: 1ª) a existência de descentralização político-administrativa prevista constitucionalmente; 2ª) a existência de uma Constituição que não permita a alteração da repartição de competências por intermédio de legislação ordinária; 3ª) a existência de um órgão que dite a vontade dos membros da Federação; 4ª) a autonomia financeira dos entes federados, prevista constitucionalmente, para que os componentes da Federação não sejam dependentes do Poder Central; 5ª) a existência de um órgão constitucional/judicial encarregado do controle da

---

<sup>18</sup> Ressalte-se, conforme assevera Carrazza (2002), que essa característica não é bem aceita na doutrina, inclusive porque, no Brasil, por exemplo, os Municípios, que também são entes federados, não possuem representantes diretos, diferentemente dos Estados-membros, que possuem sua representatividade por meio do Senado Federal.

<sup>19</sup> Que "traduz-se na suspensão temporária das normas constitucionais asseguradoras da autonomia da unidade atingida pela medida" (Mendes; Coelho; Branco, 2007, p. 757).

constitucionalidade das leis, sobretudo para garantir que não haja invasão de competências.

Também são tidas como características fundamentais do Estado Federal: a) uma Constituição como base jurídica; b) a proibição do direito de secessão; c) a soberania recair apenas sobre o Estado Federal; d) o poder político compartilhado entre os entes da Federação; e, por fim, e) que os cidadãos nascidos nos entes componentes do Estado Federal tenham uma só cidadania e nacionalidade (DALLARI, 2001).

Vê-se, portanto, dos autores estudados, que as principais características definidoras do Estado Federal são<sup>20</sup>: a inexistência de soberania dos membros da federação, mas tão-somente do Estado Federal; a duplicidade de órgãos governamentais (Estados-membros e União); a autonomia político-administrativa dos entes subnacionais; a existência de uma Constituição como base jurídica do ordenamento; a repartição de competências entre os entes federados, previstas constitucionalmente; a participação dos Estados-membros no legislativo federal; a proibição do direito de secessão; a existência de uma Suprema Corte para dirimir os conflitos existentes entre os entes da federação; a possibilidade de intervenção federal; e a existência de uma única nacionalidade.

Vistos os principais elementos caracterizadores do Estado Federal, partimos agora para o estudo da Federação brasileira, a fim de contextualizarmos o *locus* em que ocorre a chamada guerra fiscal entre os Estados-membros.

#### **1.4 Bases históricas do federalismo brasileiro**

A primeira Constituição do Brasil estabeleceu um rígido centralismo político<sup>21</sup>, determinando a existência de um Estado Unitário, o que impediu o desenvolvimento dos ideais federalistas.

---

<sup>20</sup> Nas palavras de Boff (2005): a existência de uma ordem constitucional, a descentralização de poderes, a autonomia dos entes federados, a distribuição de competências e a repartição de recursos.

<sup>21</sup> Do que é exemplo o art. 165: “Haverá em cada Província (*sic*) um Presidente, nomeado pelo Imperador, que o poderá remover, quando entender, que assim convem (*sic*) ao bom serviço do Estado”. (BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil (sic)*. RJ, 22 abr. 1824. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017).

Foi, porém, com o fim do Império, em 15 de novembro de 1889, que surgiu o federalismo no Brasil<sup>22</sup> (CAVALCANTI, 1983).

A inspiração para a adoção de tal forma de Estado foi a Constituição norte-americana de 1787, da qual se repetiu, também, o federalismo dual, “sem levar em conta as particularidades locais ou o fato de, no Brasil, ao contrário do que ocorrera nos Estados Unidos, tal forma de Estado surgiu por desagregação, e não por agregação” (RODRIGUES, 2003, p. 82-83).

Cavalcanti (1983) destaca que no Brasil o federalismo não surge de um acordo de vontades de Estados (já soberanos), mas do intuito de romper com o império português (que centralizava a tomada de decisões).

É em face disso que Boff (2005, p. 20) classifica o surgimento do federalismo brasileiro como sendo por “desagregação”, eis que tem por “pressuposto a obediência a imperativos políticos que efetivam a descentralização, fazendo surgir Estados”, ou seja, os entes subnacionais que formam a federação nasceram apenas com o surgimento da República em 1889, ao contrário do que correu no modelo norte-americano, cujo federalismo decorre da “agregação” de diversos Estados já existentes e que pretendiam unir forças para o enfrentamento de problemas comuns.

Na sequência, em 1891, é promulgada a segunda Constituição do Brasil, a qual “adota como forma de governo, sob o regime representativo, a República federativa proclamada em 15 de novembro de 1889, e constitui-se, pela união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil” (RODRIGUES, 2003, p. 83). Aos Estados-membros foi permitida a elaboração de leis e Constituições próprias, obedecidos os parâmetros já estabelecidos pela Constituição Federal. Além disso, foram outorgados aos Estados-membros todos os poderes que não lhes foram vedados (implícita ou explicitamente) pela Constituição Federal.

Ocorre que pela omissão do Senado em relação aos Estados que representavam, bem como pela autoritária ingerência do Presidente da República, “o federalismo de 1891 caracterizava-se como tal mais pela sua aparência jurídica do que pela sua efetividade”. Não bastasse isso, em 1926 houve uma reforma

---

<sup>22</sup> Conforme consta explicitamente do Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, especialmente pelo seu art. 2º, que assim estabelecia: “As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil”. (BRASIL. Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Disponível em: <http://www.soleis.adv.br/leishistoricas>. Acesso em: 10 abr. 2017).

constitucional que, em síntese, aumentou a ingerência do governo nacional nos assuntos dos Estados, o que “apenas serviu para agravar os problemas do federalismo brasileiro”. Assim, “em 1930, a primeira experiência federalista do Brasil chega ao seu fim, sem em nenhum momento ter sido vivenciada de forma satisfatória” (RODRIGUES, 2003, p. 86-87).

Em seguida, com a Revolução de 1930 e a assunção de Getúlio Vargas a Presidente do Brasil, o Ditador, via decreto, termina “de uma vez só, com o federalismo e com a Constituição de 1891” (RODRIGUES, 2003, p. 88). Aliás, necessário ressaltar que “com o fim da Primeira República, o federalismo dualista recolhido no texto constitucional transformou-se em ideal distante” (BARACHO, 1986, p. 192).

Diante de um ato de tamanho autoritarismo, “eclode em São Paulo a Revolução Constitucionalista que [...] pressionou Vargas a aceitar a feitura de uma nova Constituição, a qual foi promulgada em 16 de julho de 1934” (RODRIGUES, 2003, p. 88).

A Constituição de 1934, por sua vez, adota novamente a forma de Estado Federal<sup>23</sup> <sup>24</sup>. Ocorre que Vargas “outorga, em 10 de novembro de 1937, uma nova Constituição, impedindo as eleições que ocorreriam em 1938 e perpetuando-se no poder”, assim aniquilando o próprio federalismo previsto constitucionalmente em 1934 (RODRIGUES, 2003, p. 92).

De acordo com o que consta do art. 3º da Constituição de 1937, a forma de Estado federal foi mantida<sup>25</sup>. Segundo Rodrigues (2003, p. 93), “pelo menos de forma nominal”, em face da concentração de poder nas mãos de Vargas. Devido a

---

<sup>23</sup> “Art. 1º - A Nação brasileira, constituída pela união perpétua e indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios em Estados Unidos do Brasil, mantém como forma de Governo, sob o regime representativo, a República federativa proclamada em 15 de novembro de 1889”. (BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. RJ, 16 jul. 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017).

<sup>24</sup> Importante ressaltar, conforme assevera Rodrigues (2003, p. 91), que no tocante “às competências da União e dos Estados, [a Constituição de 1934] elencou-as em artigos separados, fazendo em dispositivo distinto a enumeração de competências concorrentes e, sobre estas, em seu art. 11 mostra, em questão tributária, a prevalência da União sobre os Estados”.

<sup>25</sup> “Art. 3º - O Brasil é um Estado federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. É mantida a sua atual divisão política e territorial.” (BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. RJ, 10 jan. 1937. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2017).

sua postura internacional<sup>26</sup>, o Governo Vargas começou a fazer inúmeras concessões<sup>27</sup>. Na sequência, sem o apoio dos militares, Getúlio Vargas é obrigado, no mesmo ano, a deixar o poder. “Elegeu-se, em 1945, o novo Presidente da República, Eurico Gaspar Dutra, assim como a Assembleia Constituinte, responsável pela Constituição que foi promulgada em 16 de setembro de 1946” (RODRIGUES, 2003, p. 98).

Segundo Baracho (1986 p. 192), a revolução constitucionalista de 1937 transformou o Estado Federal nominal anterior em um Estado Unitário descentralizado, sobretudo porque “os órgãos governamentais centrais ocuparam maior espaço, com o retraimento dos Estados membros e a dilatação das atribuições do governo central”.

Da mesma forma que a Carta Constitucional anterior, a Constituição de 1946 manteve a mesma organização do Estado<sup>28</sup>. Segundo Rodrigues (2003, p. 101), “percebe-se ao longo da Constituição de 1946, a recuperação do federalismo que, embora preserve a intervenção federal nos Estados, reconhece-lhes garantias as suas autonomias”.

Baracho (1986) constata que o modelo constitucional de 1946, ao contrário do federalismo de 1891, implantou o “federalismo cooperativo” no Brasil, no qual cabia preponderantemente à União a satisfação das necessidades financeiras dos entes subnacionais (Estados e Municípios).

Após um período de conturbações políticas e a assunção dos militares ao Poder governamental, é promulgada a Constituição de 1967, que manteve o sistema federativo<sup>29</sup>, porém, novamente o federalismo passa por uma fase de centralização administrativa e política do governo federal, em detrimento dos Estados e

---

<sup>26</sup> Especialmente porque internacionalmente, na Segunda Guerra Mundial, o Brasil lutava a favor da liberdade, o que era contrário ao posicionamento adotado internamente. Diante da incongruência, houve diversas manifestações sociais, o que levou à derrocada do Governo da época.

<sup>27</sup> Entre elas, a convocação de eleições para Presidente da República, para o Congresso Constituinte, bem como para as eleições estaduais.

<sup>28</sup> “Art 1º - Os Estados Unidos do Brasil mantêm, sob o regime representativo, a Federação e a República.” (BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. RJ, 18 set. 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017).

<sup>29</sup> “Art 1º - O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios”. (BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 24 jan. 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2017).

Municípios. Essa nova caracterização constitucional é acentuada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969<sup>30</sup> <sup>31</sup>, em que houve a ampliação da subordinação hierárquica dos Estados-membros ao governo central, sob o pretexto de que a “preocupação” era com o desenvolvimento econômico e social, bem como com a manutenção da segurança nacional (BARACHO, 1986).

No decorrer do predomínio militar começou a florescer a chamada “abertura democrática”, destacando-se a eleição direta dos Governadores e Senadores (ocorrido em 1982) e, substancialmente, pelo movimento conhecido como “Diretas-já”, em 1984, que culminou com o fim da ditadura militar no Brasil<sup>32</sup>.

O primeiro presidente da república eleito após o longo período militar morreu antes de sua posse, assumindo o vice, José Sarney, “que remete ao Congresso Nacional a proposta de Emenda Constitucional nº 26, que, após, sua aprovação, foi promulgada em 27 de novembro de 1985” (RODRIGUES, 2003, p. 121). Por meio dessa Emenda Constitucional foi convocada a Assembleia Nacional Constituinte que elabora uma nova Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, que já em seu artigo 1º restaura o federalismo no Brasil, agora incluindo entre os entes federados os Municípios (BERCOVICI, 2004).

Pelo que se vê da história do federalismo brasileiro, nunca houve, de fato, uma real divisão de poderes. A União sempre manteve sua supremacia em detrimento dos demais entes federados (Estados-membros e Municípios). Essa constatação, inclusive, é referida por Paulo Bonavides (1996), o qual destaca que o federalismo no Brasil sempre foi muito frágil, não observando as autonomias dos demais entes federados, e, sobretudo, privilegiando o Poder do Executivo Federal.

### **1.5 O atual federalismo brasileiro**

Mesmo que os estudos dos diversos tipos de federalismo não faça parte do objeto do presente estudo, convém, contudo, observar que o Brasil adota um modelo histórico centrífugo<sup>33</sup> e inovador, eis que estabelece a existência de três níveis de

---

<sup>30</sup> Que muitos autores chamam de nova Constituição.

<sup>31</sup> Essa emenda constitucional manteve o discurso federalista.

<sup>32</sup> Com a eleição, indireta, do Presidente Tancredo Neves.

<sup>33</sup> Modelo descentralizador de competências. Diante disso, emendas constitucionais que visem a centralizar competências são consideradas inconstitucionais (MAGALHÃES, 2000).

entes federados: a União (federal), os Estados-membros e os Municípios (MAGALHÃES, 2000).

Além de centrífugo, o Estado federal brasileiro é considerado assimétrico, eis que os entes federados não possuem situações sociais, políticas e econômicas em situação de igualdade/equilíbrio. Ou seja, diante das desigualdades regionais e locais existe clara e evidente falta de sintonia entre os entes federados, especialmente diante da situação de desvantagem dos Estados-membros e Municípios perante à União (RODRIGUES, 2003).

Diante desse cenário federalista, de evidente desigualdade entre seus membros, que possuem as mais variadas condições sociais e políticas, “a cooperação intergovernamental pode associar-se como um elemento construtor de redes de desenvolvimento”, que poderia permitir, inclusive o desenvolvimento de políticas públicas tributárias para a arrecadação e distribuição de receitas entre os entes federados (FREITAS, 2016, p. 97).

Por outro lado, é preciso observar que a repulsa ao centralismo da ditadura militar, anterior a atual Constituição Federal de 1988, foi tão significativa que com o novo texto constitucional alcançamos uma ampliação da autonomia dos entes integrantes da Federação, tendo como novidade em termos de descentralização, a inclusão dos Municípios na condição de membros do Estado Federal. É o que se verifica dos artigos 1º, *caput*<sup>34</sup>, e 18, *caput*<sup>35</sup>, da Lei Maior.

Importante ressaltar que o Estado Federal brasileiro possui como princípio basilar a indissolubilidade do vínculo federativo (art. 1º da Constituição Federal), o que se consubstancia em duas premissas básicas, a saber: a unidade nacional e a necessidade descentralizadora, dessa forma, impedindo qualquer pretensão de separação dos membros da Federação. Ressalte-se, ainda, que a tentativa de secessão acarretará a intervenção federal (art. 34, inciso I, da Constituição Federal<sup>36</sup>). A indissolubilidade é tão importante na Federação brasileira que foi alçada à categoria de cláusula pétrea, conforme dispõe o art. 60, § 4º, inciso I, da

---

<sup>34</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”.

<sup>35</sup> “Art. 18. 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. (...)”.

<sup>36</sup> “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:  
I – manter a integridade nacional;”

CF: “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”.

Dentro da organização político-administrativa brasileira, a União é a entidade federativa autônoma em relação aos demais entes federados, constituindo pessoa jurídica de Direito Público Interno, cabendo-lhe exercer as atribuições da soberania do Estado brasileiro. Não se confunde com o Estado Federal, este sim, pessoa jurídica de Direito Internacional e formado pelo conjunto de União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. A União poderá agir em nome próprio, ou em nome de toda a Federação, neste último caso, quando se relaciona com outros países.

No mesmo sentido, o ente nacional é compreendido, conforme Bastos (2010), como a pessoa jurídica de direito público com capacidade política, a qual se manifesta tanto em nome próprio como em nome da Federação. Quando mantém relações com Estados estrangeiros representa a totalidade do Estado brasileiro, como se o Brasil fosse unitário, exercendo assim a soberania que lhe é outorgada.

Já quando atua como uma das pessoas jurídicas de direito público interno, que compõem a Federação, está exercendo em nome próprio a parcela de competência que lhe é atribuída pela Constituição Federal. Por isso, segundo Bastos (2010), sob o prisma interno, a União é apenas autônoma, como são autônomos os Estados-membros e os Municípios, cada qual dentro de sua área de competência. Dessa forma, resta claro que no âmbito interno é a União quem estabelece relações exercendo a parte de sua autonomia que lhe é outorgada pelo texto constitucional. Já no âmbito externo, quem estabelece relações e exerce a soberania do Estado Federal brasileiro é a República Federativa do Brasil, e não a União.

Já os Estados-membros são definidos como as organizações jurídicas das coletividades regionais para o exercício, autônomo, da parcela de competência que lhes é outorgada pela Constituição Federal. Os Estados-membros não são soberanos, gozam tão-somente de autonomia, que vem a ser o governo mediante autoridades próprias de matérias específicas, irrestringíveis a não ser por ato de força constitucional (BASTOS, 2010).

A Constituição Federal vigente assegura autonomia aos Estados-membros federados, que se consubstancia na sua capacidade de auto-organização, de autolegislação, de autogoverno e de auto-administração, conforme preceituam os artigos 18, 25, 26, 27 e 28 da Lei Maior. A capacidade de auto-organização e de

autolegislação está consagrada no *caput* do art. 25, segundo o qual “os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”. A capacidade de autogoverno está expressa nos artigos. 27, 28 e 125 da Lei Maior em vigor, ao disporem sobre os princípios de organização dos poderes estaduais, respectivamente: Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário. Já a capacidade de auto-administração decorre das normas que distribuem as competências entre os membros da Federação.

A autonomia dos Estados-membros caracteriza-se pela denominada tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração.

A auto-organização se dá por meio do exercício de seu Poder Constituinte derivado-decorrente, consubstanciado na edição das respectivas Constituições Estaduais, conforme permite o art. 11<sup>37</sup> do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal e, posteriormente, através de sua própria legislação.

Para tanto, deverão ser respeitados os princípios constitucionais sensíveis, princípios federais extensíveis e princípios constitucionais estabelecidos. Os princípios constitucionais sensíveis são assim denominados, pois a sua inobservância pelos Estados-membros no exercício de suas competências pode acarretar a intervenção na autonomia política, prevista no art. 34, inciso VII, da Constituição Federal<sup>38</sup>. Os princípios constitucionais extensíveis são as normas centrais comuns à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, de observância obrigatória no poder de organização do Estado Federal. Além disso, os princípios constitucionais estabelecidos consistem em determinadas normas que se encontram espalhadas pelo texto da Constituição e, além de organizarem a própria

---

<sup>37</sup> “Art. 11. Cada Assembleia Legislativa, com poderes constituintes, elaborará a Constituição do Estado, no prazo de um ano, contado da promulgação da Constituição Federal, obedecidos os princípios desta.”

<sup>38</sup> “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

[...]

VII – assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

- a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático;
- b) direitos da pessoa humana;
- c) autonomia municipal;
- d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta;
- e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

Federação, estabelecem preceitos centrais de observância obrigatória aos Estados-membros em sua auto-organização (SILVA, 2014).

O autogoverno, por sua vez, ocorre pelo fato de que é o próprio povo do Estado-membro quem escolhe diretamente seus representantes políticos. Ou seja, quando o povo escolhe os representantes dos Poderes Executivo e Legislativo de cada unidade estatal da Federação.

Fechando a tríplice capacidade anteriormente mencionada, temos a auto-administração, onde os Estados-membros se auto-administram no exercício de suas competências administrativas, legislativas e tributárias definidas constitucionalmente.

Já o Distrito Federal, para Silva (2014), surgiu da transformação do antigo Município neutro, que era a sede da corte e capital do império. A Constituição Federal de 1988 nos seus artigos 1º e 18 incluiu o Distrito Federal como um dos entes federados que compõem a Federação brasileira. Conforme dispõe o § 1º, do art. 18, da Constituição Federal, Brasília é a Capital Federal, a qual, por sua vez, está contida no Distrito Federal, sendo aquela sede do Governo Federal.

Pode-se dizer que o Distrito Federal possui mais capacidades que um Estado-membro porque lhe cabem competências legislativas e tributárias reservadas aos Estados-membros e Municípios (arts. 32 e 147 da CF). Sob outro aspecto é considerado menos que um Estado-membro porque algumas de suas instituições fundamentais são tuteladas pela União (por exemplo, o Poder Judiciário, a teor dos arts. 21 e 22 da CF<sup>39</sup>) (SILVA, 2014).

O Distrito Federal tem como função primeira servir de sede do Governo Federal; goza de autonomia político-constitucional, logo não é mais considerado uma simples autarquia, como referido na revogada Constituição Federal. Segundo Bastos (2010), com a atual Constituição o Distrito Federal alcança *status* de pessoa política, uma vez que ganhou competências legislativas a serem desempenhadas

---

<sup>39</sup> “Art. 21. Compete à União:

[...]

XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 69, de 2012)

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

[...]

XVII - organização judiciária, do Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e da Defensoria Pública dos Territórios, bem como organização administrativa destes; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 69, de 2012)

pela Câmara Legislativa<sup>40</sup>, que deverá criar, inclusive, a própria Lei Orgânica do Distrito.

O Distrito Federal possui, ainda, a tríplice capacidade de: auto-organização, autogoverno e auto-administração (arts. 1º, 18, 32 e 34 da CF). Se auto-organizará por lei orgânica<sup>41</sup> e por leis distritais. Se autogovernará mediante a eleição de seu governador e vice-governador, bem como de seus deputados distritais. Por fim, sua auto-administração, decorre do texto constitucional, especialmente a delegação de competências específicas.

Tem como distinção primordial em relação aos Estados-membros a vedação constitucional de subdividir-se em Municípios, conforme se observa no *caput* do art. 32 do texto constitucional.

De outra banda, a Constituição Federal em vigor permite a existência de territórios, conforme se depreende do art. 33 do texto constitucional. Porém, de acordo com o que se verifica da redação do art. 1º e 18 da Lei Maior, os Territórios não fazem parte da Federação brasileira, integram apenas a União, sendo sua criação, transformação em Estado-membro ou reintegração ao Estado de origem estipuladas por lei complementar (art. 18, § 2º, da Constituição Federal<sup>42</sup>). Segundo Bastos (2010), os Territórios são desprovidos de autonomia política em virtude de fazerem parte apenas da União e não da Federação.

Atualmente no Brasil não existem Territórios, visto que os últimos a existir foram os de Amapá, Roraima e Fernando de Noronha. Os dois primeiros foram transformados em Estados Federados<sup>43</sup> e o último foi reincorporado ao Estado de Pernambuco<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.”

<sup>41</sup> Da mesma forma que os Municípios e diferente dos Estados-membros, que são regidos por suas Constituições Estaduais.

<sup>42</sup> “Art. 18. 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.

[...]

§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.”

<sup>43</sup> Conforme o *caput* do art. 14 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF, que diz:

“Art. 14. Os Territórios Federais de Roraima e do Amapá são transformados em Estados Federados, mantidos seus atuais limites geográficos.”

<sup>44</sup> Conforme at. 15 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CRFB/1988, que diz:

Em relação aos Municípios, a Lei Maior em vigor modificou profundamente suas posições na Federação, haja vista que agora os considera componentes da estrutura federativa. No artigo 1º, a CF declara que República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados-membros, Municípios e do Distrito Federal. Já o art. 18 preceitua que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.

Fica claro, então, que a partir da nova ordem constitucional os Municípios brasileiros ficaram fortalecidos, sendo que quando da elaboração do texto constitucional vigente, o legislador quis conferir aos Municípios uma posição de destaque na Federação brasileira (GIUSTINA, 2001).

Bastos (2010), assevera que o Texto Constitucional previu uma verdadeira paridade de tratamento entre o Município e as demais pessoas jurídicas, na medida em que lhe assegura autonomia, autogoverno, administração e legislação própria no âmbito de sua competência.

Sobre a inovação do constituinte de 1988, Bonavides (1996, p. 314), ressalta que

Não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo quanto aquele que consta da definição constitucional do novo modelo implantado no País com a Carta de 1988.

Bastos (2010) define Município como sendo a pessoa jurídica de direito público interno, dotado de autonomia, assegurada na capacidade de autogoverno e de administração própria. A autonomia municipal acontece como nos Estados-membros, configura-se pela tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, autogoverno e auto-administração<sup>45</sup>. Os Municípios se auto-organizam

---

“Art. 15. Fica extinto o Território Federal de Fernando de Noronha, sendo sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco.”

<sup>45</sup> Senão vejamos o art. 29 da CF:

“Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição e na Constituição do respectivo Estado”.

através de suas Leis Orgânicas<sup>46</sup> e por leis municipais; autogovernam-se mediante a eleição direta de seus prefeitos, vice-prefeitos e vereadores; por fim, fechando a tríplice capacidade auto-administram-se, no exercício de suas competências administrativas, tributárias e legislativas, diretamente conferidas pela Lei Maior.

Segundo Lênio Luiz Streck e José Luiz Bolzan de Moraes (2000, p. 148), “no federalismo brasileiro, os Municípios desfrutam da autonomia similar à dos Estados-Membros, pois possuem campo de atuação, leis e autoridades próprias por força do reconhecimento constitucional”.

Outrossim, há que se observar que a repartição de competências entre os entes federados é vital para a configuração (e existência) de um Estado federal. Nesse sentido, Mendes; Coelho; Branco (2007, p. 212), destacam que “a repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal”.

Em face disso, passamos agora ao exame da repartição de competências no Estado Federal brasileiro.

## **1.6 A repartição de competências na Constituição de 1988**

Inobstante as características da federação acima analisadas, tem-se que a repartição de competências constitui-se em ponto basilar da estrutura federativa (SILVA, 2014). Sem a definição das competências de cada ente federado, o convívio no Estado Federal estaria ameaçado. Além disso, Silva (2014) pondera que é a autonomia dos entes federados que torna imprescindível a repartição de competências no Estado Federal.

Segundo Silva (2014) o nível de descentralização político-administrativa nos Estados Federais depende, sobretudo, do tipo histórico da federação e da sua natureza, como são exemplos os Estados Unidos (onde a descentralização é maior, conferindo-se maiores competências aos entes subnacionais: Estados-membros) e o

---

<sup>46</sup> Conforme o parágrafo único do art. 11 do ADCT da Constituição Federal de 1988 o prazo para os Municípios promulgarem suas Leis Orgânicas era de seis meses. Assim preceitua o parágrafo único do art. 11 do ADCT:

“Art. 11. [...]”

Parágrafo único. Promulgada a Constituição do Estado, caberá à Câmara Municipal, no prazo de seis meses, votar a Lei Orgânica respectiva, em dois turnos de discussão e votação, respeitado o disposto na Constituição Federal e na Constituição Estadual.”

Brasil, cuja área de atuação da União é ampla, mitigando a atuação dos demais entes federados.

Ferreira (2001, p. 254), destaca que

O regime federativo constitui uma forma de Estado de grande importância no mundo moderno, daí resultando sem dúvida a vitalidade do *vinculum foederis*. É certo que ele teve de ajustar-se à realidade atual. Formaram-se dois tipos de federalismo, o clássico ou de equilíbrio (EUA, BR e Argentina) e o hegemônico ou moderno, chegando-se mesmo a discutir o grau de federalismo existente, como no caso da Índia, com a sua Constituição de 1949, onde os governadores dos Estados são nomeados pelo presidente e não eleitos pelo eleitorado.

No Estado Federal brasileiro, o critério utilizado para a distribuição de competências é o da predominância do interesse, segundo o qual à União cabem as questões de predominante interesse geral, aos Estados-membros, as questões de predominante interesse regional e aos Municípios os assuntos de interesse local. Ao Distrito Federal, em regra, outorgam-se as competências municipais e estaduais (conforme art. 32, § 1º, da CF), exceto quanto à matéria prevista no art. 22, XVII, da CF.

De acordo com Boff (2005), na divisão de competências deve ser observado o princípio do interesse sobre a matéria. Se o interesse predominante for geral, a competência deverá permanecer na esfera federal. Se o interesse predominante for regional, a competência deverá ser conferida aos Estados. Já quando a matéria refere-se a determinados locais, a competência deverá ser atribuída aos municípios. Esse, em síntese, é o modelo adotado na CF.

Ocorre que no atual estágio de desenvolvimento do Estado nem sempre é tarefa simples diferenciar o que é de interesse exclusivamente regional ou local, do que seja interesse geral ou nacional. É o que acontece, por exemplo, com a proteção da Amazônia, que *a priori* poderia ser interpretada como de competência dos Estados-membros, entretanto, indubitavelmente, mostra-se de interesse nacional (SILVA, 2014).

Diante disso, a Constituição Federal de 1988 adotou um sistema complexo de repartição de competências, que objetiva manter o equilíbrio federativo, fundamentado na técnica da enumeração dos poderes da União (arts. 21 e 22), com poderes remanescentes para os Estados (art. 25, §1º) e poderes definidos indicativamente para os Municípios (art. 30), mas combina, com essa reserva de

campos específicos (nem sempre exclusivos, mas apenas privativos), possibilidades de delegação (art. 22, parágrafo único), áreas comuns em que se preveem atuações paralelas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23) e setores concorrentes entre a União e Estados em que a competência para estabelecer políticas gerais, diretrizes gerais ou normas gerais cabe à União, enquanto se defere aos Estados e até aos Municípios a competência suplementar (SILVA, 2014).

Para Silva (2014), as competências constitucionais podem ser divididas em duas grandes subclasses, quais sejam: as competências administrativas e as competências legislativas.

No que concerne às competências administrativas, a CF concede à União competência exclusiva para tratar dos assuntos previstos no art. 21<sup>47</sup>, o que a doutrina costuma chamar de poderes enumerados. Além disso, há a competência comum (de atuação paralela) entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios para, entre outros assuntos, “zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público”, bem como “combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos”<sup>48</sup>. Aos Municípios, em matéria administrativa, também competem os assuntos de interesse local (art. 30 da Carta Magna). Por sua vez, aos Estados-membros são atribuídas as competências não outorgadas à União e aos Municípios, bem como as competências comuns previstas no art. 23 da Lei Maior de 1988. O Distrito Federal acumula as competências estaduais e municipais, conforme regra constitucional constante do art. 32, § 1º, e também as competências comuns do art. 23.

Já no tocante às competências legislativas, à União competem, de forma privativa<sup>49</sup>, as matérias constantes do art. 22 da CF, o que permite antever, clara

---

<sup>47</sup> Dentre os quais citamos a competência para “assegurar a defesa nacional” e “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”.

<sup>48</sup> Conforme art. 23, incisos I e X, da CF.

<sup>49</sup> José Afonso da Silva (2014) diferencia as competências privativas das competências exclusivas. Segundo o autor, as exclusivas (do que são exemplos as competências administrativas do art. 21 da CF) não permitem delegação, ao passo que as privativas são delegáveis, conforme dispõe o parágrafo único do art. 22 da CF. Essa diferenciação encontra resistência na doutrina, como se pode notar em Mendes; Coelho; Branco (2007, p. 777), para quem os termos “privativa” e “exclusiva” “expressam a mesma ideia, podendo ser usados indistintamente”. Ora, não há como concordar com o posicionamento de Mendes; Coelho; Branco (2007), pois o texto constitucional deixa claro que somente as regras constantes do art. 22 são passíveis de delegação aos Estados-membros, via lei complementar, diferentemente das

supremacia [da União] em relação aos demais entes federativos, em virtude da relevância das disposições neste artigo contidas<sup>50</sup>.

Além disso, ao ente nacional, bem como aos Estados-membros e ao Distrito Federal, atribui-se a chamada “competência concorrente”, prevista no art. 24 CF, para legislarem, por exemplo, sobre “direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”. Decorre dessa divisão que à União cabe apenas fixar os princípios e regramentos gerais, e aos Estados-membros e Distrito Federal a complementação, a especificação. Essa orientação consiste em permitir ao governo federal a fixação das normas gerais, sem descer a pormenores, cabendo aos Estados-membros a adequação da legislação às peculiaridades locais.

A particularização (adaptação) das normas federais pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal é chamada de competência concorrente-suplementar, que, por sua vez, se divide em competência complementar e competência supletiva. A competência complementar é a regra geral: adaptação das regras gerais (estabelecidas pela União) às peculiaridades regionais. Já a competência supletiva é exercida quando o ente nacional deixa de estabelecer as regras gerais, quando, então, os Estados-membros e o Distrito Federal “adquirirão competência plena para a edição tanto de normas de caráter geral, quanto específico”<sup>51</sup>.

Além da competência concorrente suplementar, aos Estados-membros coube na repartição constitucional de competências a chamada competência reservada ou remanescente (prevista no art. 25, § 1º, da CF), da mesma forma que as competências administrativas anteriormente examinadas, ou seja, ficam-lhes reservadas as competências não vedadas pela Constituição Federal<sup>52</sup>.

---

questões previstas no art. 21. É o próprio texto constitucional que acaba, embora não explicitamente, traçando a distinção percebida por José Afonso da Silva.

<sup>50</sup> Como exemplo, podemos citar a competência privativa da União para legislar sobre “direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho”

<sup>51</sup> Note-se que essa competência plena adquirida pelos Estados ou Distrito Federal é temporária, uma vez que, a qualquer tempo, poderá a União exercer sua competência editando lei federal sobre as normas gerais, quando, então, a lei estadual perderá sua eficácia.

<sup>52</sup> Implícita ou explicitamente. São exemplos de vedações implícitas as competências reservadas aos Municípios (art. 30 da CF) e à União (art. 22 da CF); de vedações explícitas as normas de observância obrigatória pelos Estados-membros na sua auto-organização e normatização própria.

Aos Estados-membros também é permitido legislar sobre as matérias constantes do art. 22 da CF (competência privativa da União), desde que, é claro, autorizados via lei complementar<sup>53</sup> e para tratarem de questões específicas.

Excepcionalmente, são previstas competências enumeradas aos Estados, do que são exemplos as regras constantes do art. 18, § 4º, art. 25, §§ 2º e 3º da CF.

No âmbito da federação brasileira, aos Municípios são previstas competências exclusivas (art. 30, I, da CF) e competências para suplementar (art. 30, II, da CF). Além disso, ao Distrito Federal, devido à sua peculiaridade, são atribuídas as competências legislativas previstas para os Municípios e aos Estados-membros (art. 32, § 1º, da CF), assim como para as competências administrativas, anteriormente examinadas.

Cabe destacar, por fim, que o art. 23 da CF, ao estabelecer a competência comum dos entes federados, deixa evidente a adoção de um federalismo cooperativo<sup>54</sup>, em que a responsabilidade é compartilhada entre todos, o que, como se verá a seguir, não foi acompanhada, na mesma intensidade, da divisão da receita tributária (BOFF, 2005).

Por outro lado, Bercovici (2004) destaca que a CF atribui à União a elaboração e execução dos planos regionais e nacionais de desenvolvimento econômico e social, conforme consta do art. 21, inciso IX, da CF. No entanto, segundo o referido autor, trata-se de uma grave falha do Texto Constitucional, que deveria, garantir a participação de todos os entes federados na condução desse tipo de política pública. Essa falha, segundo Bercovici, acarreta a adoção de políticas públicas deslocadas das reais necessidades das unidades federadas, o que contribui para o enfraquecimento do desenvolvimento nacional equilibrado.

Segundo Bercovici (2004, p. 72), “o real problema da descentralização ocorrida pós-1988 é a falta de planejamento, coordenação e cooperação entre os entes federados e a União, ou seja, a falta de efetividade da própria Constituição e

---

<sup>53</sup> Conforme expressamente ressalva o art. 22, parágrafo único, da CF, que assim dispõe: “Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”.

<sup>54</sup> Segundo Krell (2008), o federalismo cooperativo baseia-se no compartilhamento de atividades de todos os níveis de governo, os quais devem buscar mecanismos para viabilizar ações conjuntas para a implementação de políticas públicas. Nesse sentido, o federalismo “deve assumir a forma de uma cooperação subsidiária entre os entes federativos, para fornecer — uma ajuda ao ente menor quanto às tarefas que ele não consegue realizar por si com eficácia; assim, —fortalecem-se os entes regionais e locais, que obtêm maiores condições de prestar com eficácia os serviços públicos aos cidadãos” (KRELL, 2008, p. 47-48).

do federalismo cooperativo nela previsto”. Diante disso, vê-se que um dos dilemas enfrentados pelo federalismo brasileiro é a omissão da União em regular e coordenar os demais entes federados na condução de suas políticas públicas tributárias. Nesse sentido, cabe também à União buscar a harmonia entre os entes federados, a fim de viabilizar os objetivos da República (art. 3º da CF), colocando fim à guerra fiscal entre os Estados-federados e garantindo o desenvolvimento uniforme de todas as regiões (BERCOVICI, 2004).

### **1.7 A repartição de competência tributária**

Dentre as diversas competências que são atribuídas aos entes federados, para o objetivo do presente trabalho dissertativo, imperioso que passemos à análise da chamada “competência tributária”, que engloba, como se verá, a competência para a concessão de benefícios fiscais (mecanismo utilizado para a prática da “guerra fiscal”).

É inegável que com a Constituição Federal de 1988 houve um significativo avanço do federalismo brasileiro, especialmente com a descentralização política e de competência ocorridas (MACHADO, 2011).

No entanto, essa descentralização de atribuições e poderes não foi acompanhada da respectiva divisão – igualitária - de receitas, tanto é assim que houve a necessidade de partilhar recursos, sob o comando da União, por meio do Fundo de Participação do Estado (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), conforme dispõe o art. 159 da CF<sup>55</sup>. Quer dizer, houve um passo significativo

---

<sup>55</sup> Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

rumo ao fortalecimento do federalismo, porém, ao mesmo tempo, os entes subnacionais permaneceram sob a dependência financeira da União, eis que a divisão de competências não foi acompanhada, pelo menos não na mesma intensidade, da justa divisão de arrecadação (MACHADO, 2011).

Essa questão financeira, ou seja, essa necessidade de divisão de recursos, mostra-se ainda mais importante em um Estado Federal, pois para que cada uma dos entes federados possa alcançar seus objetivos e deveres constitucionais é necessário possuir recursos, evidentemente.

No Brasil, o poder tributário, cuja divisão lhe confere o nome de competência tributária, é partilhado entre os entes federados, anteriormente já analisados, quais sejam: a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Essa divisão de competência, como é próprio de um Estado Federal, dá-se por meio da Constituição Federal (MACHADO, 2011).

A competência tributária é entendida como a “faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos”, conforme leciona Carrazza (2002, p. 428), tendo em vista que a arrecadação é função administrativa. Além disso, importante ressaltar que no Brasil a exigência ou aumento de tributos só é possível mediante prévia disposição legal (art. 150, I, da CF).

Amaro (2012), por sua vez, observa que a competência tributária é a aptidão que os entes federados possuem para criar tributos, obedecidos os critérios de partilha definidos na Constituição Federal de 1988.

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Essa competência, além da criação de tributos, permite às pessoas jurídicas de direito público interno estabelecer as hipóteses de incidência, os sujeitos passivos e ativos, as alíquotas e as bases de cálculos, relacionadas aos tributos de suas respectivas esferas de competência (CARRAZZA, 2002).

Além disso, conforme observa Carrazza (2002, p. 431), “quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais”, desde que, é claro, observadas as normas constitucionais. Segundo Carrazza (2002, p. 431), “tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante”.

Ainda segundo Carrazza (2002), o poder tributário se distingue da competência tributária. Para ele, poder tributário seria absoluto, sendo manifestação do poder de império do Estado, cuja titularidade era da Assembleia Nacional Constituinte, e agora está com o povo, titular da soberania. Já a competência tributária é disciplinada e delimitada pelas regras constitucionais, sendo repartida entre os entes federados.

Por outro lado, cabe destacar que

o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.” (CARRAZZA, 2002, p. 431).

Esse direito subjetivo conferido aos entes federados, conforme aduz Carrazza (2002), é inalterável, ou seja, as entidades delegadas não podem alterar a repartição das competências previstas pela Norma Maior.

Segundo Ferreira (2001, p. 481), “é oportuno salientar que as Constituições brasileiras de 1946, 1967 e 1988 favoreceram em matéria tributária os Municípios. Entretanto, na história do federalismo brasileiro a União tem sempre recebido os mais importantes tributos”. O autor ainda destaca que esse poder hegemônico da União sobre os demais entes da federação acarreta também a existência de uma supremacia política, econômica e jurídica, o que deve ser reduzido, “a fim de não comprometer o próprio vínculo federativo” (FERREIRA, 2001, p. 482).

Por outro lado, é preciso observar, de acordo com Berti (2009), que a competência é um poder, porém um poder limitado, o qual deve adequar-se a

parâmetros e barreiras a eles impostos pela própria Constituição. É justamente à vista desses direitos fundamentais do cidadão que surge a necessidade de limitar o exercício do poder estatal, a fim de preservar os indivíduos de eventuais abusos passíveis de serem cometidos contra sua autonomia, sua liberdade, suas prerrogativas, sua propriedade e até mesmo contra sua vida. Ele ressalta, também, que a competência constitui verdadeiro dever, consubstanciado sob a forma de obrigações dos órgãos e agentes do Estado no sentido de que devem efetivamente exercer tais prerrogativas (competências) a fim de instrumentalizarem o alcance do bem público mediante um conjunto de ações voltadas para a prestação de serviços públicos. É justamente para satisfazer tais necessidades públicas que surgiu o Estado, incumbido de uma série de prerrogativas – competências – que se constituem em verdadeiros poderes.

É preciso observar, ainda, que a divisão da competência tributária está prevista na CF nos arts. 153 a 156. Ou seja, os limites de atuação dos entes federados estão concentrados nos referidos comandos legais.

Nesse aspecto, é importante notar que a competência tributária (que permite a todos os entes da federação instituir e cobrar tributos) não se confunde com a chamada competência para legislar sobre direito tributário.

A competência para legislar sobre direito tributário é concorrente entre a União, os Estados-membros e o Distrito Federal, conforme art. 24, inciso I, da CF: “compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário”. Ademais, conforme dispõe os §§ 1º a 4º do referido comando legal, à União compete estabelecer normas gerais e aos Estados-membros (e ao Distrito Federal) complementar as normas gerais da União. Inexistindo normas gerais, aos Estados-membros (e ao Distrito Federal) é conferida competência legislativa plena.

Como se vê, aos Municípios, embora entes da federação, não foi atribuída competência para legislar sobre direito tributário. Aos Municípios, todavia, assim como aos demais entes da federação, foi atribuída competência tributária (para instituir e cobrar tributos).

A competência tributária é política e indelegável, não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é administrativa e delegável. Diante disso, é fundamental entender a diferença entre os dois institutos. Em sentido estrito, a competência tributária é política e se refere à possibilidade de editar lei instituindo o

tributo, definindo seus elementos essenciais (fatos geradores, contribuintes, alíquotas e bases de cálculo). A capacidade ativa decorre da competência tributária, mas possui natureza administrativa, referindo-se às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CARVALHO, 2007).

No entanto, embora a capacidade tributária ativa seja facultativa (uma faculdade de cada ente federativo), de acordo com o entendimento que se extrai do contexto legislativo, há que se observar que atualmente a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) estabelece como requisito da responsabilidade na gestão fiscal a instituição e arrecadação de todos os tributos de sua competência constitucional<sup>56 57</sup>.

Ou seja, a facultatividade do exercício da competência tributária (capacidade tributária ativa) encontra nítida contraposição na legislação infra-constitucional.

Por outro lado, conforme explicitado por Carrazza (2002), é importante observar que a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de lei própria.

Segundo Amaro (2012), para fins meramente didáticos, essa competência tributária pode ser classificada em privativa, comum, cumulativa<sup>58</sup>, especial, residual e extraordinária.

Os impostos de competência privativa<sup>59 60</sup> da União estão previstos no art. 153 da CF:

---

<sup>56</sup> Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

<sup>57</sup> Há que se observar que havia em tramitação junto ao Supremo Tribunal Federal a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (nº 31), ajuizada pelo Governador do Estado do Maranhão, que questionava a omissão da União em instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. No entanto, recentemente, em 18/05/2017, a ação foi julgada extinta, sem resolução de mérito, eis que o Ministro relator, Alexandre de Moraes, reconheceu a ilegitimidade do governador para ajuizar a referida demanda.

<sup>58</sup> “A competência cumulativa ou múltipla, prevista no art. 147 da CF, prende-se ao poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos Territórios Federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial” (CARVALHO, 2007).

<sup>59</sup> Competência privativa - é o poder que têm os entes federativos para instituir os impostos que são enumerados exhaustivamente na Constituição Federal. Nesse passo, designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político (CARVALHO, 2007).

<sup>60</sup> Segundo Torres (2006, p. 362), a “competência privativa impede que qualquer outro ente político, que não seja o titular do poder de legislar, possa instituir o tributo discriminado na CF, mesmo no caso de lacuna impositiva, pois estaria caracterizada a invasão de competência”.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
  - II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
  - III - renda e proventos de qualquer natureza;
  - IV - produtos industrializados;
  - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
  - VI - propriedade territorial rural;
  - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- (...)

Já os impostos de competência privativa dos Estados-membros estão previstos no art. 155 da CF (cuja redação atualmente é conferida pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):

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

- I - transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

(...)

Por fim, aos Municípios coube os impostos previstos no art. 156 da CF (cuja redação atualmente é conferida pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993):

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

(...)

Além desses impostos, à União coube a instituição de outras espécies tributárias, como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (arts. 148 e 149, ambos da CF).

Da mesma forma, há outros tributos de competência privativa dos demais entes federados, como é o caso da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, prevista no art. 149-A da CF (cuja redação foi estabelecida pela Emenda Constitucional nº 39/2002).

Cabe frisar, ainda, que os impostos (decorrentes dessa competência privativa) dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios são taxativos,

constituindo uma lista exaustiva, ou seja, que não lhes permite qualquer margem de ampliação dessa atribuição.

Já a União possui a chamada competência residual<sup>61</sup>, que lhe permite instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham a mesma base de cálculo ou fato gerador de outros já instituídos. É o que prevê o art. 154, inciso I, da CF.

À União também foi conferida a chamada competência extraordinária, que lhe permite criar, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, conforme dispõe o art. 154, inciso II, da CF.

No que se refere à competência tributária comum, cabe frisar que se adstringe aos tributos chamados vinculados, isto é, às taxas e às contribuições de melhoria.

Já Torres (2006, p. 363), prescreve que

a competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuição previdenciárias dos servidores públicos) donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação.

Ainda no que tange à divisão da competência tributária, de acordo com os dados obtidos junto ao sítio da Receita Federal do Brasil<sup>62</sup>, há uma enorme concentração da arrecadação tributária pela União, que no ano de 2013 ficou com 68,95% do total arrecadado no País. Já no ano de 2014, o total da receita tributária que ficou para a União foi de 68,47%<sup>63</sup>. Conforme o mesmo estudo, os referidos

<sup>61</sup> Torres (2006, p. 362) estabelece que a “competência residual é a outorgada exclusivamente à União para instituir impostos não previstos no elenco dos que lhe foram reservados privativamente no art. 153”.

<sup>62</sup> Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em 19/05/2017.

<sup>63</sup> Evidente que desse total arrecadado pela União há, por exemplo, os repasses obrigatórios aos Estados-membros e aos Municípios, conforme estabelecem os arts. 157, 158 e 159 da Constituição Federal, porém, mesmo com esses repasses obrigatórios, vê-se a hegemonia tributária da União e a dependência dos Estados e Municípios com os repasses do ente central. Ademais, segundo dados obtidos no sítio da Câmara dos Deputados Federais, do total arrecadado, a União ficou com cerca de 54% no ano de 2014. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pacto-federativo/documentos/audiencias-publicas/Jos-RobertoAfonso.pdf>. Acesso em 10/01/2018.

períodos, os Estados-membros arrecadaram em média 25% do total dos tributos brasileiros, enquanto que aos Municípios coube algo em torno de 5%.

Essa concentração de receita com a União, em descompasso com as competências conferidas aos Estados-membros e aos Municípios, justifica as diversas discussões que se vê no Congresso Nacional acerca da chamada “reforma tributária” e também acerca da redefinição do “pacto federativo”.

A título exemplificativo, há diversos dispositivos constitucionais que preveem atuação conjunta e solidária de todos os entes federados, dos quais podemos citar o direito à saúde<sup>64</sup>, e as matérias constantes no art. 23 da CF<sup>65</sup>, em especial o dever de cuidar do meio ambiente e de garantia do direito à moradia, os quais demandam, sem sombras dúvidas, uma repartição mais igualitária do chamado “bolo tributário”.

Vistos os principais aspectos da federação brasileira e do sistema constitucional-tributário, passa-se à análise do fenômeno chamado “guerra fiscal” e dos mecanismos utilizados para a sua ocorrência, para ao final analisarmos os meios existentes para o seu combate.

---

<sup>64</sup> Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

<sup>65</sup> Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

- I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;
- II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;
- III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;
- IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;
- V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)
- VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
- VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;
- VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;
- IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;
- X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;
- XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;
- XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

## **2 A GUERRA FISCAL VIA ICMS – UMA ANÁLISE DO FENÔMENO DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA E DOS MECANISMOS UTILIZADOS PARA A SUA IMPLEMENTAÇÃO**

Verificado o *locus* em que ocorre a competição tributária, impõe-se agora a análise da guerra fiscal existente entre os Estados-membros da federação brasileira e do principal imposto utilizado para a ocorrência desse fenômeno: o ICMS.

Ocorre que a relação de tributação não se trata apenas do exercício de um poder, mas, sobretudo, de uma relação jurídica, sendo necessários que os entes federados observem diversos princípios jurídicos (MACHADO, 2011).

Para a adequada compreensão do tema, convém observar, antes de tudo, que a república é o regime político em que os exercentes de funções políticas representam o povo e decidem em seu nome, expressam a vontade do povo, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente. Portanto, as características principais da república são três: 1) a eletividade; 2) a periodicidade; 3) a responsabilidade (ATALIBA, 2001).

No intenso e vivo diálogo político que precedeu à reunião da convenção constituinte, o povo fixou os grandes rumos, as diretrizes de governo que quis ver concretizadas, estabeleceu o conteúdo substancial do mandato que conferiu aos constituintes.

Os representantes eleitos que se desviem dos rumos desejados pelo povo, receberão a censura e desaprovação do povo, mediante sua não reeleição (pelo menos em tese). Daí a importância da periodicidade. É traição ao povo - e, pois, negação da democracia – consagrar apenas retoricamente os princípios popularmente fixados e, ulteriormente, estabelecer regras que os esvaziem. Todas as normas constitucionais devem dispor de modo a dar plena e cabal garantia de eficácia aos princípios fundamentais (ATALIBA, 2001).

A compreensão de toda e qualquer instituição de direito público depende da prévia percepção dos princípios fundamentais postos na sua base por esse mesmo povo, na sua manifestação política plena: a Constituição.

Importa conhecer a Constituição, para assegurar eficácia à república e à federação, realizando seus princípios, como forma de tornar efetivos os desígnios que o povo nela expressou (ATALIBA, 2001).

Uma Constituição defeituosa é seguramente melhor que nada, na medida em que reduz o arbítrio e assegura os direitos individuais. Inclusive, mesmo não sendo boa, é um ponto de partida. A preocupação geral com os problemas institucionais culmina, necessariamente, com a grave questão – mais sociológica que jurídica – da eficácia constitucional (ATALIBA, 2001).

Se é verdade que os princípios fundamentais têm da comunidade nacional razoável adesão – não explícita e nem consciente – como é o caso da república, da federação, autonomia municipal, tripartição do poder e legalidade, as regras, entretanto, que lhes asseguram a eficácia são ignoradas, desprezadas, mal-cumpridas. Este é um problema cultural (ATALIBA, 2001).

Mas a responsabilidade maior cabe aos operadores do direito. A esses incumbe a responsabilidade de ensinar as virtudes do direito e as vantagens de sua observância. O serviço mais prestante que pode um cidadão prestar à sua Pátria é contribuir para que tenham seus concidadãos ideias claras das instituições políticas, espalhadas pelo mundo, e sob algumas das quais vivem ou terão de viver. Nesse sentido, é possível afirmar que: 1) os operadores do direito devem agir no sentido do prestígio constitucional; 2) o Judiciário é a chave de abóbada de todo o sistema; 3) a ordem social só prevalecerá condignamente se assegurada, a todo custo, a eficácia da Constituição; 4) a República é a síntese de todas as nossas instituições, conhecer-lhe a essência é dominar as bases de todo o direito público; 5) o princípio republicano é a instituição mais importante do nosso direito, sendo seguido do princípio da federação (ATALIBA, 2001).

Ocorre que o povo há de crer na restauração dos valores constitucionais. Nesse sentido, ao Judiciário, caberá a missão precípua de assegurar a supremacia da Constituição.

Como princípio fundamental e básico, informador de todo o nosso sistema jurídico, a ideia de república domina não só a legislação, como o próprio Texto Magno, penetrando em todos os seus institutos<sup>66</sup>. Tal é sua importância no contexto do nosso sistema, que influi, de modo decisivo, na interpretação dos demais princípios constitucionais (ATALIBA, 2001).

---

<sup>66</sup> Segundo Carrazza (2002), o princípio republicano impõe que os recursos obtidos com os tributos sejam utilizados para o bem comum, com absoluta imparcialidade.

O sistema jurídico tem profunda harmonia interna. Este se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez, submetem outras.

A luz do alto que desce dos princípios ilumina os casos particulares, ditando, a cada ocorrência imprevista, a cada combinação dos fatos, a solução definida pelas necessidades de harmonia geral (ATALIBA, 2001).

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos poderes constituídos. O princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas as normas que nele se apoiam, e ressalta não poder o intérprete extrair conclusão que contrarie um princípio, lhe comprometa as exigências ou lhe negue as naturais consequências (ATALIBA, 2001).

A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos.

Dito isso, é preciso observar que no Brasil os princípios mais importantes são os da federação e da república. Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros (ATALIBA, 2001).

Exsurge a federação como a associação de Estados para formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos de soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal, caracterizadora de sua igualdade jurídica, dado que ambos extraem suas competências da mesma norma. Daí cada qual ser supremo na sua esfera, tal como disposta no Pacto “firmado”.

Caracteriza-se modernamente o regime republicano pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, com consequentes responsabilidades dos mandatários. O princípio republicano e princípio da federação funcionam como alicerce de toda a estrutura constitucional do sistema.

A partir do princípio republicano e do princípio da federação, destacam-se os seguintes princípios (também de suma importância para a caracterização e entendimento da problemática enfrentada no presente trabalho): o da legalidade, o da anterioridade, o da igualdade; o da capacidade contributiva, o da vedação de confisco e o da liberdade de tráfego.

Além de determinar as diretrizes de atuação do Estado (*lato sensu*), os princípios também existem para proteger o cidadão contra os abusos dos entes federados no exercício da competência tributária (MACHADO, 2011).

O princípio da legalidade é um importante balizamento do Estado (e por consequência do Direito Tributário), eis que se trata de uma garantia do cidadão e, ao mesmo tempo, é norteador da atuação da atuação estatal. Schoueri (2012, p. 270) destaca que o princípio da legalidade “é anterior ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados”. Machado (2011), por sua vez, aduz que o princípio da legalidade tributária é o mais importante limite aos governantes.

O princípio da legalidade impõe que a criação, instituição, majoração, redução ou exclusão de tributos, no Brasil, em regra, somente pode ocorrer por meio de lei, conforme se deduz do art. 150, inciso I, da CF. Em regra, por meio de lei ordinária (SCHOUERI, 2012).

Segundo Carrazza (2002 p. 152), o tributo instituído por lei significa que ele é consentido pelo povo, já que o poder de instituir tributos, em última instância, decorre do povo. Ademais, conforme aduz o autor, “é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem”.

Já o princípio da anterioridade, segundo Amaro (2012), decorre também da Constituição Federal (art. 150) e exige que a lei que crie ou aumente tributo seja, em regra, anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e que respeite o período mínimo de noventa dias para a sua incidência. Segundo o Ministro Celso de Mello (ADI 939-7), “o princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes”.

Por sua vez, o princípio da igualdade, também denominado de princípio da isonomia, consiste em aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos

desiguais, na medida em que se desigualam. Ou seja, as leis, em especial as tributárias, não podem fazer distinções entre contribuintes que estiverem nas mesmas condições, sendo vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência/igualdade.

Segundo Schoueri (2012, p. 318),

O princípio da igualdade encontra-se desatendido quando situações iguais (segundo um critério) são tratadas de modo diferente, do mesmo modo pode-se considerar ferido o princípio da igualdade quando não se consegue identificar um critério para tratamento diferenciado. Nesse caso, dir-se-á que houve arbítrio e, portanto, igualmente ferido o Princípio da Igualdade.

Aliás, é o próprio constituinte quem aponta para a necessidade de fixação de um critério de comparação, conforme pode-se observar do art. 150, inciso II, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

Vinculado ao princípio da isonomia, temos o princípio da capacidade contributiva, que busca trazer o ideal de justiça ao Direito Tributário, instrumentalizando o princípio da igualdade. A justiça, na seara tributária, se dá por meio da equidade, ou seja, os contribuintes que possuem igual capacidade de pagar deverão contribuir na mesma proporção, diferente daqueles que possuem maiores ou menores condições econômicas (os quais deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias). Segundo Becho (2011, p. 405), a capacidade tributária “é um limite mínimo da igualdade tributária, demonstrando qual o espaço que o legislador não pode violar, ao tributar os contribuintes, sob pena de inviabilizar, em análise sociológica, sua manutenção”.

Já o princípio da vedação ao confisco determina que a carga tributária seja aceitável. Conforme Becho (2011), o tributo com efeito de confisco pressupõe tributação excessiva, exacerbada ou escorchante, isto é, aquela tributação que vilipendia o patrimônio do devedor, esgotando sua riqueza tributável, em evidente menoscabo de sua capacidade contributiva.

Por fim, dentre os princípios que devem nortear o Direito Tributário, de acordo com os objetivos do presente trabalho dissertativo, temos o princípio da liberdade de tráfego, o qual está em harmonia com o princípio da uniformidade da tributação federal no território nacional, prevista no art. 151, inciso I, bem como o art. 152, ambos da CF.

Pelo princípio da liberdade de tráfego (art. 152 da CF), fica vedado aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Esse princípio decorre do princípio federativo (adoção do Estado Federal pelo Brasil), que inibe a existência de qualquer tipo de barreira tributária no relacionamento entre os entes federados (COÊLHO, 2006).

Segundo Machado (2011) não é legítimo à entidade política prever quaisquer elementos discriminatórios, independentemente da denominação, levando em consideração a procedência ou o destino do bem.

O art. 150, V, da CF de 1988 veda às diversas entidades tributantes o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial à transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal. Essa limitação ao poder de tributar decorre e de certa forma realiza o princípio federativo. (MACHADO, 2011, p. 42).

No que se refere o ICMS, há que se observar a existência de outros dois princípios aplicáveis. Trata-se dos princípios da não-cumulatividade e da seletividade.

Princípio da não-cumulatividade: no que tange ao ICMS, é importante observar, também, de acordo com o que dispõe o art. 155, § 2º, inciso I, da CF e o art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996, que o referido imposto será “não-cumulativo”, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O imposto, nesse caso, só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando-se, dessa forma, a incidência de imposto sobre imposto.

Princípio da seletividade: está previsto no art. 155, § 2º, inciso III, da CF e prevê, de forma a orientar o legislador, que a carga tributária (alíquota) seja maior

para as mercadorias não essenciais (como é o caso do cigarro), enquanto que para os produtos essenciais (como arroz e feijão) as alíquotas sejam menores.

Além de todas essas diretrizes que se aplicam ao Estado Federal brasileiro e evidentemente ao ICMS, antes de analisarmos o principal imposto utilizado para a implementação da competição tributária no Brasil, convém definirmos tributo e imposto. Segundo Coêlho (2006), o tributo é categoria genérica que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Portanto, na sequência, analisaremos o ICMS, que é uma das espécies da categoria tributos.

Estabelecido o arcabouço da tributação na Federação brasileira, passaremos agora à análise do ICMS, que é o principal tributo utilizado para a guerra fiscal entre os Estados-membros. Em seguida, será analisado o fenômeno da competição tributária<sup>67</sup>.

## **2.1 ICMS: o principal imposto utilizado para a implementação da guerra fiscal**

O objetivo do presente estudo é identificar as principais características do ICMS, a fim de, posteriormente, compreender as práticas que levam à ocorrência da chamada guerra fiscal, devendo ser esclarecido, desde já, que não será feito um estudo pormenorizado do referido imposto, eis que se trata do tributo de maior complexidade e especificidade de nosso ordenamento jurídico.

Ocorre que, conforme Peixoto (2007), a principal forma de se fazer a competição pelo investimento privado ocorre mediante a manipulação, pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, da intensidade da incidência do ICMS, especialmente no que tange às operações de determinadas empresas que se pretende atrair.

Isso, inclusive, também pode ser explicado pelo volume de arrecadação do ICMS. A título exemplificativo, veja-se que em dezembro de 2016, o ICMS arrecadado no Estado do Rio de Janeiro foi de R\$ 2.872.804.015,00, enquanto que o total arrecadado (incluindo o ICMS) foi de R\$ 3.511.659.072,00. Números semelhantes são encontrados no Rio Grande do Sul, que em dezembro de 2016

---

<sup>67</sup> De acordo com o método científico utilizado para a realização do presente trabalho dissertativo, que é o método dedutivo, no qual, conforme já exposto por ocasião da introdução, partimos de uma visão geral para que possamos entender um caso específico, que o no caso é a guerra fiscal.

arrecadou R\$ 2.650.011.143,00 com o ICMS, de um total arrecadado de R\$ 3.276.759.539,00. Quer dizer, a maior parte da arrecadação dos Estados-membros provém do ICMS<sup>68</sup>.

### 2.1.1 Breve histórico do ICMS

O conteúdo econômico do ICMS teve origem com o chamado imposto de vendas e consignações (IVC), cuja normativa partiu da Constituição da República de 1934, sendo que, quando entrou em execução (o que ocorreu em 1936), passou a ser a “receita fundamental dos Estados-membros” (BALEEIRO, 1974, p. 198).

A competência dos Estados-membros para a instituição do IVC estava prevista no art. 8º, inciso I, alínea “e”, da Constituição Federal de 1934<sup>69</sup>. Outrossim, conforme estabelecia a Constituição de 1934, o imposto de vendas deveria ser uniforme em toda a federação, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos<sup>70</sup>.

Segundo Baleeiro (1974), em 1965, por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, o IVC deu lugar ao ICM (imposto sobre circulação de mercadorias)<sup>71</sup>, sendo responsável, na época, por 75% da receita tributária dos Estados-membros.

Após, com a Constituição da República de 1988, o ICM passou por uma ampliação em sua abrangência, passando também a incidir sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (resultando

<sup>68</sup> Os dados acerca da arrecadação dos Estados foram consultados no site <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em 21/05/2017.

<sup>69</sup> Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

(...)

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

<sup>70</sup> Art. 8º, § 1º, da CF/1934: “O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos”.

<sup>71</sup> Eis a redação do art. 12 da referida Emenda Constitucional:

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

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

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

disso o acréscimo do “S” na sigla). Ou seja, a partir de então, o tributo passou a ser denominado, simplificada, de ICMS.

No entanto, a competência para a sua instituição e cobrança permaneceu com os Estados-membros e com o Distrito Federal<sup>72</sup>, conforme pode-se verificar do art. 155, inciso II, da CF<sup>73</sup>.

Além do significativo tratamento que é conferido pela Constituição Federal de 1988 (art. 155, § 2º, incisos I a XII), o ICMS possui suas nuances definidas, em linhas gerais, pela Lei Complementar nº 87/1996 (que também é conhecida como “Lei Kandir”)<sup>74</sup>. Ademais, cada um dos Estados-membros e o Distrito Federal possuem suas regras específicas, o que lhe confere uma grande variedade de normas. Segundo Paulsen (2012), trata-se do imposto de maior complexidade no sistema tributário brasileiro.

Importante ainda destacar que desde a sua origem o ICMS é um imposto incidente sobre a produção, cuja arrecadação ocorre onde o bem é produzido (e mais recentemente onde o serviço é prestado), bem como que desde sempre já havia a proibição de não-cumulatividade<sup>75</sup> (CALCIOLARI, 2006).

Em face disso tudo, para os fins do presente trabalho dissertativo, iremos analisar as linhas gerais que contornam o tributo em estudo.

---

<sup>72</sup> Segundo Machado (2011), a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal existe desde a Constituição de 1969 (art. 23, inciso I).

<sup>73</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

<sup>74</sup>De acordo com informação obtida junto ao site do Senado Federal, “a Lei Kandir regulamentou a aplicação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Feita pelo então ministro do Planejamento Antonio Kandir, transformou-se na Lei Complementar 87/96, que já foi alterada por várias outras leis complementares.

Uma das normas da Lei Kandir é a isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços. Por esse motivo, a lei sempre provocou polêmica entre os governadores de estados exportadores, que alegam perda de arrecadação devido à isenção do imposto nesses produtos.

Até 2003, a Lei Kandir garantiu aos estados o repasse de valores a título de compensação pelas perdas decorrentes da isenção de ICMS, mas, a partir de 2004, a Lei Complementar 115 – uma das que alterou essa legislação –, embora mantendo o direito de repasse, deixou de fixar o valor. Com isso, os governadores precisam negociar a cada ano com o Executivo o montante a ser repassado, mediante recursos alocados no orçamento geral da União”. (Disponível em <http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em 15/05/2017).

<sup>75</sup> A não-cumulatividade impõe que o ICMS devido em cada operação seja abatido nas operações posteriores.

### 2.1.2 Função do ICMS – caráter fiscal ou extrafiscal

Para a implementação das suas obrigações, o Estado faz uso do poder de arrecadação dos tributos. Ou seja, com a imposição de tributos, obtém-se numerário para fazer frente às necessidades estatais (que visam, sobretudo, atender ao interesse público). Essa função, meramente arrecadatória, é a regra dos tributos, inclusive do ICMS<sup>76</sup>.

No entanto, com o fito de cumprir com suas obrigações (cada vez mais abrangentes), o Estado faz uso de diversos instrumentos (políticos, econômicos e legais). Dentre os mecanismos utilizados pelo Estado para atender ao interesse público (bem-estar da sociedade), encontra-se o uso extrafiscal dos tributos, que ocorre quando a imposição do tributo não visa apenas a arrecadação, mas incentivar (ou inibir) a atuação dos cidadãos atingidos pela exação fiscal (BERTI, 2009).

A extrafiscalidade, conforme ressaltado por Berti (2009), teve início na Europa, após a Segunda Guerra Mundial, com o objetivo de incentivar a reconstrução dos países atingidos pelos embates<sup>77</sup>. No entanto, segundo Berti (2009), há incentivos fiscais concedidos em períodos anteriores, razão pela qual não se tem condições de afirmar com convicção o início do uso extrafiscal dos tributos.

Já Nabais (1998, p. 629), destaca que a extrafiscalidade de um tributo tem por finalidade “a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais”, mediante a atuação “sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus destinatários”, incentivando ou desincentivando atuações (políticas, econômicas e sociais). Para o jurista português,

a extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objectivos económicos-sociais. (NABAIS, 1998, p. 695).

O autor ainda lembra que os impostos extrafiscais não constituem uma novidade no estado social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos

---

<sup>76</sup> Segundo Machado (2011, p. 369), “O ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também com função extrafiscal”.

<sup>77</sup> Berti (2009) ressaltava que no pós-guerra há uma mudança na postura do Estado, que passa a ter também uma atuação mais assistencialista, o que forçou a implementação de ações diversas, especialmente a concessão de benefícios aos cidadãos.

aduaneiros protetivos, cujas finalidades eram de proteger os respectivos espaços econômicos nacionais. Ademais, assinala ele que os tributos extrafiscais se verificam, com certa habitualidade, na seara ambiental, assim como no Brasil já se houve falar de ICMS ecológico (NABAIS, 1998, p. 630-631).

Segundo Nabais (1998, p. 632), é “mais freqüente, sem dúvida, o recurso ao não imposto ou ao menos imposto com o objectivo de condicionar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes.” Ou seja, é mais comum conceder benefícios fiscais do que aumentar um determinado tributo para inibir alguma prática.

Outrossim, de acordo com Nabais (1998, p. 642), os benefícios fiscais “deixaram de configurar como um domínio ilegítimo, ou um mal necessário, para se apresentarem como um dos meios de eficaz realização dos princípios constitucionais”.

Essa intervenção na sociedade e na economia, no entanto, tem como limites materiais os princípios da proibição do excesso e do arbítrio (consubstanciado pelo princípio da igualdade) (NABAIS, 1998, p. 663).

Note-se que a proibição do excesso impõe que seja observado se o benefício fiscal é mesmo necessário, adequado e proporcional, ponderando ainda suas reais vantagens e inconvenientes. Importante ressaltar que o legislador deve eleger “um critério de selecção que se não revele arbitrário e com um mínimo de proporcionalidade *lato sensu*.” Para viabilizar, de acordo com os limites impostos, os benefícios fiscais (NABAIS, 1998, p. 670).

Por outro lado, conforme destaca Paulsen (2012, p. 28), é certo que os tributos, conforme disposto na Constituição Federal, configuram “meios para obtenção de recurso por parte dos entes políticos”. Ademais, considerando que os tributos possuem simultaneamente feições fiscais e extrafiscais, pode ser uma tarefa impossível classificar um tributo no Brasil por essa característica, razão pela qual “costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante” (p. 29).

Nesse sentido, dentre os principais impostos com caráter extrafiscal, destacam-se o IPI (imposto sobre produtos industrializados), o Imposto sobre Exportações (IE), Imposto sobre Importações (II), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o IPTU (Imposto sobre a propriedade territorial urbana) (BERTI, 2009).

No caso do IPI, sua utilização extrafiscal tem papel importante no desenvolvimento de políticas de desenvolvimento econômico e social. Nesse sentido, se o Estado deseja melhorar o desempenho de determinado setor da economia, poderá reduzir as alíquotas de determinado segmento, incentivando o consumo desse tipo de produto (em detrimento de outros que continuam com a mesma carga de tributação). Da mesma forma, se o Estado pretende desestimular o consumo de determinado produto (como é o caso do cigarro), a elevação de alíquotas é medida utilizada. Outrossim, além de alteração nas alíquotas do IPI, o Estado também pode se utilizar da concessão de diferimento para o pagamento do tributo. Segundo Berti (2009), nada mais legítimo do que o Estado conceder maior prazo para pagamento do IPI quando há uma crise econômica, por exemplo.

Esse uso extrafiscal do IPI, de acordo com Berti (2009), possui tratamento específico e diferenciado na Constituição Federal. Veja-se que a alteração de alíquotas do IPI prescinde de lei (pode ser instrumentalizada por medida provisória), conforme expresso no art. 153, § 1º, da CF. Da mesma forma, o princípio da anterioridade é excepcionado pelo legislador constitucional no que tange ao IPI (art. 150, § 1º, da CF).

Quer dizer, a Constituição Federal permite e incentiva o uso extrafiscal desse tributo.

Esse mesmo tratamento constitucional diferenciado também foi conferido ao IOF, que possui larga utilização em seu aspecto extrafiscal. Segundo Berti (2009), pretendendo o Estado o fomento da economia (e a diminuição da especulação do mercado financeiro), faz-se uso do aumento da alíquota desse tributo.

Os impostos aduaneiros (II e IE) também possuem ampla utilização extrafiscal, eis que reúnem condições de estimular (ou desestimular) a importação e exportação de bens, mediante a alteração em suas alíquotas. Pretendendo melhorar a balança comercial, pode o Estado elevar as alíquotas de importação, e reduzir as alíquotas de exportação, por exemplo (BERTI, 2009).

Outro tributo, conforme Berti (2009), que possui função extrafiscal é o IPTU. Além de permitir a função social da propriedade urbana, o IPTU extrafiscal também pode promover: a) o desenvolvimento e ocupação de determinados bairros, de acordo com os interesses da Administração Pública Municipal (ou o que estiver estabelecido em leis específicas); b) a desocupação de determinada região, em face de problemas existentes (como poluição e congestionamento constantes); c)

preservação e recuperação de prédios antigos; d) uso racional do solo e do subsolo (BERTI, 2009).

No que tange ao ICMS, Berti (2009), não faz qualquer referência quanto ao seu uso extrafiscal. Nabais (1998), por sua vez, ressalta que no Brasil já há a utilização do ICMS Ecológico (que possui matiz extrafiscal)<sup>78</sup>. Já Machado (2011), refere que o ICMS possui um caráter predominantemente fiscal, ou seja, visa sobretudo prover os Estados-membros e o Distrito Federal de recursos, o que não impede o seu uso como tributo extrafiscal.

Machado (2011, p. 370) destaca que a utilização extrafiscal do ICMS é “desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular”. O jurista ainda esclarece que

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 153, § 2º, inc. III), facultando, assim, o seu uso com função extrafiscal. Todavia, consciente dos problemas que daí podem decorrer, cuidou de estabelecer fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 153, § 2º, incs. IV e V).

No entanto, mesmo diante de seu caráter nitidamente fiscal, o ICMS tem sido utilizado como indutor de condutas (atração de empresas), o que revela seu caráter extrafiscal.

Segundo Costa (1999), a CF ao conferir o ICMS aos Estados-membros, supostamente objetivando fortalecer a Federação, não se preocupou com a harmonia fiscal entre os entes federados, eis que se trata de um imposto de caráter nacional, que gera reflexos em todo o país, razão pela qual era necessário atribuir-lhe um tratamento uniforme em toda a Federação, em que fosse impossível sua utilização para a atração de bens em função da concessão de algum benefício fiscal.

---

<sup>78</sup> Segundo Loureiro (2002, p. 53), o ICMS Ecológico “nascido sob a égide da compensação” evoluiu, “transformando-se em mecanismo de incentivo à conservação ambiental, o que mais o caracteriza, representando uma promissora alternativa na composição dos instrumentos de política pública para a conservação ambiental no Brasil”.

### 2.1.3 Competência, sujeito ativo e sujeito passivo.

Conforme leciona Amaro (2012, p. 121), a “Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos”. No caso brasileiro, a CF atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para, mediante lei ordinária<sup>79</sup>, instituir o ICMS.

Veja-se que desde o início o imposto que incide sobre a circulação de mercadorias é de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. É o que dispõe o art. 155, inciso II, da CF.

Já o sujeito passivo do ICMS está previsto no art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996<sup>80</sup>. No entanto, a complexidade do tema não reside nesses sujeitos elencados pela legislação como contribuintes do ICMS.

A complexidade ocorre quando surge a figura do responsável tributário, que nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional<sup>81</sup>, é um terceiro, que sem realizar o fato gerador, é escolhido pela lei para pagar o tributo.

O responsável tributário, no caso do ICMS, pode surgir em duas situações: 1) quando ocorre a chamada “substituição tributária progressiva ou para frente”; 2) quando ocorre a “substituição tributária regressiva ou para trás” (PAULSEN, 2012).

<sup>79</sup> “Como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo, e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação” (AMARO, 2012, p. 121).

<sup>80</sup> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

<sup>81</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A substituição tributária progressiva ocorre quando um terceiro (que não realizou o fato gerador) recolhe o ICMS antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antecipa o pagamento, tendo por base um fato gerador presumido (PAULSEN, 2012).<sup>82</sup>

De modo contrário, conforme leciona (PAULSEN, 2012), a substituição tributária regressiva ocorre quando o pagamento do tributo ocorre após a ocorrência do fato gerador. Ou seja, aqui, o recolhimento do tributo resta diferido (postergado)<sup>83</sup>.

#### **2.1.4 Hipótese de incidência, fato gerador e base de cálculo do ICMS**

Cronologicamente, o crédito tributário (que obriga o sujeito passivo a pagar o tributo ou o sujeito ativo a empreender esforços para a sua cobrança, seja por meio do protesto extrajudicial<sup>84</sup> ou de execução fiscal<sup>85</sup>) é precedido de diversas etapas, as quais, considerando os objetivos do presente trabalho, podem ser assim sistematizadas: 1º) é necessária a existência de uma hipótese de incidência; 2º) é necessária a ocorrência de um fato gerador; 3º) definida a hipótese de incidência e ocorrido o fato gerador, surge a chamada obrigação tributária e que impõe ao fisco o dever de realizar o “lançamento do tributo”. Por fim, obedecidas todas essas etapas, surge o crédito tributário (MACHADO, 2011).

A hipótese de incidência é a previsão em lei capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o sujeito ativo (MACHADO, 2011). Ou seja, é a previsão contida em uma lei que serve de instrumento para dar origem à obrigação tributária (CASSONE, 2000).

---

<sup>82</sup> Exemplo: a saída de um veículo fabricado na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato impositivo. É a substituição tributária para frente, pois o fato gerador ocorrerá na frente. Quer dizer, quem realiza a circulação de mercadoria, no caso, é a concessionária, porém quem paga antecipadamente o ICMS é a indústria.

<sup>83</sup> Exemplo: produtor rural de leite cru que distribui seu produto para empresa de laticínios. O escolhido por lei para recolher o tributo é a empresa de laticínios. Assim, o fato gerador ocorreu lá atrás, na saída da propriedade rural, e o recolhimento é feito aqui na frente (laticínio). Portanto, adia-se ou difere-se o pagamento, dando azo à figura do diferimento.

<sup>84</sup> Conforme dispõe a atual redação do art. 1º da Lei nº 9.492/1997, o “protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)”

<sup>85</sup> Regulada pela Lei nº 6.830/1980.

Para Hugo de Brito Machado (2011, p. 121),

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação acessória [...]. A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido e direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

Portanto, para ocorrência de um fator gerador (que é um dos elementos do crédito tributário), há necessidade de uma lei (hipótese de incidência). A exigência de lei para criar (ou aumentar) tributo decorre do princípio da legalidade tributária, que possui previsão no art. 150, inciso I, da CF, bem como na legislação infraconstitucional<sup>86</sup>.

Nesse aspecto, é importante destacar que o princípio da legalidade tributária mostra-se, inclusive, como fundamento do próprio Estado de Direito, eis que surgiu como necessidade de povos antigos, que buscavam limitar a atuação do Estado sobre o patrimônio privado. Segundo Machado (2011, p. 32),

sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

O mecanismo hábil a instituir um tributo é, em regra, lei ordinária<sup>87</sup>. Ademais, como já visto anteriormente, compete a cada ente federado, dentro de sua competência definida na CF instituir os seus tributos.

---

<sup>86</sup> Conforme Becho (2011), a legalidade tributária é corolário da legalidade genérica prevista no art. 5º, inciso II, da CF.

<sup>87</sup> A CF expressamente prevê as exceções a essa regra, ou seja, quando não basta lei ordinária, sendo necessária a existência de lei complementar (que possui, em síntese, a exigência de um quórum maior para a sua aprovação): 1º Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, inciso VII – o que até o momento não foi instituído pela União); 2º Empréstimos Compulsórios (art. 148, incisos I e II); 3º Impostos Residuais (art. 154, inciso I); 4º Contribuições social-previdenciárias residuais (art. 195, § 4º)

No caso específico do Estado do Rio Grande do Sul, a hipótese de incidência do ICMS está prevista no art. 3º da Lei Estadual nº 8.820/1989<sup>88</sup>.

Já o fato gerador é a materialização da hipótese de incidência, ou seja, quando ocorre o fato abstrato previsto na norma. É a partir da realização do fato gerador que terá início o liame obrigacional entre o sujeito passivo e ativo da relação tributária (MACHADO, 2011).

Machado (2011, p. 127-128), no mesmo sentido, aduz que a

expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Da mesma forma, conforme aduz Torres (2006), ocorrendo o fato descrito na norma (hipótese de incidência), tem-se como ocorrido o fato gerador tributário, o que lhe permite incidir, inclusive, sobre atividades ilícitas.

Ademais, conforme leciona Machado (2011), o fato gerador da obrigação tributária é um ato jurídico (no mesmo sentido em que utilizado no Direito Civil),

---

<sup>88</sup> Art. 3º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

VI - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada ao inciso pela Lei Nº 13.099 DE 18.12.2008, DOE RS de 19.12.2008)

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

VIII - a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustível líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados á comercialização ou a industrialização, decorrente de operações interestaduais.

Parágrafo único. Considera-se ocorrida operação relativa à circulação de mercadoria quando se constatar omissão de registro referente à sua entrada. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 14381 DE 26/12/2013).

devendo sempre ser considerado um fato, razão pela qual a capacidade de quem o pratica é irrelevante<sup>89</sup>.

Para o Direito Tributário, o que realmente importa para a configuração do fato gerador é o conteúdo econômico de uma determinada relação jurídica. Nesse sentido, são irrelevantes, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto dos atos praticado e os efeitos desses atos. É o que dispõe o art. 118 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>90</sup>.

Trata-se do princípio *non olet*, ou seja, que o tributo não tem cheiro, de modo que pouco importa se o ato (fato gerador) é lícito ou se o sujeito que praticou o fato gerador possui capacidade (TORRES, 2006).

Dessa forma, tem-se que todos que realizarem o fato gerador poderão ser chamados a integrar a relação jurídico-tributária, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

No aspecto temporal, o fato gerador considera-se ocorrido no momento em que se verificar ocorrência das circunstâncias materiais previstas em lei ou, em se tratando de negócios jurídicos condicionais, desde que tal situação esteja definitivamente constituída. É o que preveem os arts. 116 e 117 do CTN<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> Nesse sentido, é a dicção do art. 126 do CTN:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

<sup>90</sup> Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

<sup>91</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

No que tange ao fato gerador do ICMS, conforme leciona Machado (2011, p. 371), “o fato gerador do ICMS é o descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui”. No entanto, o jurista destaca que o ICMS possui um tratamento diferenciado, que permite à União estabelecer normas gerais sobre o ICMS, em face da previsão constitucional que impõe a existência de lei complementar para a instituição desse tributo<sup>92</sup>.

A Lei Complementar nº 87/1996, por sua vez, estabelece o fato gerador do ICMS em seu art. 2º<sup>93</sup>. De forma resumida, podemos, então, definir três fatos geradores do ICMS: 1º) quando ocorre circulação de mercadorias; 2º) quando ocorre prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual; 3º) quando ocorre prestação de serviço de comunicação.

Primeiro fato gerador: circulação de mercadorias. Segundo Coêlho (2006), de início, uma pequena parte da doutrina considerava como fato gerador do ICMS a mera saída física de mercadoria de um estabelecimento (seja ele rural, comercial ou industrial), pouco importando a causa, o título jurídico ou o negócio subjacente. A tese, no entanto, conforme o autor, não prosperou, estando atualmente integralmente superada.

---

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

<sup>92</sup> A Lei Complementar exigida pelo comando constitucional é a Lei Complementar 87/1996.

<sup>93</sup> Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

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

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

§ 1º O imposto incide também:

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

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

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

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

A tese, entretanto, que atualmente é aceita pela maciça doutrina brasileira é a de que a circulação de mercadorias, tal qual dispõe o preceito constitucional do tributo em estudo, pressupõe transferência de propriedade das mercadorias (COELHO, 2006).

Ou seja, o principal fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias. Circulação entendida como transferência da titularidade/propriedade (de um local para outro, evidentemente).

Para a ocorrência do fato gerador do ICMS, não basta a mera saída física de um produto (de uma filial para uma matriz da mesma empresa, por exemplo). É preciso que haja a troca da titularidade do bem que está circulando. Segundo Balleiro (1974), a operação que dá ensejo à circulação é o negócio jurídico que transfere a mercadoria do produtor até o consumidor final:

A natureza específica da 'operação realizada', isto é, o negócio jurídico, que motiva ou dá causa à saída, é irrelevante do ponto de vista fiscal. Quase sempre se prende a uma compra e venda mercantil ou a uma consignação. Mas pode ser outro contrato ou ato jurídico. Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: - a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparo. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do ICM [ICMS]. (BALEIRO, 1974, p. 202-3).

Coelho (2006) aduz que as operações de circulação de mercadorias, que estão referidas na CF (art. 155, inciso II), referem-se à transferência do domínio e posse de mercadorias (da produção ao consumidor).

Alberto Xavier (1982, p. 96), por sua vez, também corrobora o magistério de Coelho e de Baleiro, ao afirmar que o vocábulo "operação" "revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade."

Nesse aspecto, Coelho (2006, p. 533), arremata que "a circulação de mercadoria será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria".

Inclusive, há súmula em plena vigência junto ao Superior Tribunal de Justiça: "Súmula 166 – Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Caracterizado o sentido das expressões “operação” e “circulação”, iremos agora tratar do sentido do vocábulo “mercadoria”.

O conceito de mercadoria é fundamental para a caracterização do fato gerador do ICMS, eis que é o objeto de uma venda/circulação. Segundo Machado (2011), a mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio.

Paulsen (2012, p. 314), assevera que “mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza”.

Segundo fato gerador: prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual. Segundo Machado (2011), para a ocorrência desse fato gerador, o transporte há de ser oneroso. Ademais, conforme o jurista, não incide o imposto no caso de transporte de carga própria. O imposto devido nesse tipo de serviço é devido no local em que tenha início a prestação do transporte.

Terceiro fato gerador: serviços de comunicação. No que tange a esse fato gerador, não há maiores discussões (tanto na jurisprudência quanto na doutrina). No entanto, cabe frisar, que todo serviço de comunicação, definido na Lei Complementar nº 87/96, poderá estar sujeito à incidência do ICMS, desde que tal definição tenha sido adotada, parcial ou integralmente, pela lei estadual.

Analisados os principais aspectos dos fatos geradores do ICMS, passaremos agora ao estudo da base de cálculo desse tributo.

Segundo Machado (2011), a base de cálculo do ICMS possui três pontos de partida: 1º) o valor da operação, quando se trata de operação de circulação de mercadorias; 2º) o preço do serviço (transporte intermunicipal e interestadual, bem como a prestação de serviço de comunicação); 3º) o valor da mercadoria ou do bem importado.

Já de acordo com Paulsen (2012), no que tange à operação de circulação de mercadorias, a base de cálculo é o valor da operação<sup>94</sup>. No entanto, conforme dispõe o jurista, o ICMS é calculado por dentro do preço da mercadoria, ou seja,

---

<sup>94</sup> Conforme consta do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

sem considerar o valor do imposto devido<sup>95</sup>, conforme já decidido, em matéria de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 582.461).

Também não se inclui na base de cálculo do ICMS eventuais descontos incondicionais concedidos. É o que prevê a Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça: “Súmula 457 – Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

Já no serviço de transporte de passageiros, a base de cálculo é o valor da passagem, enquanto que o no transporte de cargas, o valor a ser considerado é o valor do cobrado pelo frete.

Por sua vez, a fixação de alíquotas, segundo o que dispõe o art. 155, § 2º, incisos IV e V, da CF<sup>96</sup>, se dá por meio de resolução do Senado Federal, que estabelecerá as alíquotas mínimas e máximas do ICMS no que se refere às operações interestaduais e/ou de importação. Evidentemente que em se tratando de operação realizada apenas dentro do respectivo Estado, a fixação da alíquota caberá ao próprio Estado.

Segundo Paulsen (2012, p. 325)

quanto às alíquotas, as interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado, ficando em 7% ou 12%, conforme a origem e o destino, e em 4% quando a operação diz respeito a produtos importados. As alíquotas internas são fixadas pelos Estados, normalmente no patamar de 17% ou 18% para a circulação de mercadorias, à exceção de alguns produtos para os quais se estabelece alíquota menor em razão da sua essencialidade.

No que tange às operações de circulação de mercadorias dentro do mesmo ente federado, não há maiores divergências ou questionamentos a serem enfrentados, conforme já exposto acima. O que demanda um cuidado maior,

<sup>95</sup> A título ilustrativo: se o preço da mercadoria for de R\$ 1000,00 e o ICMS for de 18%, o adquirente pagará R\$ 1.000,00 pelo produto, sendo o valor do imposto (que não integra o valor da mercadoria) pago pelo vendedor (no valor de R\$ 180,00).

<sup>96</sup> Art. 155. (...)

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

V - é facultado ao Senado Federal:

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

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

sobretudo porque é nesse aspecto que se desenvolve a competição tributária (guerra fiscal), se refere às operações interestaduais.

Segundo Baleeiro (1999), nas discussões ocorridas na Assembleia Nacional Constituinte, restou definido que o ICMS, nas operações interestaduais, ficaria com os Estados produtores. No entanto, em contrapartida, foram criadas regras que garantiam que parte do produto da arrecadação ficaria com o Estado consumidor. Criou-se, assim, uma série de regras, o que também torna o ICMS um tributo de complexa e extensa análise.

A primeira regra, prevista no art. 155, § 2º, inciso VI, da CF, prevê que as alíquotas internas não poderão ser inferiores às alíquotas definidas pelo Senado Federal para as operações interestaduais, salvo deliberação do CONFAZ (de acordo com a Lei Complementar nº 24/1975).

No que tange às demais regras, pela complexidade do tema, convém observar, hipoteticamente, duas situações: a venda de uma mercadoria por uma empresa domiciliada em Manaus/AM a um adquirente em Curitiba/PR.

No primeiro caso, o adquirente é contribuinte (comerciante) e, portanto, possui logística para recolher tributos no Estado de Curitiba. Entretanto, apesar de comerciante, está adquirindo a mercadoria como consumidor final, não havendo objetivo de comercializá-la. É o caso da empresa comercial que compra computadores para integrar o seu ativo permanente.

Nesta situação optou o legislador constituinte por dividir a arrecadação entre o Estado de origem (AM) e o de destino da mercadoria (PR). Assim, no exemplo citado, o Estado de Amazonas recebe o montante equivalente à alíquota interestadual (7%) e o Estado de Paraná recebe a diferença entre a alíquota interestadual e a sua alíquota interna ( $17\% - 7\% = 10\%$ )

No segundo caso, tem-se a situação mais corriqueira, resolvida pela simples aplicação do mecanismo de débitos e créditos característico do regime da não-cumulatividade. O adquirente em Paraná é comerciante e tem o objetivo de revender a mercadoria no âmbito de sua atividade principal. É o caso da loja de informática que adquire computadores para revenda a seus clientes.

Nessa situação, o Estado de origem (AM) receberá o equivalente à alíquota interestadual (7%). O adquirente em Curitiba terá direito ao crédito decorrente do valor pago na aquisição e compensará tal valor em vendas futuras. Imagine-se que a mercadoria, adquirida por R\$ 100,00 seja revendida a R\$ 200,00. AM receberá R\$

7,00, decorrentes da aplicação da alíquota interestadual sobre a venda. Em Paraná haverá incidência do ICMS no valor de R\$ 34,00, decorrentes da aplicação da alíquota interna do Estado (17%) sobre o valor da revenda interna (R\$ 200,00). O sujeito passivo abaterá do valor a pagar o crédito que adquiriu na compra ao fornecedor em AM, resultando num valor a recolher em Paraná de R\$ 27,00.

Por fim, é importante notar que a impossibilidade de se tributar cumulativamente o ICMS em suas várias etapas (o que o torna um tributo plurifásico), faz surgir o mecanismo da compensação dos créditos pagos nas operações anteriores. Ou seja, em um primeiro momento a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de transmissão de mercadoria. Após, havendo novas transmissões de mercadorias, o ICMS incide apenas sobre o valor acrescido do bem, gerando, assim, um crédito para o comerciante.

Dessa forma, os Estados em que se situam os empreendimentos industriais responsáveis pelas etapas produtivas são favorecidos por essa sistemática de tributação na origem, eis que ficam com a maior arrecadação (CALCIOLARI, 2006).

Por outro lado, segundo Machado (2011), a Constituição anterior, em face dos problemas que decorreriam da outorga de isenções do então ICM pelos Estados-membros, estabeleceu que tais isenções seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos entes subnacionais. Nesse sentido havia a CF/1969 (art. 23, § 6º) e a Lei Complementar nº 24/1975.

Nesse mesmo sentido, dispõe a atual Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”), que estabelece que a concessão de benefícios fiscais somente será permitida mediante convênio (concordância dos demais entes estaduais).

Como se viu, há diversos preceitos legislativos unificadores das regras do ICMS, o que lhe confere o título de um tributo de caráter nacional.

Examinadas as principais características do ICMS (que, repita-se, é o principal tributo utilizado para a guerra fiscal), passaremos agora ao estudo do fenômeno conhecido por “guerra fiscal”.

## **2.2 Caracteres essenciais da guerra fiscal**

Como um dos objetivos da presente dissertação, a competição tributária que ocorre entre os Estados-membros da federação brasileira, chamada pejorativamente de “guerra fiscal”, também merece análise pormenorizada, pois é a partir de sua

evolução e contextualização é que se poderá apresentar alternativas para esse grave e “crônico” problema da federação brasileira.

### **2.2.1 Origens da guerra fiscal na federação brasileira**

De acordo com Prado; Cavalcanti (2000, p. 12), a primeira fase da guerra fiscal no Brasil se deu com a conversão do chamado imposto sobre vendas e consignações (IVC) em ICM, decorrente da reforma tributária ocorrida na metade da década de 1960, “quando se dá a disputa pelo desenvolvimento territorial das diversas unidades da federação, como resultante direta da perversa distribuição do crescimento do país”.

Nesse contexto, o governo federal, temendo as ações que poderiam ser tomadas pelos governos estaduais, uniformizou, mediante a celebração de convênios, as alíquotas do ICM para os entes federados de uma mesma região. Essa interferência do governo federal não aniquilava a autonomia dos Estados-membros, mas forçava-os a negociarem entre si as regras e limites para a concessão de benefícios fiscais via ICM (PRADO; CAVALCANTI, 2000).

Em 1970, para reduzir os conflitos existentes na federação, o governo central regulou e integrou as reuniões dos secretários estaduais da Fazenda, o que culminou, em 1975, com a criação do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), por meio da Lei Complementar nº 24<sup>97</sup>. A função atribuída a esse conselho foi a de coordenar e fiscalizar os convênios celebrados entre os Estados-membros e o Distrito Federal, com o objetivo de harmonizar as alíquotas do então ICM em todo o território nacional (PRADO; CAVALCANTI, 2000).

Essa lei impôs sanções para o caso de seu descumprimento, conforme se observa em seu art. 8º, quais sejam, a nulidade do ato e/ou lei que concedeu o benefício fiscal e a ineficácia de eventual crédito fiscal, bem como tornou exigível o imposto não pago. Porém, mesmo com a regulação da questão por meio da lei complementar 24/1975, existiram registros de concessões de incentivos fiscais nessa época, sobretudo através do diferimento (dilação) do prazo de pagamento do ICM, conforme ressaltam Prado; Cavalcanti (2000).

---

<sup>97</sup> Essa lei dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. Entre as suas principais determinações está a de que a “concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados”, como consta do art. 2º, § 2º, primeira parte.

Importante ressaltar que, embora a prática tenha se mantido após a criação do CONFAZ, houve retração dessa política pós 1975. Nessa época o principal mecanismo utilizado para estimular o investimento privado passou a ser o financiamento público dos projetos privados, onde os benefícios ocorriam, sobretudo, “nas concessões de diferimento de prazo de pagamento do ICM”, prática que persistiu até a estabilização econômica advinda com a implementação do chamado Plano Real (PRADO; CAVALCANTI, 2000, p. 13).

Já Camargo (2004) refere que durante o período da ditadura militar a guerra fiscal estava sob controle, em face do controle absoluto exercido pelo governo central, a quem cabia definir as políticas de desenvolvimento industrial e econômico.

Porém, é a partir da década de 1980 que a guerra fiscal começa a ressurgir de forma mais saliente no Brasil, em face da descentralização político-administrativa implementada pela CF, “aliado à fragilização do poder central e à perda de sua capacidade regulatória” (CAMARGO, 2004, p. 204).

Foi a vigência da Constituição Federal de 1988 e, posteriormente, de forma mais contundente com a estabilização econômica provinda da implantação do Plano Real em 1994, que ensejou a ampliação do investimento privado no país que o fenômeno da guerra fiscal ganhou força (PRADO; CAVALCANTI, 2000 e CAMARGO, 2004).

Segundo Prado; Cavalcanti (2000), a Constituição Federal de 1988, confirmou o processo de descentralização em curso desde o final da década de 70 e ampliou o grau de autonomia financeira dos governos subnacionais, o que promoveu significativa alteração na estrutura tributária da Federação brasileira, tendo em vista que, entre outras disposições, aos Estados-membros foi concedida competência para fixar, por suas próprias leis, as alíquotas do ICMS<sup>98</sup>.

### **2.2.2 Definição do fenômeno chamado “guerra fiscal”**

Calciolari (2006, p. 5), em Monografia apresentada no XI Prêmio Tesouro Nacional/2006, com precisão, denomina a chamada guerra fiscal como a “exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em

---

<sup>98</sup> Conforme já visto anteriormente, nas operações interestaduais, a competência para fixar as alíquotas do ICMS é do Senado Federal (por meio de resolução), cabendo, entretanto, aos Estados-membros e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas para operações internas.

busca de investimentos privados”, cuja implementação se dá por meio da concessão de benesses fiscais, as quais “incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro”.

Segundo Camargo (2004, p. 203), a guerra fiscal é “a generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal”.

Já para Peixoto (2007), a guerra fiscal, de acordo com o conceito construído pelos tribunais, doutrinadores e imprensa especializada é a expressão que representa metaforicamente o esforço competitivo entre pessoas políticas para que a alocação de investimentos privados seja direcionada aos seus respectivos territórios.

Conceituação mais completa e abrangente é trazida por Prado; Cavalcanti (2000, p. 11), para quem a

guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.

Por outro lado, Prado; Cavalcanti (2000) defendem que para uma correta interpretação do fenômeno da guerra fiscal devem ser levadas em consideração três dimensões: a analítica (a partir do exame do *locus* onde a competição tributária ocorre); o fato de que a guerra fiscal é utilizada como política de desenvolvimento industrial regional; e pelos aspectos tributários dos instrumentos utilizados.

Já para Ricardo Varsano (1997, p. 6),

a guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha – quando, de fato, existe algum ganho – impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação – cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição – perde.

De acordo com Costa (1999, p. 126), a guerra fiscal ocorre quando Estados-membros

se utilizam da competência exonerativa ou de mecanismos afins com o escopo de maior inclusão econômica na federação, representa o resultado prático do descrédito no exercício colegiado desta competência exonerativa, tal qual idealizado pelo texto constitucional, mas não correspondido infraconstitucionalmente. A desarmonia legislativa, tão prejudicial ao perfil nacional do ICMS, mormente em matéria exonerativa, onde mais se observam seus efeitos danosos da quebra da sua neutralidade, à evidência, veio a reboque dessa situação.

(...)

O real exercício da competência exonerativa em matéria de ICMS, encarado como “guerra fiscal” ou “guerra santa”, ao revés, está caminhando para a descentralização jurídica absoluta, grau que o Direito empiricamente não reconhece numa federação, posto que até ser atingido, provoca antes a sua dispersão.

Como se vê, no caso em estudo, os Estados-membros competem entre si utilizando como principal “arma” o ICMS, dispensando-o ou reduzindo-o, em contrariedade ao ambiente em que inseridos (Estado Federal), no qual a cooperação e a solidariedade deveriam ser a regra (CALCIOLARI, 2006).

### **2.2.3 Os efeitos e as causas determinantes da guerra fiscal**

De acordo com Calciolari (2006, p. 6), é certo que os entes privados buscam diminuir seus custos, objetivando maior lucratividade, e nesse aspecto a tributação é sempre considerada, mormente em um País em que a carga tributária é elevada. No entanto, “os custos tributários são apenas um ponto específico dos chamados ‘custos globais’ e, por vezes, quando marginalmente considerados, integrariam um segundo escalão de importância de custos”.

Ou seja, a carga tributária, de acordo com esse jurista, não é elemento determinante na alocação de investimentos privados. Ademais, conforme Calciolari (2006), os investimentos privados não sofrem aumento ou diminuição em face dos incentivos fiscais concedidos.

Ocorre que, ultrapassada a escolha de determinado país a receber o investimento privado, a guerra fiscal somente acarretará efeitos positivos sobre a economia local (especificamente em três pontos: geração de empregos, investimentos locais e prestígio político a seus governadores) (CALCIOLARI, 2006).

Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais a entidades privadas acarretará a redução da arrecadação tributária do respectivo Estado-membro, aumentando sua dependência nos repasses financeiros da União. Também diminuirá o poder de investimentos dos Estados-membros em obras de infraestrutura mais vigorosas, o que, a longo prazo, tornará a localidade menos atrativa (exceto pela diminuta tributação), inclusive para as empresas que ali já estão instaladas, que podem migrar para outros centros, em busca de melhores condições de escoamento de sua produção (CALCIOLARI, 2006).

Outrossim, a guerra fiscal também acarreta a tomada de decisões semelhantes por outros entes subnacionais, em especialmente também pela redução de alíquotas ou por mecanismos que tentam tornar ineficaz a redução da tributação implementada pelo Estado-membro “vitorioso”. Nesse último aspecto, que pode se dar por meio da não utilização de créditos do ICMS, o contra-ataque pode criar grande insegurança jurídica (CALCIOLARI, 2006).

Ademais, é preciso observar que os efeitos da guerra fiscal, em um primeiro momento, podem até parecer positivos (localmente), porém a longo prazo são ruins para toda a Federação. Isso porque os entes federados “perdedores” também serão forçados a reduzir sua arrecadação, concedendo benefícios fiscais, o que implicará maior dependência de todos os envolvidos com os repasses intergovernamentais, no caso específico no repasse da União aos Estados-membros (CALCIOLARI, 2006).

Segundo Varsano (1997, p. 10),

considerando-se empresas voltadas para o mercado interno, estimular a realocação de um empreendimento situado em outro estado é também, do ponto de vista nacional, desperdício de recursos. Troca-se bem público por lucro adicional, desnecessário para assegurar a existência do estabelecimento no País; ou, pior, admitindo-se que a localização original tenha sido corretamente escolhida, os recursos públicos renunciados são, em parte, consumidos pela ineficiência alocativa provocada por uma localização que não é a melhor. Da mesma forma, conceder redução de ICMS para empreendimentos multinacionais que se instalariam no Brasil, ainda que em outro Estado, mesmo que o incentivo não existisse, é entregar a não-residentes, em troca de nada, recursos antes utilizados para aumentar o bem-estar da população do país. Desde a ótica nacional, a redução de imposto só se justifica caso a empresa não viesse a se instalar em qualquer ponto do país sem o incentivo.

A adoção de políticas públicas de atração de investimentos, de forma unilateral, também afeta a livre-concorrência, eis que empresas situadas em outros

Estados-membros (que não possuem a mesma carga tributária) terão dificuldade em concorrer com os preços das empresas beneficiadas com incentivos fiscais (CALCIOLARI, 2006).

No entanto, mesmo diante dos efeitos causados pela guerra fiscal, a prática continua sendo largamente utilizada no Brasil, em especial porque o arranjo federativo (que é de cooperação) não é observado pelos entes federados, bem como porque a União não realiza ações efetivas para implantar políticas de desenvolvimento regionais, tampouco exerce função regulatória da concessão de incentivos fiscais<sup>99</sup>.

Nesse aspecto, é importante verificar que a CF consagra como um dos objetivos fundamentais da República a redução das desigualdades regionais (art. 3º, inciso III). Ademais, conforme destaca o Texto Constitucional, é admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, inciso I, parte final).

Quer dizer, nessas condições, a concessão de incentivos fiscais é plenamente permitida. No entanto, não se tem notícia de que práticas efetivas nesse sentido tenham sido adotadas pela União, o que deixa o caminho desobstruído para que os entes subnacionais promovam suas políticas individuais de atração de investimentos.

Outro fator determinante para que a guerra fiscal ocorra é a tributação na origem do ICMS, ou seja, o imposto é devido no local em que produzida a mercadoria, o que privilegia o Estado produtor, que fica com a maior parte da arrecadação (CALCIOLARI, 2006).

Também é importante notar, de acordo com Camargo (2004), que desde a adoção do federalismo no Brasil, “nunca se viu uma competição tão acirrada entre os entes da Federação pelos investimentos privados” como a que se constata hodiernamente, o que, segundo o citado autor, desencadeia a chamada “guerra fiscal” (CAMARGO, 2004, p. 192). Veja-se que mesmo o autor tendo chegado a

---

<sup>99</sup> De acordo com Calciolari (2006), a perda da capacidade regulatória de incentivos fiscais pela União decorre do processo de descentralização política-fiscal implementada com a CRFB/1988.

essa constatação no ano de 2004, a prática da competição tributária está em pleno uso<sup>100 101</sup>.

Note-se, porém, que as competições entre entes subnacionais na busca de investimentos privados para seus territórios não atinge apenas países subdesenvolvidos ou com graves problemas econômicos e sociais como o Brasil, mas ocorre também em países altamente desenvolvidos<sup>102</sup>, sobretudo nos organizados sob a forma federativa (CAMARGO, 2004).

Segundo Camargo (2004, p. 200), são vários os fatores que propiciam o surgimento da guerra fiscal no país. O primeiro fator é o modelo do Estado Federal adotado pela Carta Maior, que favorece a adoção de “estratégias não cooperativas entre os entes federativos”, especialmente pela ampla competência tributária que lhes é atribuída.

Ademais, a gradação da carga tributária é permitida aos entes federados, em razão da competência tributária que lhes é conferida pela Constituição Federal, mediante alterações implementadas em suas respectivas esferas de atuação (PEIXOTO, 2007).

A utilização de benefícios fiscais como meio de atração de investimentos privados é considerada medida não-cooperativa porque visa a favorecer apenas determinada região, mesmo que em conflito com o interesse geral da nação (PRADO; CAVALCANTI, 2000).

---

<sup>100</sup> Veja-se que em 2012 o Secretário Estadual do Rio de Janeiro, Julio Bueno, afirmou que 'O estado do Rio é absolutamente a favor da guerra fiscal', e revelou ainda que o Estado negocia a instalação da Microsoft. A reportagem pode ser conferida em <http://odia.ig.com.br/portal/economia/39-o-estado-do-rio-%C3%A9-absolutamente-a-favor-da-guerra-fiscal-39-diz-secret%C3%A1rio-1.426804>. Acesso em 21/05/2017.

<sup>101</sup> Já em 2017, o Secretário Estadual da Fazenda do Rio de Janeiro, Christiano Áureo, afirmou, em artigo publicado no Jornal O Globo, que “se o Rio de Janeiro vier a cancelar os incentivos, outros estados vão se beneficiar da decisão, que resultará em novo ciclo de esvaziamento estrutural da economia, aprofundando o desemprego e a recessão”. Disponível em <https://oglobo.globo.com/opiniaop/por-que-rio-entrou-na-guerra-fiscal-20734940>. Acesso em 21/05/2017.

<sup>102</sup> Segundo notícia veiculada no jornal O Globo, em 06/01/2017, “o McDonald’s anunciou mês passado a transferência das suas operações fora dos Estados Unidos para o Reino Unido. A decisão foi uma resposta da maior cadeia mundial de *fast food* às ofertas de incentivos fiscais da Inglaterra pós-Brexit e suscitou grande debate no continente europeu, que tenta se recuperar das sequelas da crise econômica. As discussões acaloradas não geraram, como tem ocorrido no Estado do Rio, acusações de irresponsabilidade em relação à postura adotada pelo Reino Unido. Pelo contrário, as críticas estão concentradas na passividade da União Europeia em não promover ações de defesa fiscal, perdendo assim arrecadação de empresas que estão transferindo seus negócios, atraídas pelos incentivos”. Disponível em <https://oglobo.globo.com/opiniaop/por-que-rio-entrou-na-guerra-fiscal-20734940>. Acesso em 21/05/2017.

No entanto, segundo Prado; Cavalcanti (2000), esse agir não-cooperativo é inerente aos componentes de um Estado Federal, não sendo o arranjo federativo o principal motivo desencadeador da guerra fiscal, mas, sim, a falta de um órgão central de regulação de conflitos ou de mitigação dos efeitos referentes à concessão de incentivos fiscais<sup>103</sup>.

Surge, então, o segundo fator que influencia a ocorrência da competição tributária entre os entes subnacionais, que é a falta de regulação e controle (efetivos) dos conflitos entre os entes subnacionais pelo governo central, conforme, inclusive, já ressaltado anteriormente.

Além disso, a atribuição do governo federal de regular e conciliar os conflitos entre os entes subnacionais<sup>104</sup> não foi até agora por ele exercitado (pelo menos não de forma eficaz, eis que já há lei – Lei Complementar nº 24/1975 - regulando a questão, porém sem efetividade concreta no controle da guerra fiscal), o que também acaba gerando a disseminação da competição tributária no país (PRADO; CAVALCANTI, 2000).

Outro fator que também viabiliza a ocorrência da guerra fiscal no Brasil, segundo Camargo (2004), é a retomada dos investimentos privados no país e, sobretudo, a estabilização econômica ocorrida com a entrada em vigor do chamado “Plano Real”, em 1994.

De acordo com Camargo (2004), inobstante a ampliação dos investimentos privados no Brasil, na década de 1990 a oferta de empregos retraiu, situação que permanece até o período atual<sup>105</sup>. Nesse contexto, a atração de empreendimentos privados para determinada localidade passou a ser disputada pelos governantes brasileiros, para fazer frente à escassez na oferta de empregos, bem como porque a atração de investimentos privados em seus territórios acaba gerando dividendos eleitorais. Diante desse duplo “benefício” proporcionado pela guerra fiscal, “é natural que os governantes sintam-se fortemente atraídos a participar ativamente da

---

<sup>103</sup> Nesse sentido, importante destacar que dentre os autores consultados para a confecção da presente dissertação, bem como em pesquisas junto à internet, não se encontrou qualquer sanção imposta pelo CONFAZ decorrente da inexistência de convênio para a concessão de benefícios fiscais.

<sup>104</sup> Decorrentes, sobretudo, das políticas implementadas para a redução das desigualdades regionais, bem como dos meios utilizados para o desenvolvimento regional (PRADO; CAVALCANTI, 2000).

<sup>105</sup> Embora relevante a questão do desemprego, esse aspecto não será objeto de estudo no presente trabalho dissertativo.

competição para que possam angariar algum benefício de imagem” (CAMARGO, 2004, p. 202).

#### 2.2.4 Como ocorre a guerra fiscal

De acordo com Peixoto (2007), a guerra fiscal ocorre também no âmbito dos Municípios, mediante a desoneração do ISS<sup>106</sup>, bem como no fornecimento de infraestrutura aos investidores privados que pretendem se instalar em seus respectivos territórios<sup>107</sup>. No entanto, segundo o autor, o maior “poder de fogo” na guerra fiscal está a cargo do ICMS, de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, mediante a concessão de diferentes tipos de benefícios fiscais, conforme se verá no presente capítulo.

Veja-se que os Estados-membros brasileiros oferecem uma diversidade de “incentivos” para que as empresas venham a alocar seus investimentos em seus respectivos territórios<sup>108 109</sup>. No entanto, o objetivo da presente dissertação é

---

<sup>106</sup> Em sua redação original, a Lei Complementar nº 116/2003 (que regulamentava o ISS mediante a instituição de normas gerais, de acordo com o comando constitucional – art. 156, § 3º, da CF) previa apenas a alíquota máxima a ser cobrada pelos Municípios (5%). No entanto, devido a guerra fiscal que se travava entre os Municípios (em escala muito menor que a dos Estados), em 29/12/2016 foi promulgada a Lei Complementar 157, que estabeleceu alíquota mínima de 2%. Atualmente, portanto, as alíquotas do ISS variam entre 2% a 5%. Além disso, a alteração legislativa estabeleceu que o ISS não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%.

<sup>107</sup> Nesse sentido, há exemplo recente do Município de Santa Cruz do Sul, que repassou a uma empresa a quantia de R\$ 700.000,00, “para a realização de serviços de infraestrutura, com terraplanagem e materiais para adequação das áreas onde serão efetuadas edificações para ampliação e incorporação do novo projeto de garrafas térmicas e isotérmicos”. Eis o teor dos arts. 1º e 2º da Lei Municipal 6.703/2013 (disponível em <http://www.camarasantacruz.rs.gov.br>. Acesso em 21/05/2017): Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a firmar Termo de Cooperação com a Metalúrgica MOR S/A, inscrita no CNPJ sob o nº 95.422.218/0001-40, com sede na BR 471 Km 132, nesta cidade, para a realização de serviços de infraestrutura, com terraplanagem e materiais para adequação das áreas onde serão efetuadas edificações para ampliação e incorporação do novo projeto de garrafas térmicas e isotérmicos (...). Art. 2º Para a execução do projeto, o Poder Executivo repassará à empresa o valor de R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais), em 07 (sete) parcelas de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) (...).

<sup>108</sup> A título ilustrativo, tem-se a Lei nº 11.211, de 23 de novembro de 1998, do Estado do Rio Grande do Sul, que destinou recursos para a implantação de complexos industriais automotivos, nos municípios de Gravataí e Guaíba, a fim de executar obras de infraestrutura dos complexos, objetivando à instalação das montadoras de veículos da General Motors e da Ford Motor Company, bem como das empresas fornecedoras de autopeças.

<sup>109</sup> Impõe-se destacar que a Lei do Rio Grande do Sul nº 11.916/2003 instituiu o FUNDOPEM, que tem como objetivo incentivar investimentos em empreendimentos industriais e

analisar os benefícios tributários – no caso específico do ICMS, razão pela qual, embora relevantes do ponto de vista econômico (eis que envolvem grandes quantias de recursos) não serão abordadas essas outras formas de atração de empresas.

Ocorre que mesmo no âmbito dos incentivos fiscais do ICMS, cada Estado-membro possui uma grande quantidade de leis que tratam do tema, o que dificulta sobremaneira uma análise pormenorizada de cada um dos institutos.

Veja-se que, no Rio Grande do Sul, um dos mecanismos criados para a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS é o chamado FUNDOPEM (Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul), cuja inserção no ordenamento jurídico ocorreu por meio da Lei nº 11.916/2013.

Exemplificativamente, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os principais benefícios fiscais concedidos, unilateralmente, pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, sem prévio convênio, no que tange ao ICMS, são: a) a outorga de isenções; b) a redução de base de cálculo; c) a redução da alíquota; d) a concessão de créditos presumidos; e) o diferimento do prazo para o recolhimento do tributo.

Em face disso, passamos agora a analisar os principais institutos que permitem a ocorrência da guerra fiscal, em especial a isenção, que é o principal instrumento utilizado, a fim de que, no próximo capítulo, sejam apontadas alternativas de combate à guerra fiscal<sup>110</sup>.

A isenção fiscal não se confunde com os institutos da imunidade, tampouco com a alíquota zero ou com as hipóteses de não incidência.

A imunidade tributária, que é uma norma negativa de competência, de acordo com Paulsen (2012, p. 227),

---

agroindustriais e de centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico que visem ao desenvolvimento sócioeconômico integrado e sustentável do Estado. Nessa legislação, que já possui diversas alterações, há uma série de benefícios previstos, tais como: financiar a instalação, ampliação, modernização ou reativação de plantas industriais e agroindustriais e de centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico; subsidiar custos financeiros incidentes nas operações de crédito vinculadas a empreendimentos industriais e agroindustriais e a centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico; dar cobertura de risco nos financiamentos de longo prazo concedidos pelas instituições financeiras estaduais.

<sup>110</sup> Segundo Costa (1999), a CF estabelece que a edição de normas jurídicas que subtraíam ou reduzam os aspectos da norma de incidência tributária são da competência dos Estados-membros. Sendo a competência tributária exoneratória de competência dos Estados-membros, tem-se, assim, o mecanismo legal que permite aos entes subnacionais praticar a guerra fiscal, a fim de realocar investimentos privados mediante a concessão de benefícios fiscais. Trata-se, segundo o autor, de falha grave do constituinte.

está no plano constitucional. Trata-se de norma que proíbe a própria instituição de tributo relativamente às situações ou pessoas imunizadas. A imunidade é norma negativa de competência tributária. Sendo imune a impostos os livros, o legislador não pode determinar que incide ICMS sobre a operação de circulação de livros, sob pena de inconstitucionalidade da lei que assim determinar ou da aplicação que assim se fizer de eventual dispositivo genérico.

Já a alíquota zero é o tributo (e portanto instituído por uma norma) que não possui expressão econômica, cuja alíquota é zero. (PAULSEN, 2012). Coêlho (2006), por sua vez, destaca que no caso da alíquota zero, há a ocorrência do fato gerador, porém não há tributo a pagar, já que a alíquota é zero.

A hipótese de não-incidência é aquela que não encontra respaldo/previsão na regra matriz de incidência tributária. Em outras palavras: é a ausência de incidência. (PAULSEN, 2012).

A isenção, por sua vez, pressupõe o exercício da competência tributária pelo ente tributante. Segundo Paulsen (2012, p. 228), “a norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo”.

Segundo Schoueri (2012, p. 616),

A doutrina tradicional apresenta a isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Ou seja: haveria, num primeiro momento, o surgimento de uma obrigação tributária, por conta da ocorrência do fato jurídico tributário para, em seguida, agir a norma de isenção, que dispensaria o pagamento do tributo.

Por outro lado, segundo Coêlho (2006, p. 849), “a isenção não exclui crédito algum, pois é fator impeditivo do nascimento da obrigação tributária, ao subtrair fato, ato ou pessoa da hipótese de incidência da norma impositiva”. As normas isentivas suspendem a incidência da norma jurídica de tributação, ou seja, são normas de não-incidência, excluindo a obrigação tributária, impedindo a ocorrência do fato gerador. Nessa linha de raciocínio, a norma de isenção incide antes da regra de tributação.

Já Machado (2011, p. 186), defende que

a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade, ela exclui o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de

incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo.

No entanto, o legislador, ao estabelecer no Código Tributário Nacional que a isenção (assim como a anistia) configura hipótese de exclusão do crédito tributário, demonstra, de forma nítida, que a isenção é, sim, dispensa legal do tributo devido. Ou seja, há que ocorrer o fato gerador, há que nascer a obrigação tributária para, então, incidir a lei isentiva.

Nesse sentido, inclusive, há que se observar que o Pretório Excelso posicionou-se no sentido de reconhecer que a isenção é dispensa legal do pagamento de um determinado imposto. Ou seja, primeiro ocorre o fato gerador, para após a lei dispensar o pagamento do tributo.<sup>111</sup>

Evidentemente que a lei isentiva estabelece tratamento diferenciado entre contribuintes e/ou para situações jurídicas semelhantes, eis que isso é da essência da norma exonerativa sem que isso revista a lei de inconstitucionalidade, haja vista o subjacente interesse público a que sempre deve visar.

No mesmo sentido, aduz Baleeiro (1974), que a isenção não é privilégio de determinadas pessoas, mas sim uma política de incentivos de determinadas atividades, que o Estado visa incrementar pela conveniência pública.

Há que se observar, outrossim, que a isenção tributária é meio de exclusão do crédito tributário (assim como a anistia<sup>112</sup>) e se consubstancia na inviabilidade de

---

<sup>111</sup> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. **A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador.** Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (ADI 286, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001).

<sup>112</sup> Conforme dispõe o art. 175 do Código Tributário Nacional: Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I - a isenção;
- II - a anistia.

constituição do crédito tributário. Ou seja, mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não ocorrerá o lançamento, tampouco o crédito tributário será constituído.

Segundo Machado (2011), a isenção e a anistia são normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Ou seja, a isenção é para o tributo. Já a anistia é para a exclusão da multa.

No caso específico da isenção, conforme já visto acima, o ente político que tem o poder de tributar, tem também a competência para instituir isenções. Segundo Harada (2001, p. 299), é “sabido e ressabido que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Só pode isentar quem tem o poder de tributar.”

No caso do ICMS, é evidente, portanto, que a competência recai sobre os Estados-membros e o Distrito Federal.

Essa competência, no entanto, possui uma restrição no próprio texto constitucional. Trata-se de uma espécie de isenção heterônoma, que permite à União conceder isenções no caso do ICMS, por meio de lei complementar. É o que prevê o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “e” da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre  
 I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 (...)  
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
 (...)  
 XII - cabe à lei complementar:  
 (...)  
 e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

---

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente

Outrossim, conforme expressas disposições legais<sup>113</sup> e constitucionais<sup>114</sup>, a isenção há de ser criada por meio de lei específica.

No que tange ao método de interpretação das leis que concedem isenção tributária, dispõe p art. 111 do CTN que se deve interpretar a lei em seu sentido literal. Segundo Torres (2006, p. 314), “a interpretação literal é a que vai até os limites da expressividade da linguagem jurídica”. Diante disso, essa interpretação literal impede a utilização, por exemplo, da analogia para obter o sentido de uma lei isentiva<sup>115</sup>.

Há que se observar também que a isenção (que exclui o crédito tributário), todavia, não afasta o cumprimento das obrigações acessórias pelo contribuinte. É o que prevê o art. 175, parágrafo único, do CTN.

Por outro lado, caso uma lei isentiva seja anulada, há de ser exigido do sujeito passivo o débito principal acrescido de juros. Nesse sentido, esclarece Torres (2006) que a concessão de isenção fiscal não gera direito adquirido ao beneficiário. Ademais, de acordo com esse autor (2006, p. 285),

será revogada [a lei isentiva] se vier a se comprovar a inexistência dos requisitos de legitimação ao favor (as condições estabelecidas em lei) ou o descumprimento dos requisitos de legitimação para a sua fruição, como acontece com a falta de pagamento das prestações do parcelamento. Revogada a moratória [isenção] cobra-se o crédito tributário acrescido de juros de mora e com a imposição de penalidade, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiro em benefício daquele.

Ademais, diferentemente do instituto da anistia, a isenção, em face do princípio da irretroatividade tributária, não atinge fatos geradores pretéritos. Ou seja, a isenção somente alcançará fatos geradores futuros (MACHADO, 2011).

Importante frisar que a lei isentiva pode estipular prazos e condições para a sua concessão. Nesse caso, não pode haver a revogação da isenção a qualquer

<sup>113</sup> CTN: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

<sup>114</sup> CF: art. 150 (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

<sup>115</sup> Nesse sentido, de acordo com Amaro (2012), assim como a exigência de um tributo não pode se dar por analogia, da mesma forma a isenção não pode ser reconhecida por meio de analogia.

tempo<sup>116</sup>. Nos demais casos de isenção (sem prazo ou não-onerosa), a regra que se aplica é a da revogabilidade plena. É o que prevê o art. 178 do CTN<sup>117</sup>.

No que tange à isenção onerosa, é necessário observar que ocorre quando concedida por prazo certo, com a imposição de condições que demandam do contribuinte determinadas ações concretas, “como a realização de investimentos, a manutenção de determinado número de empregados, etc., não poderá o legislador suprimi-la” quando o contribuinte já tiver cumprido com suas obrigações, (PAULSEN, 2012, p. 229).

Já nas isenções não-onerosas prevalece o entendimento do Supremo Tribunal Federal, para o qual, as isenções não condicionadas podem ser revogadas a qualquer tempo, respeitando-se, todavia, apenas o princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da CF)<sup>118</sup>. Esse posicionamento do Pretório Excelso baseia-se no entendimento de que revogação da isenção estaria no mesmo patamar da instituição ou majoração de tributo.

Há que se destacar, também, que a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de isenção de ICMS encontra regra específica no Texto Constitucional. De acordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, bem como o art. 150, § 6º, ambos da CF, pretendendo os entes estaduais conceder benefícios fiscais no âmbito do ICMS, deverão firmar ajustes entre si, nos termos do que dispõe a Lei Complementar nº 24/1975.

---

<sup>116</sup> A questão encontra-se pacificada na doutrina e na jurisprudência pátrias, tanto que o Supremo Tribunal Federal editou súmula acerca da questão: Súmula 544 – “a isenção tributária concedida sob condição onerosa não pode ser livremente suprimida”

<sup>117</sup> Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

<sup>118</sup> IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

Examinado o fenômeno da guerra fiscal entre entes estaduais, bem como o tributo utilizado para a sua prática, passaremos agora ao estudo das alternativas de combate a essa competição tributária.

### **3 A CIDADANIA FISCAL COMO ALTERNATIVA DE COMBATE À GUERRA FISCAL**

De acordo com Reverbel (2012), o Estado brasileiro está mais próximo de um Estado Unitário com pouca descentralização do que a um Estado federal. E isso, conforme vimos anteriormente, é facilmente verificável pelo rol de competências e receitas que foi atribuído à União. Ademais, considerando que há nítida concentração de renda com o ente federal, as políticas sociais ficam, basicamente, no controle da União, mesmo diante das inúmeras competências comuns que são atribuídas a todos os entes federados (como, por exemplo, verifica-se do art. 23 da CF).

Reverbel (2012) também ressalta que o federalismo brasileiro acaba por engessar os mecanismos de cooperação na federação, em face da centralização política-econômica da União.

No entanto, conforme refere Freitas (2016, p. 105), a autonomia conferida aos entes federados lhes permite editar normas próprias, nos limites de suas competências, o que também lhes permite atuar, em cooperação, para atender ao interesse social e ao bem comum. Evidentemente, de acordo com Reverbel (2012), desde que assim seja da vontade do ente central.

Por outro lado, ao passo que a tributação garante ao Estado a sua sobrevivência, constituindo fonte de recursos para a manutenção de políticas sociais, bem como para o cumprimento dos objetivos fundamentais insculpidos na CF (art. 3º), é certo também que na atualidade a tributação é amplamente utilizada para a intervenção do Estado na economia privada, estimulando atividades, interferindo no consumo (com alíquotas diferentes, dependendo da essencialidade da mercadoria). Esse é o caráter extrafiscal dos tributos. Trata-se de uma política tributária extrafiscal (CASTRO, 1999).

E é justamente a utilização dessa política pública que é usada como substrato jurídico para a ocorrência da guerra fiscal entre os Estados-membros da federação brasileira.

Veja-se que no Brasil a utilização desse tipo de política pública não visa à redução das desigualdades sociais e regionais, mas sobretudo o desenvolvimento de uma determinada região, independentemente do restante da federação. Trata-se

de uma conduta não-cooperativa e que, como vimos, não se encaixa dentro de um Estado Federal, tampouco em uma República, que deve ser fundada na igualdade.

Segundo Freitas (2016, p. 149),

(...) a extrafiscalidade tributária encontra sua legitimidade quando utilizada para satisfação do interesse social, político e econômico, para além da alimentação dos cofres públicos, em favor do bem comum. Se por um lado foi criada para servir como instrumento de implementação do Estado social brasileiro, por outro, causa prejuízos de toda ordem, sem contribuir, por exemplo, para a redução das desigualdades regionais, gerando impacto econômico negativo. E talvez um dos maiores prejuízos seja contribuir para a diminuição da moralidade e da ética pública, além do flagrante prejuízo à harmonia do pacto federativo.

Ademais, como vimos no capítulo anterior, a guerra fiscal é prejudicial à federação e não busca a satisfação do interesse social, mas apenas de determinada região. Nesse aspecto, diversas são as propostas para a eliminação dessa competição tributária travada entre os Estados-membros.

Antes, porém, de analisarmos o papel da cidadania (que é algo que ainda precisa ser [re]construído), passaremos à análise dos instrumentos que já estão à disposição para combater a guerra fiscal.

### **3.1 A legitimidade e a competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) no combate à guerra fiscal**

Conforme visto anteriormente, a competência para instituir e cobrar o ICMS compete aos Estados-membros e ao Distrito Federal. No entanto, essa competência encontra restrição no próprio texto constitucional, que exige, no caso específico do ICMS, a celebração de convênio para a concessão de quaisquer benefícios fiscais. É o que dispõe o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CF.

Quer dizer, bastaria que os Estados-membros e o Distrito Federal cumprissem o que dispõe a Constituição Federal para que a guerra fiscal não existisse. No entanto, como já vimos, essa parte do Texto Constitucional não é observada.

Além dessa previsão constitucional, a imposição de anuência de todos os Estados-membros no que tange à concessão de benefícios fiscais do ICMS teve origem com a Lei Complementar nº 24/1975 (fruto da reforma tributária de 1965 –

Emenda Constitucional nº 18). Essa figura – a do convênio – objetivava impedir a utilização do então ICM como um tributo extrafiscal.

Veja-se que em sua origem o ICM possuía o mesmo fato gerador do IPI (imposto sobre produtos industrializados), que hoje é um tributo federal. Como se vê, a gênese do ICMS demonstra seu caráter nacional (BALEEIRO, 1974, p. 199).

E foi justamente esse perfil nacional do ICMS (na época ICM) que fez surgir a necessidade de impor limites à competência exonerativa dos Estados-membros.

Nesse sentido, Coêlho (2006) leciona que desde a sua origem o ICM era um imposto com nítido caráter nacional, especialmente em função de seu caráter não cumulativo, o que lhe deveria ter alçado à competência da União. No entanto, foi justamente esse caráter nacional que impôs ao Governo Central a obrigação de restringir a competência dos Estados-membros, a fim de que fosse submetido a um regramento uniforme em toda a federação, especialmente por leis complementares e resoluções do Senado, com o intuito de evitar políticas regionais autônomas, bem como a utilização do tributo com fins extrafiscais. Nesse sentido, conforme destaca o autor, a União acabou, diante da natureza do ICM (hoje ICMS), criando uma espécie de convívio forçado entre os Estados-membros.

Ademais, conforme se extrai das razões utilizadas para o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4635, cuja relatoria foi do Ministro Celso de Mello:

Tratando-se do ICMS – e tal como unanimemente enfatizado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 930-MC/MA, Rel. Min. CELSO DE MELLO –, a Constituição delineou-lhe, no que concerne ao exercício, pelo Estado-membro, de sua competência exonerativa, um regime jurídico-tributário próprio e estrito, com disciplina normativa exorbitante daquela peculiar às demais espécies tributárias. (...) Isso significa que o Estado-membro sofre importantes restrições de índole constitucional no que concerne ao regramento peculiar ao ICMS, notadamente quanto ao uso das técnicas de exoneração tributária.

Atualmente, sobretudo em face da ausência de regulamentação dos convênios pela Lei Complementar nº 87/1996, considera-se vigente (e, portanto, recepcionada pela Constituição Federal de 1988) a Lei Complementar nº 24/1975. Ademais, a restrição imposta pela CF à competência tributária dos Estados-

membros e do Distrito Federal é considerada plenamente válida (constitucional) pelo Pretório Excelso<sup>119</sup>.

Ademais, é uníssono o entendimento do STF acerca da necessidade de observância da Lei Complementar nº 24/1975 para a concessão de qualquer tipo de exoneração tributário o âmbito do ICMS. Portanto, no Brasil, atualmente, não é cabível que um Estado-membro (ou o Distrito Federal), de forma unilateral, concedam benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

Estabelecidas essas premissas, cabe agora explicitar de que forma ocorrem esses convênios.

Os convênios previstos na Lei Complementar nº 24/1975 são celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), o qual, conforme estabelece o seu regimento interno, “tem por finalidade promover ações necessárias

---

<sup>119</sup> Nesse sentido, há diversos julgados, dos quais, cabe destacar a ementa do Recurso Extraordinário nº 637959, que bem representa essa posição da Suprema Corte:  
Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE CONVÊNIO PRÉVIO À EDIÇÃO DA LEI QUE VEICULA O FAVOR FISCAL. REQUISITO INDISPENSÁVEL À VALIDADE JURÍDICO- CONSTITUCIONAL DO BENEFÍCIO. IRRELEVÂNCIA DA DATA DE INÍCIO DA PRODUÇÃO DE EFEITOS PLENOS DA NORMA. 1. A concessão de benefícios fiscais concernentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS pressupõe a prévia elaboração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, consoante o disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição do Brasil. 2. A elaboração do convênio entre os entes federados deve preceder à edição da lei que conceda os benefícios fiscais, pouco importando em qual momento haverá a produção de efeitos plenos da norma. Isso porque a deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal é requisito constitucional de validade do benefício, cuja inobservância acaba por inquiná-lo desde o nascedouro. Precedentes: ADI 1.247 – MC, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 08.09.95, e ADI 2.357-MC, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ 07.11.03, verbis: “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI Nº 11.557, DE 19 DE SETEMBRO DE 2000, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS PARA OS MEDICAMENTOS GENÉRICOS. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 61, § 1º, II, B; E 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, g, do texto constitucional.” 3. Destarte, a discussão sobre o momento a partir do qual a lei editada antes da celebração de convênio produzirá efeitos plenos é irrelevante para aferir a validade jurídico-constitucional do diploma instituidor do benefício fiscal. A formalização do convênio deve preceder a edição da lei. Precedentes: ADIs 2.688 e 3.794, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, ADIs 3.664, 3.803 e 4.152, Relator o Ministro Cezar Peluso, e ADI 2.549, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, todas julgadas no dia 1º de junho de 2011. 4. In casu, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, desconsiderando o momento da produção de efeitos plenos da lei, declarou a inconstitucionalidade do texto normativo distrital que veiculou benefício fiscal concernente ao ICMS antes da elaboração de convênio entre os entes federativos que autorizassem a concessão do 'favor fiscal'. Incensurável, portanto, o provimento judicial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal”.<sup>120</sup>

No CONFAZ, representa a União o Ministro da Fazenda. Os Estados-membros e o Distrito Federal, por sua vez, são representados pelos respectivos Secretários de Fazenda<sup>121</sup>.

No que releva para os objetivos da presente dissertação, é importante esclarecer que sua competência, de acordo com o mandamento constitucional (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g) e a Lei Complementar nº 24/1975, está prevista no art. 3, inciso I, do Convênio nº 133/1997.

Outro aspecto interessante de se destacar é que o convênio somente será aprovado se contar com a anuência de todos os integrantes do CONFAZ. É o que estabelece o art. 2º, § 2º, da LC nº 24/75.

Já no art. 1º da LC nº 24/1975 estão previstos os benefícios fiscais que são abrangidos pela necessidade de convênio. Quer dizer, dependem de celebração de convênio (ou seja, não podem ser concedidos de forma unilateral) os seguintes benefícios fiscais: 1) quaisquer isenções do ICMS; 2) redução da base de cálculo; 2) a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; 3) a concessão de créditos presumidos; 4) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, possui uma lista de benefícios mais especificada, dos quais, exemplificativamente, podemos elencar: 1) outorga de isenções; 2) redução da base de cálculo ou alíquota; 3) concessão de créditos presumidos; 4) dispensa de obrigações acessórias; 5) diferimento do prazo para pagamento do tributo; 6) cancelamento de notificações fiscais<sup>122</sup>.

Além de todo o procedimento a ser observado, a Lei Complementar nº 24/1975 estabelece que a inobservância de seus dispositivos acarretará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito por venturas gerados<sup>123</sup>. A transgressão à referida

---

<sup>120</sup> Art. 1º do Convênio 133/1997.

<sup>121</sup> Art. 2º do Convênio 133/1997.

<sup>122</sup> Nesse sentido, ver Agravo Regimental na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.635/SP (que será objeto de análise no próximo item).

<sup>123</sup> Nesse sentido, dispõe o art. 8º: Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

norma também pode acarretar a suspensão de repasses, com o Fundo de Participação dos Estados.

Pelo que se observa do sítio do CONFAZ, anualmente são realizados dezenas de convênios<sup>124</sup>.

No entanto, mesmo a legislação infraconstitucional contendo todos os mecanismos para evitar a chamada guerra fiscal, conforme se verá a seguir, são inúmeros os processos que chegam ao STF justamente porque as regras da Lei Complementar nº 24/1975 não foram observadas.

Ademais, não se tem notícia da aplicação das penalidades previstas na Lei Complementar nº 24/1975, o que indica que mesmo os Estados-membros prejudicados acabam sendo coniventes com a guerra fiscal.

Diante do desrespeito ao ordenamento jurídico, há diversos julgados acerca do tema junto ao Supremo Tribunal Federal, que será objeto de análise no próximo item.

### **3.2 O Supremo Tribunal Federal e a guerra fiscal**

Especialmente no contexto brasileiro, o Poder Judiciário vem exercendo um papel de extrema relevância, fruto, inclusive, do patamar que lhe é conferido pela CF (art. 2º). Além de estar em igualdade com os demais poderes instituídos (Executivo e Legislativo), o Judiciário, com a Constituição Federal de 1988, tornou-se um poder independente, o que lhe está garantido por cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inciso III).

Pelo ordenamento jurídico brasileiro, foi conferida ao Judiciário a responsabilidade de por fim, de maneira definitiva, aos conflitos intersubjetivos e, sobretudo, o dever de garantir a integridade da ordem jurídica. Ou seja, o Poder Judiciário possui uma função típica, inerente à sua natureza, que a é a jurisdicional.

A jurisdição é

---

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

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

<sup>124</sup> Em 2015, foram 186 convênios firmados. Já em 2016, foram 143 convênios firmados. Fonte: [www.confaz.gov.br](http://www.confaz.gov.br).

uma das funções do Estado, mediante a qual este se substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação do conflito que os envolve, com justiça. Essa pacificação é feita mediante a atuação da vontade do direito objetivo que rege o caso apresentado em concreto para ser solucionado; e o Estado desempenha essa função sempre mediante o processo, seja expressando imperativamente o preceito (através de uma sentença de mérito), seja realizando no mundo das coisas o que o preceito estabelece (através da execução forçada). (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 1996, p. 129).

Essa função jurisdicional possui três principais características, quais sejam: a lide, a inércia e a definitividade (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 1996).

A lide se caracteriza por ser uma pretensão resistida, o que leva uma das partes a se socorrer do Poder Judiciário para que esse diga o direito aplicável ao caso em discussão. Ou seja, havendo lesão ou ameaça a direito (art. 5º, inciso XXXV, da CF), o prejudicado pode buscar apoio no Poder Judiciário, o qual, substituindo a vontade das partes, resolverá o conflito, pacificando a questão.

A inércia significa que o Judiciário só se manifesta mediante provocação.

Por fim, a definitividade significa que a decisão oriunda do Poder Judiciário é a única que tem força para se tornar imutável, sob o manto da chamada coisa julgada.

Dentre as atribuições conferidas ao Poder Judiciário, talvez a de maior relevância, pelo menos para a manutenção e ordem do Estado Democrático de Direito, seja a de guardião da Constituição Federal, cujo órgão de cúpula é o Supremo Tribunal Federal (art. 102, *caput*, da CF<sup>125</sup>).

Nesse sentido, o principal veículo utilizado para a discussão da guerra fiscal - no âmbito do ICMS - é a chamada ação direta de inconstitucionalidade (ADI)<sup>126</sup>. Conforme se verá a seguir, há um grande número de ações junto ao STF acerca da temática.

Ocorre que o controle abstrato de constitucionalidade exercido pelo Pretório Excelso é conferido a poucos legitimados (o que torna o instrumento processual extremamente seletivo). Conforme dispõe o art. 103 da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/2004, possuem legitimidade para propor a ADI: 1º) o Presidente da República; 2º) a Mesa do Senado Federal; 3º) a Mesa da

<sup>125</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: (...)

<sup>126</sup> Em pesquisa junto ao sítio do STF, não se verificou a existência de recurso extraordinário (em controle difuso de constitucionalidade) acerca do tema “guerra fiscal”.

Câmara dos Deputados; 4º) a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; 5º) o Governador de Estado ou do Distrito Federal; 6º) o Procurador-Geral da República; 7º) o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; 8º) partido político com representação no Congresso Nacional; 9º) confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Quer dizer, não é qualquer cidadão que tem a capacidade de levar a discussão sobre o desrespeito à CF ao STF.

Porém, mesmo diante dessa realidade, o STF já possui um posicionamento firmado acerca do tema “guerra fiscal”, especialmente quanto à necessidade de prévia celebração de convênio, conforme se verá a seguir.

O Supremo Tribunal Federal (STF), até o momento não possui súmula vinculante<sup>127 128</sup> sobre o assunto, mas, conforme pesquisa realizada junto ao sítio do STF, a questão parece já estar suficientemente definida (pelo menos enquanto se mantiver a atual composição dos membros da Suprema Corte).

Conforme já asseverado no item anterior (que tratou da competência do CONFAZ), o Supremo Tribunal Federal possui uma lista de benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS que ofendem a CF: 1) outorga de isenções; 2) redução da base de cálculo ou alíquota; 3) concessão de créditos presumidos; 4)

---

<sup>127</sup> Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

<sup>128</sup> O Ministro Gilmar Mendes chegou até criar uma proposta de Súmula Vinculante (a de nº 69), porém a proposição não teve prosseguimento na Corte. Veja o teor da redação proposta: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”. No entanto, repita-se, a referida proposta de súmula vinculante até o momento não foi aprovada, quiçá jamais será aprovada.

dispensa de obrigações acessórias; 5) diferimento do prazo para pagamento do tributo; 6) cancelamento de notificações fiscais.

A concessão de isenções fiscais no âmbito do ICMS já foi considerada inconstitucional em diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidades<sup>129</sup>.

As reduções de base de cálculo do ICMS também são consideradas benefícios fiscais pelo STF e, diante disso, necessitam de convênio nos termos do que preceitua ao art. 155 da CF e a Lei Complementar nº 24/1975<sup>130</sup>.

No mesmo sentido, são inconstitucionais as reduções de alíquota do ICMS sem prévio convênio no âmbito do CONFAZ<sup>131</sup>.

A outorga de créditos presumidos do ICMS também é inconstitucional, pois constitui benesse tributária<sup>132</sup>.

A dispensa de obrigações acessórias, o diferimento do prazo para pagamento do ICMS e o cancelamento de notificações fiscais também são inconstitucionais se desprovida de prévio convênio<sup>133</sup>.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, será agora analisado um julgado que demonstra o objeto da discussão e as razões pelas quais o Pretório Excelso, diuturnamente, tem rechaçado diversos benefícios fiscais concedidos pelos Estados-membros (e também pelo Distrito Federal) sem prévia anuência dos demais entes estaduais.

<sup>129</sup> - ADI 260/SC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO; - ADI 286/RO, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA; - ADI 1.247/PA, Rel. Min. DIAS TOFFOLI; - ADI 1.308/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE; - ADI 1.522-MC/RJ, Rel. Min. SYDNEY SANCHES; - ADI 2.155-MC/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES; - ADI 2.376/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; - ADI 2.377-MC/MG, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE; - ADI 2.439/MS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO; - ADI 2.688/PR Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA; - ADI 3.312/MT, Rel. Min. EROS GRAU; - ADI 3.702/ES, Rel. Min. EROS GRAU; - ADI 3.794/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA.

<sup>130</sup> - ADI 84/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO; - ADI 2.548/PR, Rel. Min. GILMAR MENDES; - ADI 4.152/SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO; - ADI 4.457/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO.

<sup>131</sup> - ADI 1.587/DF, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI; - ADI 2.021-MC/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA; - ADI 3.246/PA, Rel. Min. AYRES BRITTO; - ADI 3.413/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; - ADI 3.674/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; - ADI 3.936-MC/PR, Rel. Min. ROSA WEBER.

<sup>132</sup> - ADI 902-MC/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; - ADI 1.999-MC/SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI; - ADI 2.157-MC/BA, Rel. Min. MOREIRA ALVES; - ADI 2.352-MC/ES, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE; - ADI 2.458--MC/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO; - ADI 3.664/RJ, Rel. Min. CEZAR PELUSO; - ADI 3.803/PR, Rel. Min. CEZAR PELUSO.

<sup>133</sup> - ADI 2.906/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO; - ADI 1.179/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO; - ADI 2.345/SC, Rel. Min. CEZAR PELUSO.

### 3.2.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481

A ADI nº 4.481 foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI)<sup>134</sup> em 03/11/2010, tendo sido julgada pelo Plenário do STF em 11/03/2015.

Os dispositivos impugnados na ADI pertenciam à Lei nº 14.985/2006<sup>135</sup> do Estado do Paraná: artigos 1º a 8º, bem como o art. 11. No que tange ao art. 1º, houve também impugnação da redação dada pela Lei Estadual nº 15.467/2007.

Conforme se observa do art. 1º, a Lei Estadual estabeleceu hipóteses de suspensão do pagamento do ICMS. Os demais artigos impugnados, tratam da concessão de crédito presumido. Por fim, o art. 11, especialmente o seu inciso II, autoriza o Poder Executivo paranaense a conceder “outros benefícios” às empresas locais como forma de compensar a “concorrência desleal provocada por favores concedidos à importação de mercadorias e bens por outras Unidades da Federação”.

Como se vê, é nítida a competição tributária (guerra fiscal) que o Estado do Paraná quis travar com os demais entes estaduais. Ou seja, além de conceder isenção do pagamento de ICMS (para aqueles que se utilizassem de seus portos e aeroportos para a importação de mercadorias), a referida Unidade da Federação estabeleceu que quaisquer outros benefícios fiscais poderiam ser concedidos às empresas paranaenses com o objetivo de fazer frente à “concorrência desleal” de outros entes federados (que supostamente também concedessem benefícios fiscais às empresas do mesmo ramo).

A irrisignação da Confederação Nacional da Indústria decorre da ausência de deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal quanto à instituição dos benefícios fiscais relativos ao ICMS, o que segundo alegou viola o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CF.

No acórdão, o relator aduz que a deliberação entre os Estados-membros como condição para o deferimento de benefícios fiscais no âmbito do ICMS é incontestável (e necessária), a teor do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CF, conforme entendimento consolidado do STF, especialmente das ADIs 4276, 4152 e 3702.

---

<sup>134</sup> A legitimidade, conforme vimos acima, consta do art. 103, inciso IX, da CF.

<sup>135</sup> Sancionada em 06/01/2006.

Refere, ainda, que a exigência constitucional baseia-se na preservação do equilíbrio tributário entre os entes da federação, “dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção do pacto federativo”. Argumenta, ainda, que se fosse lícito a cada Estado-membro 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”. Aduz também que a exigência constitucional “restou satisfeita com a recepção, pela Constituição de 1988, da Lei Complementar nº 24/75”.

### **3.2.2 As razões constantes na proposta de Súmula Vinculante nº 69**

Além da violação à expressa disposição constitucional, art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, que torna inconstitucionais as normas estaduais que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS que não possuem aprovação junto ao CONFAZ, o STF entende que a concessão de benefícios de forma unilateral ofende o princípio federativo (art. 1º da CF), ou seja, a forma federativa do Estado brasileiro.

Outrossim, surge a proposta porque, mesmo o STF possuindo entendimento pacífico acerca da inconstitucionalidade da guerra fiscal, há anos que as ações se multiplicam no âmbito do Pretório Excelso.

Ademais, conforme consta do texto da proposta de súmula vinculante, “a adoção da forma federativa de Estado assegura à União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal autonomia legislativa, administrativa e financeira, que deve ser exercida dentro dos limites estabelecidos no texto constitucional”.

Isso significa que os Estados-membros devem obedecer à limitação constitucional de sua competência tributária no que se refere ao ICMS. Sobretudo porque a disciplina desse tributo merece tratamento uniforme, em especial no tocante às hipóteses de concessão de benefícios, eis que possui nítido caráter nacional, sendo, inclusive, exaustivamente disciplinado no art. 155, § 2º, da Lei Fundamental.

No entanto, diante de tudo o que se viu, porque o Supremo Tribunal Federal não consegue dar fim à guerra fiscal? Primeiro, porque são poucos os legitimados a ingressar com as ações de declaratórias de inconstitucionalidade. Segundo, porque o processo judicial é moroso, sendo que, muitas vezes, quando o caso é julgado, os

efeitos da guerra fiscal já estão sedimentados, não havendo mais como retornar ao *status quo*.

Isso, inclusive, já foi percebido no Supremo Tribunal Federal. Considerando a importância da temática, destaca-se trecho do voto do Ministro Marco Aurélio nos autos da ADI 4481:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, o pano de fundo é estreme de dúvidas: a guerra fiscal. O que havia quando da edição da lei? Jurisprudência pacificada do Supremo sobre a inviabilidade de outorga de benefício fiscal, sem o convênio previsto na Carta da República. Mas, não vingou no Brasil o império da lei, vingou no Brasil o critério de plantão, o interesse político, que não é o interesse político institucional, voltado ao avanço, à busca de dias melhores. Editou-se, em um Estado dos mais respeitáveis em termos de cultura, uma lei que, de forma escancarada – tanto que a decisão quanto à matéria de fundo mostrou-se unânime, não houve voz dissonante –, menosprezando inúmeros pronunciamentos do Supremo, implicou a guerra fiscal.

Está ficando muito fácil editar diplomas legais à margem da Constituição Federal, porque depois, em passo seguinte, há o concerto do Supremo; mas concerto não com "s", o concerto com "c". Dá-se, naquele período, o dito pelo não dito, salva-se a lei em detrimento da Carta da República, como se esta tivesse ficado em suspenso no período, não vigorasse no território nacional. E me assusta muito que se vem, passo a passo, generalizando o instituto da modulação, a ponto de cogitar-se desse instituto quanto a algo que foi mais do que sinalizado – apenas não houve a edição de verbete de súmula pelo Supremo.

Presidente, não se tem como deixar de pagar um preço que, a meu ver, é módico, por viver-se num Estado Democrático de Direito, que é o preço a direcionar à observância irrestrita dos ditames constitucionais, a menos que se diga que a Constituição não é rígida, é uma Constituição flexível, que pode ser colocada em segundo plano. Dir-se-á que foram beneficiados contribuintes. Esses contribuintes tiveram uma situação jurídica aperfeiçoada? Não, acabou de assentar o Supremo, de certificar o Supremo, no que colou à lei do Estado do Paraná a pecha de inconstitucional. O que a Carta da República protege, em cláusula pétreia, é a situação jurídica aperfeiçoada, e apenas se diz que a situação é aperfeiçoada quando harmônica com a ordem jurídica. E capitaneando essa ordem jurídica ainda se tem a muito pouco amada, por Estados, ante as conveniências governamentais reinantes, a Constituição Federal.

Fico a imaginar em que caso se deixará de modular a decisão, se, num caso em que houve o desrespeito flagrante, frontal à Constituição, mais do que isso, a reiterados pronunciamentos do Supremo, é implementada a modulação.

Não sei se sou compelido a pedir vênias para divergir, mas não vou pedir. É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação.

Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo.

Como se vê, mesmo Supremo Tribunal Federal não consegue acabar com a guerra fiscal, como ficou expresso no voto do Ministro Marco Aurélio, justamente em razão da demora do processo judicial.

Diante disso é que se pressupõe outra alternativa no combate à guerra fiscal, sendo este o caráter inovador da presente dissertação: que é a cidadania ativa ou cidadania fiscal.

### **3.3 A cidadania e seu papel no combate à guerra fiscal**

Não há dúvida de que a guerra fiscal é danosa ao pacto federativo estabelecido pela CF, criando o imperativo de que o desenvolvimento econômico de uma determinada região fique atrelado à concessão de diversos tipos de benefícios fiscais, dentre os quais se destaca a isenção tributária do ICMS. Não bastasse isso, trata-se de uma política tributária extrafiscal que não observa o princípio republicano, tampouco o federalismo adotado na CF.

Também já vimos as duas principais alternativas que existem para o combate a essa competição tributária entre os Estados-membros, as quais, contudo, não se mostram eficazes para o combate à guerra fiscal.

Diante disso tudo, agora, parte-se para a análise da cidadania, a fim de que ao final deste capítulo possamos verificar se uma cidadania ativa e engajada com a criação e controle das políticas públicas tributárias pode ajudar a enfrentar (diminuindo ou quem sabe extinguindo) a guerra fiscal travada pelos entes federados subnacionais.

#### **3.3.1 Origem, evolução e os caracteres da cidadania**

No aspecto histórico, o surgimento da cidadania está vinculado à burguesia, que buscava romper a dominação imposta pelo feudalismo. Ou seja, por esse aspecto, pode-se atribuir o surgimento da cidadania ao mercantilismo, isto é, ao interesse da burguesia na construção/fortalecimento de suas relações comerciais (CORRÊA, 2000).

Por outro lado, a noção de cidadania também possui estreita ligação com o surgimento dos direitos humanos. Nesse sentido, num primeiro momento, a noção

de cidadania estava atrelada ao direito à liberdade. Ou seja, se pretendia limitar a atuação do Estado sobre os cidadãos, garantido-lhes, sobretudo, liberdade econômica individual, que antes era impedida pelo feudalismo (CORRÊA, 2000).

Segundo Gorczewski (2011, p. 194), os direitos de cidadania, que são de competência do Estado, objetivam “minimizar a distância entre fracos e fortes, garantindo-lhes os mesmos direitos. Já os direitos humanos estão numa área livre de intervenção estatal e refere-se, essencialmente, aos bens inerentes à vida”.

Já Limberger (2014, p. 310) afirma que a “origem do conceito de cidadania se encontra relacionada à questão da nacionalidade. Ser cidadão equivalia a ser nacional de um Estado”.

Como se vê, mesmo a origem do conceito de cidadania não encontra consenso entre os estudiosos da matéria. Tanto é assim que Silva (2014) refere que a cidadania pode ser compreendida de diversos ângulos, a depender das condições históricas, jurídicas e sociais da sociedade, razão pela qual não existe um conceito certo ou errado de cidadania, mas uma compreensão de acordo com o local em que é utilizada.

A partir daí, surge o conceito moderno de cidadania. Ou seja, “a cidadania enquanto igualdade humana básica da participação na sociedade, concretizada através da aquisição de direitos”, associada ao direito de participação integral na comunidade (CORRÊA, 2000, p. 212).

Dessa forma, “no contrato moderno”, os homens são vistos como livres e iguais num *status* uniforme de cidadania, que visa possibilitar seu ingresso no mercantilismo (CORRÊA, 2000, p. 213).

No entanto, segundo Corrêa (2000), foi efetivamente com a evolução dos direitos humanos que se desenvolveu a noção moderna de cidadania. De início, com a consagração dos direitos civis (liberdade individual). Após, com a garantia dos direitos políticos (ou seja, com a possibilidade de participação dos indivíduos na construção da vontade estatal). Por fim, no que tange ao aspecto social, com a consagração de diversos direitos sociais, ligados ao bem-estar econômico e social.

No que tange à definição do termo “cidadania”, há que se ressaltar que na última década do século XX, muitos foram os estudos sobre o conceito de cidadania (enquanto direito a ter direitos). As três principais vertentes teóricas que abordaram a noção de cidadania foram: 1) a teoria de Marshall, 2) a teoria de Tocqueville e de Durkheim; e 3) a teoria marxista/gramsciana (VIEIRA, 2001).

A primeira teoria sociológica sobre cidadania que se tornou clássica foi a de Marshall, segundo a qual o cidadão teria direitos e deveres inerentes à sua própria condição (ou seja, foi o primeiro teórico a estabelecer direitos e deveres na condição de cidadão). Essa teoria estabeleceu uma tipologia dos direitos humanos: direitos civis (conquistados no século XVIII), direitos políticos (conquistados no século XIX) e os direitos sociais (conquistados no século XX). Os dois primeiros são também chamados como direitos de primeira, enquanto que os direitos sociais são denominados de direitos de segunda geração<sup>136</sup> (VIEIRA, 2001).

Já a teoria de Tocqueville e Durkheim apontavam que a cidadania não era apenas o que está delegado pela lei, eis que os cidadãos possuíam uma virtude cívica própria da sociedade civil, para além dos limites da lei. Sendo assim, este conceito de cidadania se abria para o voluntariado e a todos os tipos de formações da sociedade civil, como as ONGs (organizações não governamentais), por exemplo (VIEIRA, 2001).

Já as teorias marxistas, por sua vez, apontam para a reconstituição da sociedade civil. Inicialmente, a sociedade civil abrangia todas as organizações e atividades fora do Estado. Porém, é com Gramsci que ocorre a mudança de paradigma, passando a existir uma cisão entre Estado, mercado e sociedade civil, com ênfase na proteção dos abusos do Estado e do mercado. Essa teoria foi entendida como intermediária entre as teorias de Marshall e Durkheim, eis que na primeira a ênfase está nos direitos e na segunda teoria é evidenciada uma espécie de obrigação (chamada de virtude cívica) da sociedade civil e uma maior isenção do Estado. Já a terceira teoria (marxista/gramsciana) ocorre um equilíbrio maior entre direitos (garantidos pelo Estado) e os deveres (que são atribuídos à sociedade civil) (VIEIRA, 2001).

Abordadas as três principais vertentes teóricas que deram início ao estudo da noção de cidadania, impõe-se a análise dos elementos que definem a cidadania.

Importante destacar, também, que, de início, a cidadania era um privilégio das elites, dos homens ricos e possuidores de bens (burguesia), o que englobava a minoria das pessoas (lembrando que estavam também excluídos as mulheres, os escravos e as pessoas sem bens). Ocorre que foi somente após algum tempo que a

---

<sup>136</sup> A classificação dos direitos humanos em gerações possui várias divergências. No entanto, por não se enquadrar nos objetivos da presente dissertação, as demais classificações não serão objeto de análise.

cidadania começou, timidamente, a ser estendida aos residentes de um país, sem que houvesse a imposição de requisitos (de gênero ou financeiros) (VIEIRA, 2001).

Já os elementos que definem a cidadania são quatro: 1) pertença (interna x externa), 2) direitos e deveres (ativos e passivos), 3) caráter legal e universal e, 4) a noção de igualdade (VIEIRA, 2001).

Ou seja, a cidadania é definida como pertença a um Estado-nação, um limite territorial que seria a chamada pertença interna (sendo possível a grupos estigmatizados residentes serem reconhecidos e possuírem direitos como cidadãos); e a pertença externa que seria a possibilidade de um estrangeiro obter entrada e naturalização a fim de conquistar a cidadania.

No que tange à distinção entre direitos e deveres ativos e passivos, segundo Vieira (2001), podem ser conceituados como os direitos legalmente dados e limitados (direitos passivos) e a possibilidade de participação e influência no sistema político (que seriam os chamados direitos ativos).

Outro elemento da cidadania, segundo Vieira (2001), é que esta não é algo informal e particularista (contextual), mas sim um direito garantido por lei, universal e de forma igualitária.

Por fim, no que tange ao elemento “igualdade”, segundo Vieira (2001), trata-se do equilíbrio entre direitos e deveres de todos os cidadãos, ou seja, na concessão de direitos e deveres na mesma proporção a todos os cidadãos. Segundo o autor, não basta a ampliação de direitos (com a continuação da lógica vertical de dominação das elites). É necessário que os direitos e deveres sejam conferidos e garantidos de forma igualitária entre os cidadãos.

Na contemporaneidade, segundo Vieira (2001), há diversas possibilidades de gradação da cidadania (múltiplas cidadanias): vida em comunidade, Estado-nação e esfera global. A cidadania não é mais vista como um conjunto de direitos formais, mas como uma forma de incorporar indivíduos e grupos no contexto social. Para tanto, faz-se necessário a criação de um sistema de instituições que permitam a garantia desses direitos da cidadania, seja por meio da garantia de direitos a grupos sociais ou por meio da garantia da participação política dos cidadãos, como a mais alta forma de humanidade e unidade social (VIEIRA, 2001).

Outrossim, para alcançar uma democracia mais participativa (o que possui influência direta sobre a decisão das políticas públicas de atração de investimentos privados, cujo principal instrumento é a concessão de benefícios fiscais no âmbito do

ICMS), torna-se necessário o efetivo exercício da cidadania na sociedade. Mas, ser considerado cidadão, nem sempre garante essa participação, até porque o conceito se encontra muito mais atrelado a direitos e garantias pré-estabelecidas do que ao exercício popular do poder.

A partir dessa constatação, pode-se averiguar a existência das principais definições do que seria a cidadania (ao lado daqueles elementos já vistos acima), destacando-se a que vincula o indivíduo juridicamente a um Estado e, outra, que o estabelece como titular de direitos em relação ao mesmo, ou aos demais componentes da sociedade política, para, finalmente, chegar-se a almejada cidadania participativa.

Certo que para alcançar uma democracia participativa, é necessário pleno exercício da cidadania na sociedade. Isso porque ser considerado cidadão nem sempre garante, por si só, a participação almejada na formação da vontade política. Ademais, o sentimento de participação ativa do cidadão se apresenta como uma forma moderna do exercício da cidadania, em especial para a defesa dos interesses coletivos. É por isso que, como muito bem assevera BONAVIDES (2001, p. 34),

A chave constitucional do futuro entre nós reside, pois, na democracia participativa, que faz soberano o cidadão-povo, o cidadão-governante, o cidadão-nação, o cidadão titular efetivo de um poder invariavelmente superior e, não raro, supremo e decisivo. O cidadão, nesse sistema, é, portanto, o povo, a soberania, a nação, o governo.

Nesse contexto, a atual cidadania não se reveste apenas de direitos (sejam eles civis, políticos ou sociais), mas sim de uma efetiva participação da sociedade na tomada de decisões pelos órgãos estatais, o que, evidentemente, impõe a criação de espaços políticos para os cidadãos participarem (CORRÊA, 2000).

Segundo Corrêa (2000, p. 217),

A cidadania significa a realização democrática de uma sociedade, compartilhada por todos os indivíduos ao ponto de garantir a todos o acesso ao espaço público e condições de sobrevivência digna, tendo como valor-fonte a plenitude da vida. Isso exige organização e articulação política da população voltada para a superação da exclusão existente.

Pelo que se vê, a noção de cidadania decorre muito mais de um processo de construção dos direitos humanos do que a um conceito específico. É muito mais uma construção histórica do que uma simples expressão.

A doutrina constitucionalista moderna define, de forma simplista, a cidadania como direito a ter direitos, a pertencer a um Estado-nação, o qual confere proteção a seus cidadãos. (COVRE, 1995). Segundo Covre (1995, p. 9), “podemos afirmar que ser cidadão significa ter direitos e deveres, ser súdito e ser soberano”.

No entanto, pelo que se viu acima, a cidadania não está apenas atrelada ao seu aspecto passivo (direito a ter direitos), mas impõe também o direito-dever de os cidadãos participarem na formação da vontade do Estado, mediante a utilização de espaços públicos destinados a especificamente para esse mister.

Essa parece ser o atual desafio da cidadania, que também se preocupa com a garantia dos direitos conquistados (VIEIRA, 2001).

No entanto, essa tarefa (a de ocupar os espaços públicos de deliberação da vontade estatal) não parece ser fácil, eis que depende de uma atitude ativa de seus cidadãos, bem como a superação de um pensamento individualista para uma ideologia coletiva, que visa não apenas o bem-estar local/individual, mas de toda a comunidade.

Aqui, mais uma vez se utilizando de dados históricos, a fraternidade que iluminou a Revolução Francesa (e que também contribui para a conformação da cidadania) deve ser utilizada como farol/norte, especialmente no que tange à ocupação dos espaços públicos de tomada de decisões políticas (VIEIRA, 2001).

Nesse contexto, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou uma série de direitos que conferem poder aos cidadãos (cidadania ativa). Há por exemplo, a possibilidade de referendo e plebiscito. Há também a possibilidade de proposta de lei de iniciativa popular. Quer dizer, foram criados espaços para a participação dos cidadãos na formação da vontade estatal.

No entanto, será que os valores da fraternidade, igualdade e solidariedade que iluminaram os direitos humanos, desde o seu nascedouro, são observados? São criados espaços públicos de participação popular na política para que esses valores sejam observados? De que forma essa participação cidadã pode ser implementada na condução de políticas públicas tributárias?

Frise-se que é exatamente a partir dos preceitos constitucionais, que elevam a cidadania com um dos fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito, que se defende a efetiva participação cidadã, nas decisões da administração que alcancem toda a coletividade, ainda mais que as alternativas de combate à guerra fiscal têm tornado-se ineficientes (HERKENHOFF, 2001).

Desta forma, cidadania, no presente trabalho, deve ser vista como a base para que, juntamente com a noção de soberania popular que, registre-se, também é preceito constitucional, possam servir de sustentáculo para a participação eficaz da população (HERKENHOFF, 2001).

A participação pode se dar diretamente, através da chamada democracia direta, com a utilização de instrumentos como o referendo, o plebiscito ou a iniciativa popular, como também pode ser proposta a partir de meios que, juntamente com a administração pública, pretendem cooperar para uma administração participativa, que pode se dar através de subprefeituras ou com a participação de cidadãos em conselhos públicos municipais, ou ainda pelos chamados conselhos autônomos que, apesar de não pertencerem, não serem subordinados à administração pública, podem fiscalizar e até mesmo participar da administração nos assuntos que forem pertinentes a toda coletividade.

A cidadania, segundo Boaventura de Sousa Santos (1999), é o mecanismo que regula a tensão entre a sociedade civil e o Estado, vez que por um lado, limita os poderes do Estado, por outro, universaliza e igualiza as particularidades dos sujeitos de modo a facilitar o controle social de suas atividades.

Outrossim, é preciso que se diga, que a representação democrática perdeu o contato com os anseios e as necessidades da população representada, fazendo-se refém dos interesses corporativos poderosos, assim, os cidadãos perdem a forma de participação através da representação e não têm uma nova forma de participação política (SANTOS, 1999).

A participação popular pode ser minimalista, onde se constata que há um déficit de participação e de construção de atores relevantes, o que acaba por gerar uma crise de legitimidade e de governabilidade.

A participação popular é um importante instrumento para o aprofundamento da democracia que, a partir da descentralização, faz com que haja maior dinâmica na participação.

Como o Estado Brasileiro é caracterizado por ser um Estado Democrático de Direito, é imprescindível que haja a efetiva participação popular para que se dê legitimidade às suas normas (SANTIN, 2001).

De acordo com o princípio da participação popular, ficam abertas novas possibilidades de relações entre o Estado e a sociedade civil, por meio de referendo, plebiscito ou mesmo iniciativa popular (SANTIN, 2001).

A participação popular visa estabelecer parcerias entre Estado e sociedade civil, para que, juntos, possam atingir o objetivo desejado por todos, que é a melhoria das condições de vida de toda a população (SANTIN, 2001).

Nesse sentido, segundo Martin (2005, p. 23), “cidadão é o habitante da cidade que participa no poder da comunidade”. No entanto, conforme alerta Gorczewski (2005, p. 1285-1286), a cidadania pressupõe democracia, liberdade de manifestação, contestação, respeito ao indivíduo, à sua cultura e à sua vontade, sendo que nas democracias

o assistencialismo, o paternalismo e a tutela do Estado, aceitos que são pela maioria das pessoas por comodismo, também não permitem o desenvolvimento de uma cidadania plena, porque a cidadania plena não pode ser dada ou outorgada, só é alcançada pela participação, pela luta e pelo empenho dos próprios indivíduos interessados.

Segundo Souza e Loureiro (2009, p. 48), a participação da sociedade civil na esfera pública é “uma maneira de encontrar soluções aos problemas políticos, econômicos e sociais dos países, como também uma forma de rediscutir as tendências da globalização e do neoliberalismo”.

Nessa ordem de ideias, conclui-se que a exclusão da maioria da população sobre questões relevantes para a comunidade se tornam, cada vez mais, indesejáveis e ilegítimas, vez que está consagrado, entre nós, os princípios da soberania popular, através do exercício da democracia direta, que são, inegavelmente componentes do Estado Democrático de Direito. Veja-se que a cidadania é fundamento do Estado Democrático de Direito (art. 1º, inciso II, da CF).

Todavia, todo esse aparato para uma efetiva atuação dos cidadãos na construção de uma nova sociedade não terá muita eficácia se as pessoas que participam do processo não têm acesso às informações pertinentes aos interesses da coletividade, tampouco se não tiverem interesse pelas questões públicas, de forma isenta e em prol do bem comum.

Enfim, a cidadania pode ser exercida como mecanismo transformador de uma sociedade. Todavia, esta mesma cidadania deve ser vista em todos os seus aspectos, principalmente no sentido que, através dela, se almeja (e poderá existir) uma sociedade com vida digna para todos.

Nessa altura do presente estudo, mostra-se importante ir além.

Segundo Santos (1999), Fourier (1841), o pensador da utopia, acreditava que os cientistas sociais se esqueciam de problemas fundamentais, ou seja, aqueles problemas que estão na raiz das instituições, especialmente das práticas humanas. Àqueles modos tão arraigados de estruturação e ação que se tornam irreconhecíveis como fonte de contradições, incoerências e injustiças. Para tanto, a solução para estes problemas fundamentais, que se colocam anteriormente a uma série de questões, não comportam soluções simplórias. E é justamente essa tentativa de buscar soluções para tais problemas que norteiam o autor, pois que, segundo ele, as próprias ciências sociais acabam por reproduzir a lógica moderna, buscando soluções superficiais de curto prazo.

Tanto o conhecimento científico como a própria cultura, sempre deslegitimaram a busca pela ideia de alternativas globais, inclusive apontando a falta de vontade coletiva de lutar por tais alternativas. Houvera, como lembra Santos (1997), uma perda de confiança epistemológica nas ciências sociais relacionada aos processos de transformação social. As próprias formas de regulação social parecem cada vez mais precárias e questionáveis, assim como as formas de emancipação social que perdem a sua credibilidade. Para tanto, Santos (1997) evidencia a necessidade de ir às raízes da crise da regulação social e reinventar não só o pensamento emancipatório, como também à própria vontade de emancipação.

Para tanto, vale lembrar que as posições principais dos cientistas sociais diante dos problemas fundamentais se referem à sociedade liberal e seu funcionamento, a impossibilidade da sociedade contemporânea justamente pensar nestes problemas fundamentais e os pressupostos epistemológicos da modernidade, em virtude de que foram eles, juntamente com a racionalidade, os responsáveis pelo abandono da reflexão sobre os problemas fundamentais (e também do pensamento utópico); e por fim, a falta de desenvolvimento social. Sendo assim, Santos (1999) parte de uma leitura onde identifica os principais processos de estruturação, práticas sociais e constelações de relações sociais que asseguram um sentido para a transformação social ou acabam por boicotá-la.

Para tanto, Santos (1999) define estas constelações de relações sociais como espaço-tempo estruturais, são eles: espaço-tempo doméstico, da produção, da cidadania e mundial (embora cada um tenha seus problemas fundamentais, todos eles se encontram entrelaçados).

O espaço-tempo mundial é aquele das relações entre as nações num sistema mundial; seu problema fundamental é a crescente e possível irreversível polarização entre norte e sul, entre países centrais e periféricos; este problema comporta três elementos: a explosão demográfica (o sul com excesso de natalidade e norte com índices baixíssimos, produzindo um desequilíbrio entre população e recursos naturais), a globalização da economia (que conduz à desigualdade, dominação das empresas multinacionais, degradação do Estado e a disparidade no avanço tecnológico); e finalmente, a degradação ambiental (onde a produção desenfreada desencadeou a desertificação, salinização e erosão, destruição das florestas tropicais). A analogia que se faz do estudo de Santos (1999), com o objeto do presente estudo, é de que essa polarização também ocorre entre os Estados-membros da federação brasileira, que podem ser divididos entre ricos (desenvolvidos) e pobres (subdesenvolvidos).

Cabe salientar, segundo Santos (1999), que o norte não está disposto a abandonar seus hábitos “poluidores” e o sul por sua vez, não se autoriza a questionar esta postura. O norte age a curto prazo penalizando qualquer estratégia empresarial que diminua a lucratividade no presente; no sul, a industrialização se deu pela mão de obra barata e pela tolerância social e política à poluição. O que poderia se transformar numa estratégia de poder, se transformou em submissão. Sendo assim, quase que não há possibilidades de medidas protetivas e se o for, terão um custo que somente alguns países poderão pagar. Da mesma forma, vê-se que na federação brasileira há Estados-membros que pensam a curto prazo, penalizando os demais entes federados.

Mesmo assim, o capitalismo continua global, os favorecidos continuam sendo a minoria e a própria prática de consumo continua inacessível à maioria da população; há uma necessidade de uma solidariedade dos ricos para com os pobres e uma conscientização diante das gerações futuras. No entanto, estes sujeitos econômicos não possuem qualquer senso de responsabilidade ou preocupação em relação ao colapso que se impõe a determinados países. A perda da eficácia Estatal torna incapaz a construção de instâncias internacionais que lutem em prol de suas causas (no caso específico da presente dissertação, instâncias inter-estaduais poderiam servir de combate à guerra fiscal, porém diferente das que já existem, pois, como vimos acima, são ineficazes). A própria adoção de regimes de democracia representativa e adoção de políticas internacionais de direitos humanos,

não tornam as relações interestatais mais democráticas. Cabe lembrar os esforços dos movimentos sociais que em muitos casos resultam em ONGs, e a própria comunidade internacional na tentativa de renovar o direito internacional a partir de uma doutrina do patrimônio comum da humanidade (SANTOS, 1999).

Santos (1999) define como espaço-tempo doméstico sendo o das relações familiares, matriz do patriarcado e das injustiças cometidas para com as mulheres, fora da família, inclusive. Houve um aumento da participação feminina no setor industrial e também no setor informal da economia; mesmo assim, continua a não usufruir o direito de igualdade salarial. Sem contar as práticas de prostituição que tem como clientela básica à classe executiva internacional. O problema fundamental neste caso é que por um lado se criam condições de emancipação para a mulher (entrada no mercado de trabalho), mas que intensificam sua discriminação que se expande do lar para a produção onde residem tais discriminações (assédio, exploração sexual); sem contar a dupla jornada de trabalho. Todo este processo tem feito surgir muito movimento em defesa da dignidade e condições de igualdade para a mulher.

Já o tempo-espaço da produção é das relações sociais e a produção de bens e serviços; caracteriza-se pela desigualdade entre capitalistas e trabalhadores e de ambos para com a natureza: é a exploração do homem pelo homem e da natureza pelo homem, exploração tanto da energia humana, como dos recursos naturais. A globalização trouxe prosperidade somente para alguns países (minoría) e agravou claramente as diferenças entre norte e sul. A classe de trabalhadores (antes promotora de grandes reivindicações) deixou de ser um foco de transformação social. As concessões ao capital enfraqueceram o movimento sindical, num contexto consumista, marcado pela disciplina e pelos ritmos de trabalho, isto desfez a vontade de lutar por uma vida diferente. Afinal, como denuncia o Santos (1999), as possibilidades de consumo dos países ricos certamente estão entrelaçados com a exploração e impossibilidade para tal dos países pobres.

Santos (1999) ainda define, o espaço-tempo da cidadania, constituído pelas relações sociais entre o Estado e os cidadãos. No entanto o que ocorre hoje é a erosão da soberania dos Estados em função das políticas internacionais, evidenciando que a democratização tanto interestatal como interna dos Estados, está longe de acontecer. Os principais problemas das sociedades contemporâneas de acordo com o autor são a degradação ambiental, o aumento da população e o

agravamento da discrepância entre norte (centro) e sul (periferia), tanto a nível Estatal quanto global. A necessidade é de uma nova ordem nacional e mundial, embora se saiba das dificuldades para isso: o próprio capitalismo, pois que antes de tudo se tornou um modo de vida pautado no individualismo e no consumo; e a própria solução a longo prazo que contraria a lógica hegemônica da atualidade.

Para Santos (1999), a alternativa é reinventar o futuro, ver um novo horizonte de possibilidades e para isso, se torna necessária uma mudança de paradigma, através do resgate da utopia como exploração de novas possibilidades e vontades humanas não pela via da imaginação, mas da transformação da realidade a partir do que já existe; para isso, são necessárias novas condições epistemológicas e psicológicas (recusando uma subjetividade conformista). A proposta do autor é “Pasárgada 2”, que trás na sua essência esta mudança de paradigma, buscando revalorizar o conhecimento e as práticas não hegemônicas (maioria), expandindo a democraticidade das comunidades; conferindo atenção especial ao sul, resgatando ainda o princípio da dignidade humana aceita por todas as comunidades e cada uma delas tendo a sua expressão, entre outros pressupostos.

Para tanto, Santos (1999) denomina este novo paradigma de eco-socialista, que emerge com valores diferentes do paradigma capitalista-expansionista e tem como principais características: o desenvolvimento social pautado nas necessidades fundamentais, o equilíbrio entre as propriedades individuais, comunitárias e estatais, o fundamento e proteção dos direitos humanos, não sendo orientado para a obtenção de lucro, etc. Todo este processo coloca em xeque a hierarquia “naturalizada” do norte sobre o sul, onde o princípio da soberania recíproca e democraticamente permeável deflagra a impossibilidade de os Estados mais fortes se sobreporem aos demais; há uma urgência para a criação de formas de governação transnacional, para que sejam efetivamente resolvidos os problemas que são necessariamente desta ordem. Mas, sobretudo, como enfatiza o autor há uma necessidade de um novo paradigma aliado a uma nova construção subjetiva diante desta realidade, onde possam ser transformadas estas desigualdades tão cruéis que habitam todos os “cantos” do mundo.

### 3.3.2 A cidadania fiscal e a guerra fiscal

Como vimos anteriormente, a cidadania hodierna necessita ser ativa, com maior participação da sociedade nas decisões políticas, o que inclui as políticas públicas na seara tributária, mormente naquelas que concedem benefícios fiscais para a atração de investimentos privados. Ademais, é imperioso também que sejam criados espaços públicos de participação dos cidadãos na condução da atuação estatal. Frise-se, nesse sentido, que o plebiscito, já previsto na CF, poderia servir como um importante instrumento na condução/aprovação de políticas tributárias.

Ocorre que, assim como conceito de cidadania possui diversas nuances, quanto ao conceito de cidadania fiscal há escassez de estudos teóricos. Não há nos autores pesquisados (SANTOS, 1999; VIEIRA, 2001; CORRÊA, 2000, etc.) referência à expressão cidadania fiscal.

Em pesquisas junto à *internet*, vê-se que alguns Estados-membros (e inclusive a União<sup>137</sup>), utilizam a expressão cidadania fiscal como sinônimo de conhecimento dos contribuintes acerca dos tributos pagos e dos gastos públicos. Cidadania no sentido de educação fiscal. Nesse sentido, também consta dos sites das Receitas Estaduais do Rio Grande do Sul<sup>138</sup> e do Paraná<sup>139</sup>.

Evidente que o conhecimento do sistema tributário é importante. É necessário saber o que se paga, quanto se paga e onde são investidos os recursos tributários.

---

<sup>137</sup> Para a compreensão do tema, convém observar o que consta do site da Receita Federal acerca da cidadania fiscal (que bem identifica o viés conferido pela União):

“A compreensão de uma cidadania ativa, participativa e solidária, mediante a existência dos direitos fiscais, especialmente a adequada gestão do gasto público por parte dos governantes, assim como de obrigações fiscais, são passos importantes que as Administrações Tributárias mais modernas perseguem no contexto de socialização dos tributos.

No mundo contemporâneo, não há como se falar em sociedade sem impostos. Sem o pagamento dos impostos, a realização dos próprios direitos fundamentais é impossível. A tributação, então, deve ser compreendida como um dever de cooperação que possibilita a atuação estatal nas suas mais diversas áreas, especialmente na vida social e econômica das pessoas.

Assim, o conhecimento da questão dos impostos possibilita o fomento da cidadania, proporcionando os conhecimentos e habilidades que capacitam a compreensão do mundo e a atuação consistentemente na melhoria da realidade social de todos.

O tributo é um instrumento que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais. O cidadão, consciente da função social do tributo, como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social, é capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público”.

Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal>. Acesso em 01/06/2017.

<sup>138</sup> Disponível em <http://www.fazenda.rs.gov.br/inicial>. Acesso em 01/06/2017.

<sup>139</sup> Disponível em <http://www.notaparana.pr.gov.br/>. Acesso em 01/06/2017.

Além, é claro, de contribuir no combate à sonegação fiscal, o que normalmente é atingido com a exigência de emissão de nota fiscal. São todas iniciativas louváveis dos entes federados brasileiros.

Em artigo publicado na *internet*, encontramos a seguinte definição: “a qualificação da cidadania em fiscal refere-se a possibilidade de qualquer cidadão ser sujeito de direitos e obrigações na esfera tributária e orçamentária”<sup>140</sup>.

Outro conceito de cidadania fiscal, esse já mais robusto, assevera que

A cidadania não só se restringe no direito de votar e ser votado. Exercer a cidadania transcende do mero aspecto político. A cidadania fiscal, por sua vez, requer uma compreensão dos tributos, bem como de sua aplicação na sociedade, pois vive-se uma alienação fiscal e a transparência no dispêndio dos recursos públicos é algo inacessível ao cidadão comum, tendo em vista que essas informações são necessárias para uma maior compreensão da atividade financeira do Estado, e portanto, da cidadania fiscal. A cidadania fiscal, assim, visa apontar à necessidade de simplicidade e transparência na atividade financeira do Estado e a partir daí fazer surgir um cidadão que participe mais ativamente das coisas públicas. É neste contexto que emerge a educação fiscal destinada a induzir no cidadão o devido reconhecimento do seu sacrifício financeiro na manutenção do Estado, especialmente diante da pífia presença social do Estado<sup>141</sup>.

Quer dizer, a cidadania precisa ter conhecimento do que é recolhido e do que é gasto, a fim de que tenha plena consciência dos rumos que são dados pelos governantes.

Nisso, sem dúvida, se enquadram os benefícios fiscais, eis que quanto maior o número de benesses concedidas, maior a carga tributária em outros setores, pois a atração de investimentos privados não reduz os gastos públicos (pelo contrário, aumenta, eis que demanda o fornecimento de uma série de itens de infraestrutura).

Diante de tudo o que se viu no decorrer da presente dissertação, não restam dúvidas de que a participação da cidadania na condução das políticas públicas tributárias é necessária, porém, de que forma essa participação ativa poderá ocorrer?

Na questão das isenções do ICMS, a primeira dificuldade que surge é o distanciamento com os centros de tomada de decisões. Isso porque o cidadão fica muito mais próximo dos governantes municipais do que os estaduais.

<sup>140</sup> A cidadania fiscal plúrima. Elizabete Rosa de Mello. Disponível em <http://homacdhe.com/dialogossobredireitoshumanos/wp-content/uploads/sites/5/2017/02/A-CIDADANIA-FISCAL-PL%C3%9ARIMA.pdf>. Acesso em 01/06/2017.

<sup>141</sup> Cidadania fiscal. João Paulo Domingos de Sousa. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,cidadania-fiscal,35994.html>. Acesso em 01/06/2017.

Além disso, outra dificuldade que pode ser vislumbrada é a falta de interesse dos cidadãos, pelo menos os beneficiados com a atração de investimentos privados, em buscar impedir a concessão de isenções fiscais. Trata-se de outra faceta da solidariedade fiscal<sup>142</sup> (defendida por Nabais, 2005), eis que assim como é necessário o pagamento de tributos (para a manutenção do Estado e do seu papel no bem-estar da população), também é necessário, com base nesse mesmo princípio da solidariedade, ter presente que outro co-cidadão, que viva em outro Estado-membro (não beneficiado pela atração de um investimento privado), será prejudicado com os benefícios fiscais concedidos (como vimos no segundo capítulo, considerando o caráter nacional do ICMS, toda a Federação perde, o que implica, em última análise, no aumento da carga tributária).

Quer dizer, é preciso analisar a questão da conveniência da concessão de isenções fiscais pela ótica do princípio da solidariedade fiscal, para que então seja possível a construção de espaços públicos para a deliberação/controlar das políticas públicas tributárias.

Porém não como uma imposição/dever, mas sim como algo necessário e, sobretudo, voluntário.

No entanto, mesmo diante de tudo isso, há que se observar que atualmente os laços da cidadania estão sendo enfraquecidos pelo ambiente econômico (que determinam em muitos aspectos a atuação estatal), o que impõe a criação de

---

<sup>142</sup> Segundo Nabais (2005, p. 115), a solidariedade fiscal foi “convocada para a resolução da chamada questão social, quando a pobreza deixou de ser um problema individual e se converteu num problema social a exigir intervenção política”.

Além disso, a solidariedade fiscal “se apresentou, numa primeira etapa, correspondente ao Estado liberal, como cidadania passiva, traduzida numa ‘liberdade comum’ orientada fundamentalmente para a proteção da vida, liberdade e propriedade na esfera privada e familiar, que encarava a comunidade política como algo externo ou alheio à vida comum e, por conseguinte, deixava a criação do direito e a sua execução administrativa ao cuidado de políticos profissionais. Depois numa segunda etapa, correspondente à afirmação do Estado democrático, consolidou-se a idéia da cidadania ativa ou participativa concretizada no sufrágio universal de caráter representativo ou direto, em que o cidadão participa com o seu voto na vida política da comunidade. Finalmente, num terceiro momento, vejo juntar-se a cidadania solidária ou a ‘cidadania responsabilmente solidária’, em que o cidadão assume um novo papel, tomando consciência de que o seu protagonismo ativo na vida pública já se não basta com o controle do exercício dos poderes”. (NABAIS, 2005, p. 124).

Outrossim, de acordo com o autor português, “É certo que a esta forma de cidadania pode ser, e tem sido, objeto de algumas objeções. De um lado, argumenta-se dizendo que há uma incompatibilidade entre a solidariedade e a imposição, pelo que integrar as conseqüências jurídicas da solidariedade, impondo deveres exigíveis, em última instância, através de coação, seria pagar a própria idéia de solidariedade”. (NABAIS, 2005, p. 125).

espaços públicos de debate dinâmicos e eficazes, que talvez não existam atualmente no Brasil, sobretudo na seara tributária (VIEIRA, 2001).

Veja-se que no Brasil, no que se refere à seara tributária, ainda é muito tímida a participação dos cidadãos na tomada decisões, estando, atualmente, restrita à participação no conselho de contribuintes que possui competência para apreciar e julgar os recursos administrativos interpostos pelos contribuintes que versem matéria relativa a exigências tributárias<sup>143</sup>.

E é justamente a superação desse modelo e descaso com as políticas tributárias que se propõe com a presente dissertação.

Para o enfrentamento desses desafios da cidadania, o exercício da prática democrática (Bobbio, 2004, p. 43-44) impõe que o povo seja educado para o exercício dessa faculdade.

De acordo com AGRA (2005, p. 104), o cidadão está longe de ser um indivíduo solitário, comportando-se como uma ilha perdida no oceano, tampouco está adstrito à vontade totalizante da sociedade. O cidadão “configura-se como agente ativo da história, podendo, sob certas circunstâncias, fugir das causalidades da vida com sua atuação nas decisões políticas”.

No entanto, é certo também que não basta que o cidadão tenha conhecimento de seus direitos e deveres, que tenha interesse em participar na condução das políticas públicas. Segundo MARTÍN (2005), é necessário que valores humanos sejam fortalecidos (como a solidariedade e a cooperação) a fim de que essa cidadania seja realmente plena.

Ademais, conforme AGRA (2005, p. 13-14) é necessário também a revitalização dos ideários republicanos, por meio do estímulo de virtudes cívicas, “da participação ativa da população nas decisões políticas, do respeito a *res publica* e da percepção do cidadão como membro da coletividade, intrinsecamente atrelado a ela, reelaborando o conceito de individualismo”.

Isso tudo, sem dúvida, torna-se essencial para que a cidadania ativa possa se tornar elemento relevante na formação das políticas tributárias e, especificamente, controlar a concessão de benefícios fiscais pelos Estados-membros da federação, o que, repita-se, pode inclusive ser efetivado por meio de plebiscito, que é um instrumento de participação popular já previsto na CF.

---

<sup>143</sup> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>. Acesso em 01/06/2017.

Há que se ressaltar, por outro lado, que os conselhos de saúde podem servir de exemplo para a definição das políticas tributárias tratadas na presente dissertação, inclusive para estimular a participação dos cidadãos no combate à guerra fiscal.

É evidente, no entanto, que os espaços de participação e deliberação exigem mobilização social.

Nesse sentido, dentro de uma perspectiva de democracia deliberativa, as políticas públicas dentro do Sistema Único de Saúde (SUS) constituem situação exemplar.

Conforme estabelece a Lei Federal 8.142/1990, o chamado “Conselho de Saúde, em caráter permanente e deliberativo, órgão colegiado composto por representantes do governo, prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários, atua na formulação de estratégias e no controle da execução da política de saúde na instância correspondente, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros, cujas decisões serão homologadas pelo chefe do poder legalmente constituído em cada esfera do governo”. Em nível local e estadual, portanto, há mecanismos de participação na elaboração de políticas na seara da saúde.

Já em âmbito nacional, a Lei 8.142/1990 também prevê a participação de usuários do SUS na formulação de políticas públicas. Nesse sentido o art. 1º, §§ 1º e 4º:

§ 1º A Conferência de Saúde reunir-se-á a cada quatro anos com a representação dos vários segmentos sociais, para avaliar a situação de saúde e propor as diretrizes para a formulação da política de saúde nos níveis correspondentes, convocada pelo Poder Executivo ou, extraordinariamente, por esta ou pelo Conselho de Saúde.

(...)

§ 4º A representação dos usuários nos Conselhos de Saúde e Conferências será paritária em relação ao conjunto dos demais segmentos.

Quer dizer, no SUS os cidadãos participam em diversos espaços, dentro de um sistema integrado de participação e deliberação na formulação de políticas públicas, o que não se vê, no entanto, no que se refere às políticas públicas tributárias, sobretudo no combate à guerra fiscal.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho, evidentemente, não esgota o tema, sequer chega a conclusões inéditas. O presente trabalho, todavia, aponta caminhos para a superação do grave problema da guerra fiscal em nosso país. O que se propõe é o abandono de atitudes individualistas em prol do bem comum. Trata-se de buscar soluções a longo prazo, abandonando o imediatismo que ronda o Brasil, sobretudo no que se refere às políticas tributárias adotadas.

Nesse sentido, como ressaltado na dissertação, é função do Direito direcionar comportamentos sociais, a fim de buscar o desenvolvimento igualitário de todo o povo, objetivando a paz social e a redução das desigualdades.

Ocorre que, como visto, o nosso sistema jurídico, de regras e princípios, há diversos caracteres que impedem (ou ao menos deveriam) a competição tributária para a atração de empresas privadas.

Primeiro, porque o federalismo adotado no Brasil, desde a Constituição Federal de 1988, não admite a guerra fiscal, tampouco o permite os princípios basilares que orientam o Estado brasileiro, como o princípio republicano e o princípio federal.

Veja-se que, independentemente da classificação que se queria dar ao federalismo existente no Brasil, é certo que se trata de um federalismo cooperativo, em que os entes federados deveriam unir esforços para o bem comum e, destarte, para a condução das políticas tributárias, essenciais para a execução de políticas públicas de cunho social.

No entanto, há fatores que impedem, na prática, que isso se concretize, em especial, a concentração de competências e de receitas com o ente federal (a União). Veja-se que, de forma contraditória, ao passo em que houve uma evidente concentração de rendas com a União, muitas políticas públicas são de competência “comum” de todos os entes federados. É o caso do direito à saúde, que é dever de todos os entes garantir.

Isso, por si só, já causa desarmonia na federação, eis que sem receita se mostra impossível o cumprimento dos deveres constitucionais.

É inegável que com a Constituição Federal de 1988 houve um significativo avanço do federalismo brasileiro, especialmente com a descentralização política e

de competência ocorridas. No entanto, essa descentralização de atribuições e poderes não foi acompanhada, repita-se, da respectiva divisão – igualitária - de receitas, tanto é assim que houve a necessidade de partilhar recursos, sob o comando da União, por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Quer dizer, houve um passo significativo rumo ao fortalecimento do federalismo brasileiro, porém, ao mesmo tempo, os entes subnacionais permaneceram sob a dependência financeira da União, eis que a divisão de competências não foi acompanhada, pelo menos não na mesma intensidade, da justa divisão de arrecadação.

Essa questão financeira, ou seja, essa necessidade de divisão de recursos, mostra-se ainda mais importante em um Estado Federal, pois para que cada uma dos entes federados possa alcançar seus objetivos e deveres constitucionais é necessário possuir recursos, evidentemente.

Não bastasse isso, a União, que deveria regular e coordenar políticas públicas de desenvolvimento regional, é omissa, deixando aos entes subnacionais a iniciativa de criar suas próprias políticas públicas de desenvolvimento econômico.

Quer dizer, mesmo o sistema jurídico impondo a necessidade de harmonia interna, que está baseado em princípios, na prática, os entes federados acabam por infringi-los, assim como as normas constantes na CF.

Associado a esse contexto político-jurídico, tem-se que o principal imposto de competência dos Estados-membros, o ICMS, possui caráter nacional. Quer dizer, jamais deveria ter sido alçado, nas condições jurídicas atuais, à competência dos entes subnacionais, eis que deveria ser uniforme em todo o território brasileiro, inclusive por ser um tributo com alta capacidade de arrecadação.

Ademais, mesmo sendo o ICMS um tributo com viés fiscal, tem-se observado um acentuado uso de seu caráter extrafiscal, justamente em face da competência exonerativa que é atribuída aos Estados-membros.

Pelo que se constatou, embora o ICMS tenha um caráter eminentemente fiscal, tem sido utilizado com função extrafiscal (fugindo do escopo de ser mera fonte de arrecadação, mas também de indutor de ações). A utilização da função extrafiscal do ICMS não é proibida pela CF, embora, conforme constado, seu uso é desaconselhável, justamente pela desarmonia que pode acarretar na federação.

A fixação de alíquotas do ICMS, segundo se verificou, se dá por meio de resolução do Senado Federal, que estabelecerá as alíquotas mínimas e máximas do

ICMS no que se refere às operações interestaduais e/ou de importação. Evidentemente que em se tratando de operação realizada apenas dentro do respectivo Estado, a fixação da alíquota caberá ao próprio Estado.

No que tange às operações de circulação de mercadorias dentro do mesmo ente federado, não há maiores divergências ou questionamentos a serem enfrentados. O que demanda um cuidado maior, sobretudo porque é nesse aspecto que se desenvolve a competição tributária (guerra fiscal), se refere às operações interestaduais.

Isso porque no ordenamento jurídico restou definido que o ICMS, nas operações interestaduais, ficaria com os Estados produtores. No entanto, em contrapartida, foram criadas regras que garantiam que parte do produto da arrecadação ficaria com o Estado consumidor. Criou-se, assim, uma série de regras, o que também torna o ICMS um tributo de complexa e extensa análise.

Nesse contexto, surge a chamada “guerra fiscal”, na qual os entes subnacionais oferecem diversos tipos de benefícios fiscais na tentativa de atrair investimentos privados a seus respectivos territórios. Normalmente, esse tipo de benefício fiscal consiste na concessão de isenção do ICMS ou no diferimento do pagamento.

Essa competição, inclusive, contraria o princípio básico que deu origem ao federalismo: que é a união de Estados em prol do bem comum, também chamado de pacto ou aliança.

A guerra fiscal, ademais, acarreta uma série de consequências na federação. Primeiro, porque, inexistindo políticas públicas de desenvolvimento regional, que está a cargo da União, os demais Estados-membros acabam sendo forçados a também conceder benefícios fiscais para a atração de empresas a seus territórios, sob pena de comprometer o seu desenvolvimento econômico-social.

Por outro lado, é preciso observar que a guerra fiscal, em um primeiro momento, até pode parecer benéfica, porém, a longo prazo, acaba prejudicando toda a federação, pois se cada ente subnacional precisa conceder incentivos fiscais para a atração de investimentos privados, isso acarreta significativas perdas de arrecadação, que, a longo prazo, acentua a dependência dos entes envolvidos nos repasses do órgão federal.

Além de tudo isso, a adoção de políticas públicas de atração de investimentos, de forma unilateral, afeta a livre-concorrência, eis que empresas do

mesmo setor - em outros Estados-membros - terão dificuldade de concorrer com os preços das empresas beneficiadas com incentivos fiscais.

Também é necessário frisar que o federalismo adotado não permite, em tese, a guerra fiscal. No entanto, mesmo não permitindo esse tipo de competição, a CF acaba concedendo competência tributária aos Estados-membros, o que inclui a capacidade para a concessão de isenção tributárias, especialmente para um imposto que possui nítido caráter nacional. Essa competência, como foi visto, é a “brecha legal” para a ocorrência da competição tributária.

O ordenamento jurídico, por outro lado, possui mecanismos para combater a guerra fiscal, o que até o momento não se mostraram eficientes.

O primeiro é a previsão na CF de que a concessão de quaisquer benefícios fiscais, no que se refere ao ICMS, necessita da celebração de convênio. É a regra constante no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CF. Nesse sentido, inclusive, há lei infraconstitucional regrando a forma como devem ser feitos esses convênios.

Esses convênios, entretanto, nem sempre são realizados.

Tanto é assim que existem dezenas de ações diretas de inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal, discutindo, justamente, a falta de convênios em diversas situações.

Ocorre que, como todo o processo judicial, uma decisão de mérito demanda muito tempo, quando, então, os efeitos da guerra fiscal já se mostram quase que irreversíveis. Quer dizer, nem o Judiciário está conseguindo evitar a ocorrência da guerra fiscal.

Diante da ineficácia dos sistemas jurídicos existentes, o presente trabalho avaliou a possibilidade de os cidadãos atuarem no combate à guerra fiscal, eis que, diante do ordenamento pátrio, a cidadania é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Hodiernamente cidadania não é mais vista como um conjunto de direitos formais, mas sim como uma forma de incorporar indivíduos e grupos no contexto social. Para tanto, faz-se necessário a criação de um sistema de instituições que permitam a garantia desses direitos da cidadania, seja por meio da garantia de direitos a grupos sociais ou por meio da garantia da participação política dos cidadãos, como a mais alta forma de humanidade e unidade social.

Outrossim, para alcançar uma democracia mais participativa (o que possui influência direta sobre a decisão das políticas públicas de atração de investimentos

privados, cujo principal instrumento é a concessão de isenções tributárias no âmbito do ICMS), torna-se necessário o efetivo exercício da cidadania na sociedade, assim como já acontece no Sistema Único de Saúde.

Mas, ser considerado cidadão, nem sempre garante essa participação, até porque o conceito se encontra muito mais atrelado a direitos e garantias pré-estabelecidas do que ao exercício popular do poder.

É preciso que o cidadão queira participar. É preciso que o cidadão seja instruído para esse mister. Trata-se da chave constitucional do futuro.

No entanto, é preciso que seja também superado o comodismo dos cidadãos.

É preciso também que essa participação na tomada de decisões e na criação de espaços públicos de decisão política sejam permeadas por princípios universais, como o princípio da solidariedade, afastando-se comportamentos egocêntricos.

No entanto, essa tarefa (a de ocupar os espaços públicos de deliberação da vontade estatal) não parece ser fácil, eis que depende de uma atitude ativa de seus cidadãos, bem como a superação de um pensamento individualista para uma ideologia coletiva, que visa não apenas o bem-estar local/individual, mas de toda a comunidade.

Aqui, mais uma vez se utilizando de dados históricos, a fraternidade que iluminou a Revolução Francesa (e que também contribui para a conformação da cidadania) deve ser utilizada como farol/norte, especialmente no que tange à ocupação dos espaços públicos de tomada de decisões políticas.

Nesse contexto, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrou uma série de direitos que conferem poder aos cidadãos (cidadania ativa). Há por exemplo, a possibilidade de referendo e plebiscito. Há também a possibilidade de proposta de lei de iniciativa popular. Quer dizer, foram criados espaços para a participação dos cidadãos na formação da vontade estatal. Talvez não sejam esses espaços suficientes para influenciar a tomada de decisões políticas (como a atração de investimentos). Mas são, inegavelmente, um ponto de partida para a mudança da realidade brasileira.

Nesse sentido, a cidadania fiscal, assim como já ocorre na definição das políticas públicas do SUS, pode servir como ponto de partida para o combate à guerra fiscal, pois para que a mudança de paradigma tenha início, é necessário o conhecimento da problemática e do funcionamento do sistema, bem como que o

cidadão tenha ciência de seus direitos e deveres, sobretudo de seu dever de participar na formação das decisões políticas.

Ademais, a partir do momento em que o cidadão tiver plena consciência de que o Estado não é um fim em si mesmo, que há valores a serem buscados, em especial o bem comum, que não é o capital que deve ditar as políticas públicas, mas sim o Estado, bem como que a guerra fiscal causa graves prejuízos a todos, não será mas possível concordar, passivamente, com a concessão indiscriminada de benefícios fiscais (que muitas vezes servem apenas para aumentar o lucro dos conglomerados econômicos).

Portanto, considerando que todo o poder emana do povo, e estando o cidadão consciente dos rumos da federação, vê-se que a cidadania fiscal pode sim, ser um excelente meio de combate à guerra fiscal.

Não se trata de uma tarefa fácil. Porém, o que se verifica é a necessidade de se reinventar o futuro, ver um novo horizonte de possibilidades e, para isso se torna necessária uma mudança de paradigma, através do resgate da utopia, como a exploração de novas possibilidades e vontades humanas, por meio da transformação da realidade a partir do que já existe.

## REFERÊNCIAS

- AGRA, Walber de Moura. *Republicanism*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 6. ed., rev. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. Estado e Constituição – 3.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos, Extrafiscalidade e não-confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007.
- \_\_\_\_\_. *O futuro da democracia*. 9. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2004.
- BOFF, Salete Oro. *Reforma tributária e federalismo: entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 6. ed., rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional*. 11. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. In: Cadernos de Finanças Públicas, n. 7, p. 5-29, dez. 2006.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos : autonomia x centralização*. In: CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal. Barueri: Manole, 2004.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, [2010]. 1522 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo tributário: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CASTRO, José Nilo de. *Direito Municipal Positivo*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a República brasileira*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido R. *Teoria geral do processo*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORRÊA, Darcísio. *A construção da cidadania: reflexões histórico-políticas*. 2. ed. Ijuí: Ed. UNIJUÍ, 2000.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá Editora, 1999.

COVRE, Maria de Lourdes Manzini. *O que é cidadania*. 3. ed. São Paulo: Brasiliense, 1995.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O estado federal*. São Paulo: Ática, 1986.

\_\_\_\_\_. *Elementos de teoria geral do Estado*. 22. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 11. ed., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

FREITAS, Daniel Dottes de. *Cooperação intergovernamental tributária e financeira: proposta de criação de uma norma textual abstrata constitucional*. 2016. 223 f. Tese (Doutorado) - Universidade de Santa Cruz do Sul.

GIUSTINA, Vasco Della. *Leis municipais e seu controle constitucional pelo Tribunal de Justiça: ação direta de inconstitucionalidade e incidente de inconstitucionalidade*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2001.

GORCZEWSKI, Clóvis. *Direitos humanos, educação e cidadania*. In: Direitos sociais e políticas públicas – desafios contemporâneos. Tomo 5. Jorge Renato dos Reis e Rogério Gesta Leal. (Org.). Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direitos humanos e participação política*. Porto Alegre: Imprensa livre, 2011.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulos: Atlas, 2001.

HERKENHOFF, João Baptista. *A cidadania*. 2. ed. Manaus: Valer, 2001.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed., rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed., rev. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2013.

KRELL, Andreas J. *Leis de Normas Gerais, Regulamentação do Poder Executivo e Cooperação Intergovernamental em Tempos de reforma Federativa*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

LIMBERGER, Temis. *Cibertransparência: análise regional de municípios do Rio Grande do Sul com relação à efetividade da Lei de acesso à informação pública e a concretização dos direitos sociais*. In: Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS – Mestrado e Doutorado/orgs. Lenio Luiz Streck, Leonel Severo Rocha, Wilson Engelmann. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2014.

LOUREIRO, Wilson. *Contribuição do ICMS Ecológico na conservação da biodiversidade no Estado do Paraná*. 2002. Tese (Doutorado na área de concentração em Economia e Política Florestal). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, Paraná.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de (Coord.). *Pacto Federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, Cadernos de Pesquisa 1 – Coleções Mandamentos.

MALUF, Sahid. *Teoria geral do Estado*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTÍN, NURIA BELLOSO. *Os novos desafios da cidadania*. Tradução de Clóvis Gorczewski. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENEZES, Anderson de. *Teoria Geral do Estado*. Atualizado por José Lindoso. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998 e 2005.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *A Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e o caso Fundap e Comunicado CAT nº 36/2004*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A guerra fiscal no Brasil*. São Paulo: Fundap, Fapesp; Brasília: Ipea, 1999.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

REVERBEL, Carlos Eduardo Diedes. *O federalismo numa visão tridimensional do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RODRIGUES, Hugo Thami. *Harmonização solidária das políticas tributárias municipais: um princípio constitucional geral, implícito, delimitador das ações tendentes ao cumprimento da função social do Município*. 2003. 276 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Direito – Doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

SANTIN, Miguel Angelo. *Cidadania e políticas públicas no espaço público local*. Santa Cruz do Sul, 2001. 136f Dissertação (Mestrado) - Universidade de Santa Cruz do Sul, 2001.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade*. 5. ed. São Paulo: Cortez, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SOUZA, Mônica T. C.; LOUREIRO, Patrícia. *Cidadania novos temas velhos desafios*. Ijuí: Unijuí, 2009.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria geral do estado*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Planejamento e Políticas Públicas, Brasília, n. 5, p-13-18, 1997.

VIEIRA, Liszt. *Os argonautas da cidadania: a sociedade civil na globalização*. Rio de Janeiro: Record, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário e empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.