

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE  
PRUDENTE**

**FACULDADE DE DIREITO**

**A GUERRA FISCAL E A NECESSIDADE DE CONTROLE FEDERAL DAS  
CONTAS ESTADUAIS**

**NATÁLIA STÉFANI SILVA BRAVIN**

Presidente Prudente/SP  
2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE  
PRUDENTE**

FACULDADE DE DIREITO

**A GUERRA FISCAL E A NECESSIDADE DE CONTROLE FEDERAL DAS  
CONTAS ESTADUAIS**

NATÁLIA STÉFANI SILVA BRAVIN

Monografia apresentada como requisito parcial de conclusão de curso para obtenção do grau de bacharel em Direito sob a orientação do Professor Wilton Boigues Corbalan Tebar.

Presidente Prudente/SP  
2016

**A GUERRA FISCAL E A NECESSIDADE DE CONTROLE FEDERAL DAS  
CONTAS ESTADUAIS**

NATÁLIA STÉFANI SILVA BRAVIN

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Wilton Corbalan Tebar.

---

Orientador

---

Examinador 01

---

Examinador 02

Presidente Prudente/SP  
2016

Não compreendo os teus caminhos, mas te darei a minha canção. Doces palavras te darei. Me sustentas em minha dor e isso me leva mais perto de ti. Mais perto dos teus caminhos. E ao redor de cada esquina, em cima de cada montanha, eu não procuro por coroas ou pelas águas das fontes. Desesperado eu te busco, frenético, acredito que a visão da tua face é tudo o que eu preciso. Eu te direi: que vai valer a pena!

(Composição: Juliano Son/ Ministério  
Livres para adorar

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Jesus pela direção no momento da escolha do meu orientador: Professor Wilton Corbalan Tebar, que mais uma vez demonstrou autenticidade profissional ao me conceder todo espaço necessário para desenvolvimento do trabalho e foi definitivo mestre nas considerações necessárias para aprimorar minha escrita e o trabalho em si. Fica registrada a minha admiração pela pessoa solícita que sempre foi, pelo cuidado com seus alunos, pela disposição do seu tempo e ajuda.

Agradeço a minha família que por vezes suportou o mau humor e as ausências em datas especiais no momento em que eu desenvolvia meu trabalho. Pelas orações e compreensão. E, principalmente a minha mãe, Suzana, figura de força na minha vida, motivadora, razão e impulso para todos os meus sonhos.

Aos meus amigos e queridos irmãos: Pedro Henrique, João Victor, Rose, Bruna, Caroline, Andréia, Silvia, Andressa, Ana Paula, Anderson e todos os demais amigos, que por serem muitos é difícil mencionar. Obrigado por acreditarem na minha capacidade e por nunca terem me deixado desistir de qualquer desafio que fosse, mesmo quando desistir era tudo o que eu queria fazer. Minha gratidão pelos sorrisos fáceis em dias difíceis. Vocês são luz no meu caminho.

O meu agradecimento às pessoas especiais que no curto espaço de tempo da minha vida enxergaram o melhor em mim, assim como me creditaram as coisas especiais acontecidas em suas vidas.

Agradeço aos professores Osvaldo de Carvalho e Flademir Jerônimo, por despendem de seu tempo para tratarem das minhas dúvidas.

Por fim, a todas as pessoas que direta ou indiretamente torcem por mim e mesmo aqueles que me fizeram chorar dizendo que eu jamais conseguiria porque foram impulso para enfrentar todos os desafios que me moveram.

A minha querida mãe do céu, pela sua diária proteção divina.

## RESUMO

O presente trabalho teve como intuito abordar os aspectos que envolvem a Guerra Fiscal, que é um dos principais problemas atuais existentes, relacionado à arrecadação e propulsora de inconstitucionalidades referentes à concessão de benefícios fiscais. Referente ao tema, o trabalho procura demonstrar os impactos que suporta o contribuinte pela nebulosidade no momento da edição e aplicação das normas, apresentando a alternativa de um controle perante o problema suscitado e demais soluções de menor ordem; Tudo isso por demonstrar que a previsão constitucional que dá competência aos Estados para editarem certos regramentos como é o caso do ICMS, concede também margem para a autodestruição do federalismo, já que por visar sempre interesses próprios os Estados editam regramentos que levam o contribuinte a interpretações errôneas e complexas, envolvendo suas relações tributárias a processos punitivos já que são levados a erro pelas edições de normas controversas pelos próprios Estados. Esclarecendo que os sistemas: jurídico, político e organizacional brasileiro são contaminados e não dotados de previsões ruins – conceder autonomia a Entes federados é confiar um modelo de governo a Estados membros sob a perspectiva de que harmonicamente perante o Estado Central irão alcançar eficiência alocativa. No entanto, os próprios estados membros o utilizam para resguardar recursos de forma egoísta e isolada e, mesmo para subsistência da autonomia por estarem em cenários de deságio arrecadatário. Ademais, é possível verificar no presente trabalho que a GUERRA FISCAL embora contrária aos preceitos federalistas é uma possibilidade a mais para que seja observada a inconsistência ao que tange as divisões dos recursos arrecadatários brasileiros: pela quantidade de estados membros e diversidade sobretudo em seu espaço geográfico e preferências, que naturalmente os fazem desiguais, mas que a norma constitucional dá regramento igualitário, quando deveria fazer diferente e dispender uma divisão conforme a necessidade, já que isto sem dúvidas - a ânsia em adquirir recursos para gerir o Estado - faz com que a guerra fiscal, seja prática considerada comum. Portanto, aborda os impactos da assídua relação de tensão fiscal proporcionada pela guerra fiscal. A metodologia utilizada durante o desenvolvimento do trabalho foi a histórica, indutiva e dialética.

**Palavras-Chave:** Estado – Federalismo Fiscal – Arrecadação – ICMS – Guerra Fiscal.

## ABSTRACT

This study was intended to address the issues surrounding the fiscal war, which is one of the main existing current problems related to the collection and driving of unconstitutionality regarding the sale of tax benefits. Concerning the theme, the work seeks to demonstrate the impacts that supports the taxpayer nebulosity at the time of issue and application of regulations with the alternative of a control to the problem raised and other lower-order solutions; All this to show that the constitutional provision that empowers the states to edit certain set of rules such as ICMS, also provides scope for self-destruction of federalism, since by always aim own interests the United edit set of rules that lead the taxpayer to interpretation erroneous and complex, involving their tax relations punitive processes as they are led to mistake the issues of controversial rules by the States themselves. Clarifying that systems: legal, political and organizational Brazil are contaminated and not endowed with bad predictions - to grant autonomy to federated loved trust is a model of government to states from the perspective that harmonically with the Central State will achieve allocative efficiency. However, the member states' own use to protect resources and selfish isolation, and even for subsistence autonomy by being in discount revenue collection scenarios. In addition, you can check in this work that FISCAL WAR though contrary to the federalist principles is another possibility to be observed inconsistency to respect the divisions of Brazilian fund raising resources: the number of member states and diversity especially in their geographical area and preferences, which naturally make them unequal, but that the constitutional rule gives equal set of rule when it should do differently and spend a division as needed, as this no doubt - the eagerness to acquire resources to manage the state - causes fiscal war, is considered common practice. Therefore, it addresses the impacts of assiduous tax voltage ratio provided by the fiscal war. The methodology used during the development of the work was historical, inductive and dialectical.

**Key-Words:** State - Fiscal Federalism - Storage - ICMS - Tax War.

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1</b> – Ilustração referente à compensação de crédito entre as relações envolvendo ICMS (Imposto sobre circulação de mercadoria - Não cumulatividade).....	64
--	----



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	9
<b>2 NOÇÕES GERAIS DE ESTADO</b>	12
<b>3 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO</b>	16
3.1 Pontos Característicos	19
3.2 Delimitações	24
3.3 O Federalismo Brasileiro	28
3.4 O Federalismo Cooperativo	41
<b>4 A GUERRA FISCAL E AS REGRAS CONSTITUCIONAS DE CONTROLE DAS CONTAS ESTADUAIS</b>	43
4.1 Mecanismos de Controle das Contas Estaduais: Força do Tribunal de Contas	43
4.2 Definição de Guerra Fiscal	47
<b>5 GUERRA FISCAL DO ICMS</b>	51
5.1 Preceitos Tributários: Breve Introdução Constitucional	51
5.1.1 Breve conceito de impostos	57
5.2 O ICMS	58
5.3 Hipóteses de Incidência /Fato Gerador	67
5.4 Benefícios Fiscais	69
5.5 Cenário Atual: A Emenda 87/2015	76
<b>6 CONCLUSÃO</b>	76
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	89

## 1 INTRODUÇÃO

Com o advento da constituição federal de 1988, logrou-se uma autonomia que até então não existia para municípios e Estados. A forma de Estado federalista, além de distribuir o país em Estados federados por meio da técnica da descentralização, conferiu a estes Estados parcelas de autonomia e diversas outras características para o exercício independente de decisões administrativas, poder político e judiciário, assentando a importância crucial da harmonização entre os Estados, já que a desarmonia entre os mesmos está afeta a ineficácia da eficiência alocativa<sup>1</sup>, observando que esta, se baseia nos objetivos que a instituição do federalismo no Brasil, dispôs: o pilar constitucional da igualdade.

O ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços), por ser imposto de grande notoriedade quando se refere à arrecadação tributária, é o principal percussor de notoriedade no debate que envolve a guerra fiscal que por abranger a concessão de benefícios de forma irregular possui impacto direto na economia dos Entes estaduais (no caso) e podem resultar em problemas de ordem irreversíveis.

A tão puída denominação “Guerra fiscal”, conceituada por muitos como o embate travado entre os Estados membros de uma mesma federação pela atração de investimentos que geram arrecadação e demais recursos por meio da concessão irregular de benefícios fiscais (de ordem de isenções e renúncias fiscais, por exemplo), sem dúvidas, se tornou uma problematização "econômico-constitucional", de teor federativo e tributário, que estabelece um impasse para a reforma tributária brasileira e uma ameaça a harmonização entre os entes federados, acarretando em prejuízos para o ordenamento jurídico: desde a exacerbação do poder judiciário á insegurança jurídica.

Um dos atuais episódios da Guerra Fiscal é a edição da emenda 87/2015, que conta com reflexos operacionais de ordem complexa aos contribuintes. Isto porque, por ser o ICMS (Imposto de circulação de mercadorias e serviços), imposto de competência estadual, o regramento de especificidades quanto ao referido tributo é editado por seus respectivos Estados; No caso da emenda 87/2015, a edição desta é criada com o fim de disseminar a Guerra Fiscal, no

---

<sup>1</sup> É a forma de distribuição de recursos que visa a melhor alternativa para a realização de referida distribuição, com o objetivo de maximização dos resultados.

entanto, pelas lacunas em sua edição, os estados acabam editando os regramentos cabíveis sobre os aspectos nebulosos e, vistas as previsões gerais feitas pela carta constitucional de ordem distributiva de arrecadação do referido imposto em relações de consumo e serviço envolvendo situações interestaduais, cada estado Membro competente pelo regramento em seu estado, acaba pela ascensão da Guerra Fiscal, por editar normas com interpretação repleta de interesses individualistas, o que no fim resulta em diversos regramentos conflitantes entre os Estados. Essas diversas normas editadas pelos Estados em busca de benefícios e atração de investimento contra a edição de normas do Estado diverso, colocam o contribuinte em uma situação nebulosa sobre qual ordenamento adotar, o sujeitando a extrema insegurança jurídica e ao risco de a qualquer momento sofrer dano de ordem punitiva, como os autos de infração – seja por observar a edição de norma de um Estado “x”, quando para aquela situação deveria ter sido observada a edição do Estado “y” ou até mesmo por algum problema de ordem operacional no momento do recolhimento do referido tributo.

Em um país de desigualdades regionais e rico em culturas diversas, onde uns Estados são preteridos em relação a outros, quanto à atração de investimentos, localização de indústrias ante aos demais, é certo, que mecanismos cooperativos (análogos ao federalismo cooperativo) para dirimir o interesse arrecadatário desenfreado e garantir recursos a entes federados mais necessitados devido a sua geografia industrial, são uma alternativa rica e que não deixa de merecer atenção, já que são alternativas para estimular o desenvolvimento regional, que no Brasil é amplamente desigual, sendo certo que o mínimo de recursos deve ser garantido para a subsistência de um estado.

Uma das possibilidades referentes a desigualdades regionais que é apontada inclusive como remate da Guerra Fiscal, é a discussão em torno da implementação do IVA<sup>2</sup> – Imposto sobre valor único, por meio de Lei Federal, que posteriormente contaria com regramentos estaduais para regular particularidades conforme o prospecto da região: quantidade de indústrias, presença de contribuintes

---

<sup>2</sup> O imposto por valor único é uma ideia de reforma tributária idealizada pela doutrina, que propõe que todos os tributos existentes no Brasil, sejam substituídos por apenas um, que se regulará por meio de movimentações de caráter financeiro - ou seja, a ideia é que os mais de 80 (oitenta) tributos existentes na ordem nacional fossem substituídos pela implementação do imposto sobre débitos bancários. Embora seja, ideia considerada por parcela doutrinária significativa, por muitos a idealização de tal imposto é encarada como uma “utopia nacional”, já que sua implementação implicaria em uma alíquota exorbitante, caso contrário as receitas de todas as ordens existentes no Brasil, que carecem de arrecadação poderiam ser aniquiladas.

e etc. O que no fim, resultaria em um desenvolvimento arrecadatário e regional para os Estados membros que são preteridos em relação a atração de investimentos em suas regiões, sem prejudicar os já desenvolvidos atualmente.

No entanto, a necessidade de um controle federal de contas estaduais é ideia de atividade ao combate da famigerada guerra fiscal para todos os entes estaduais, de implementação simples e significativamente eficaz para dirimir as consequências da Guerra Fiscal, já que atuaria preventivamente, onde mesmo os Estados autossuficientes em recursos que via de regra são os mais fortes e únicos que diante a Guerra Fiscal se mantêm, por poderem suportar tranquilamente o peso das renúncias fiscais e concessões de isenções, se sujeitariam ao cunho fiscalizatório do controle.

Uma fiscalização externa sendo realizada pela ordem federal com rigidez, sobre cada ente estatal, referente não somente a gastos públicos, arrecadação e distribuição de recursos desta, mas, sobre a concessão e recebimento de benefícios do ente estadual, faria diminuta a concessão irregular e edição inconstitucional de normas para afetar ente federado diverso. Isto porque uma vez verificada irregularidades na concessão de benefícios, isenções e renúncias fiscais de forma inconstitucional, com a inobservância dos requisitos formais dispostos pela lei competente, poderia ser fixada a possibilidade de se determinar uma regressão, fazendo com que as empresas e os Estados devolvessem o “lucro” sobre as concessões, alternativa que fomentaria ao menos atenção dos Estados que concedem benefícios fiscais de forma inconstitucional e das empresas que as recebem cientes da mesma forma.

De agora em diante, noções constitucionais de federalismo do Estado brasileiro, fiscalização de contas, episódios da guerra fiscal e concessões irregulares de benefício, são os melhores aliados para entender que o federalismo brasileiro, a transparência fiscal e o contribuinte cercado por inseguranças jurídicas fomentadas por interesse, fazem com que a situação atinente aos impactos causados pelas Guerras Fiscais careça de atenção. Não apenas pelo aspecto econômico e financeiro, mas pelo alastramento de interesses pessoais dentre as estruturas políticas, administrativas e judiciárias do Brasil.

## 2 NOÇÕES GERAIS DE ESTADO

O Estado nada mais é que a forma por qual se organiza e governa perante um conjunto de pessoas. Conceito este que será melhor trabalhado como segue.

Para falar em federalismo são necessários antes de tudo, que haja a existência de Estados, estes que a doutrina denomina frequentemente como estado membro ou em sentido mais pretérito, as denominadas províncias.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho define Estado como sendo: “uma ordem jurídica relativamente centralizada, limitada no seu domínio espacial e temporal de vigência, soberana e globalmente eficaz”.<sup>3</sup>

Para que um Estado seja construído e exista no plano fenomênico, é necessária a presença de elementos que o componham. No entanto a doutrina comumente elenca três destes, como sendo não os únicos, mas, os principais. São eles: Território, Povo e a soberania<sup>4</sup>.

O elemento territorial é mensurado baseando-se na demarcação geográfica. Este compreende espaço terrestre, aéreo e marítimo – sendo estes dois últimos demarcados com maior complexidade. Contudo, é evidente que nos primórdios civilistas, não existiam mecanismos tão exatos e suficientes para que essa demarcação fosse realizada da forma com que é feita hoje. No entanto, ainda que com mecanismo diferentes e noções mais puristas, a demarcação existia, o que é muito bem relatado no vernáculo latim: "*terrae potestas finitur ubi finitur armorum vis*".<sup>5</sup>

Em seu livro *The Sovereignty of the Sea*, Thomas Wemyss Fulton ilustra perfeitamente tal situação. Ele exprime:

It was, however, with regard to the delimitation of the territorial sea immediately adjacent to the coast that Bynkers-hoek's teaching had its chief results. He showed how uncertain and unsatisfactory were the limits previously proposed, and, following Grotius, he laid down the principle that the dominion of a state extended over the

<sup>3</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional**. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*, São Paulo: Ed. Manole, 2004. Página 03.

<sup>4</sup> Há quem diga que este terceiro elemento formador do estado, denomina-se “governo”, pois seguindo o significado de sua etimologia grega, pressupõe liderança estatal, presidência política. Mas, na verdade trata-se de um mecanismo que trabalha com a soberania, determinar diretamente como um elemento formador do estado o conceito de “governo”, trás a presunção de que a soberania será sempre algo implícito e embutido.

<sup>5</sup> O poder da terra termina onde acaba a força das armas.

neighboring sea as far, and only as far, as it was able to command and control it from the land. But he went further and showed how the principle was to be carried into practice. The dominion of the territory extended as far as projectiles could be thrown from the shore by artillery, so that exclusive possession might be taken of the part so commanded: *the dominion of the land ends where the power of arms terminates.*<sup>6 7</sup>

O Segundo elemento que deve estar presente para que se possa falar em constituição de um estado, é o povo – diferente do conceito de população.

O conceito de “povo” se refere a um conjunto de pessoas que se sujeitam a soberania de um ente maior, ente este, que aplica regras e direciona. Enquanto o conceito de população está relacionado ao sentido quantitativo de se dizer um conjunto de pessoas.

Entre os elencados como elementos principais para a construção do estado, por fim, encontra-se a soberania.

A soberania é o poder que garante que aquele povo que está sob o espaço geográfico delimitado (território), esteja sujeito a uma ordem geral - transcrita em leis, regulamentos, instruções e demais regramentos jurídicos. Porém, além disto, é a soberania quem dá força para que se forme um estado, pois é esta, que por meio de seus mecanismos garante que os objetivos em comum daquele povo que se sujeitou a soberania, sejam positivados<sup>8</sup> de forma a serem concretamente observados.

Assim, as soberanias têm além do caráter constitutivo, como elemento do estado, o caráter de mecanismo de segurança, pois faz de seu poder, meio para que se criem mecanismos jurídicos que prevejam garantias aos objetivos de seu povo.

Ainda, Luiz Gonzaga Pereira Neto, advogado geral da União, em seu trabalho intitulado “A teoria da federação e o estado federal brasileiro”, enumera

<sup>6</sup> FULTON, Thomas Wemyss. **The Sovereignty of the Sea**. Union, 2002. New Jersey. Página 555.

<sup>7</sup> Foi, no entanto, no que respeita à delimitação do mar territorial imediatamente adjacentes à costa que o ensino de Bynkers - Hoek teve seus principais resultados. Ele mostrou como incertos e insatisfatórios foram os limites propostos anteriormente, e, após Grotius, ele estabeleceu o princípio de que o domínio de um estado estendido sobre o mar vizinho tão longe, e apenas na medida, era capaz de comandar e controlá-lo a partir da terra. Mas ele foi além e mostrou como o princípio era para ser levada à prática. O domínio do território se estendia até projéteis e poderiam ser jogados a costa pela artilharia, de modo que a posse exclusiva pudesse ser tomada da parte de modo ordenado: o domínio da terra termina onde o poder de armas termina.

<sup>8</sup> A soberania no estado Federal, via de regra, sempre estará positivada e será delineada em um instrumento jurídico normativo de alto valor. No Brasil, a Constituição Federal Brasileira, que se utiliza de seus artigos para além de reger princípios basilares para uma vida digna, positivar o funcionamento e como se dá o desenvolver da soberania.

para a soberania quatro características que sempre devem estar presentes para se falar em soberania.

É **una** (grifo meu), pois não se admite no Estado a existência de mais de uma soberania ao mesmo tempo. Ora, se, como dito, soberania é um **poder incontestável** (grifo meu), superior a todos os outros, não se concebe a convivência de mais de um poder superior ao mesmo tempo.

É **indivisível** (grifo meu), porque se aplica à totalidade de fatos ocorridos no Estado, razão pela qual não se admite a sua repartição.

É **inalienável, pois o Estado que a detém desaparece com a sua delegação, em outras palavras, a perda da soberania acarreta o fim do Estado.**

Por fim, destaque-se que a soberania é sempre **imprescritível** (grifo meu), porque nunca seria verdadeiramente “soberana” se tivesse prazo certo de duração, até porque, como ressaltamos anteriormente, a perda da soberania acarreta o fim do Estado.<sup>9</sup>

Como já mencionado, embora a doutrina categoricamente elenque como característicos do estado: território, povo e soberania; é possível que sejam identificados muitos outros elementos e sub elementos para que de fato se forme um estado: como no caso da soberania, que para sua formação são necessários sub - requisitos. Ou até mesmo para a formação do próprio estado, em que é necessário do povo um interesse em comum.

A forma de disposição dos três elementos principais formadores do estado é proposital, já que denota uma ordem de como as coisas vêm a acontecer: primeiro com a disponibilidade de um **território** para que exista o **povo** com seu interesse em comum em **atingir um objetivo**, seja ele econômico ou social e que necessita de um **poder soberano** para regulamentar os objetivos e conferir segurança ao que se estabelece.

Fato é que, sem estes três elementos principais não será possível a formação de um estado. Isto se justifica pelo fato de que, é a soberania quem dentro do território delimita e garante unidade, sendo superior a outros poderes e indivisível dentro do território. Ainda, se não houver pessoas que visem um mesmo objetivo, uma maioria que converge a uma única vontade, ainda que exista território e soberania, dificilmente se conseguirá instituir um poder uno e indivisível de soberania não completando o ciclo de construção.

---

<sup>9</sup> PEREIRA NETO, Luiz Gonzaga. **A teoria da Federação e o Estado Federal Brasileiro**. AGU. 2006. Página 03.

Por isto, é que os elementos território, povo e soberania, são vistos como essenciais e cumulativos. É a premissa básica, para se falar em formação de estado.



### 3 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Antes de iniciar, é necessário entender o nuance existente entre forma de governo e forma de estado: Forma de governo como sendo o que indica qual é o relacionamento entre o povo e seu(s) governante(s), assim, de qual forma o poder está alocado dentro do país, seja um poder singular ou plural – Um exemplo clássico é a Democracia. E a forma de estado como sendo qual a relação do poder com os estados, se existe uma descentralização do poder ou centralização – Um exemplo desta é a própria federação.

No entanto, embora a relação do poder com os estados seja fator caracterizador, não é fator determinante.

Luiz Alberto David Araújo conjuntamente com Vidal Serrano Nunes Júnior preleciona acerca do conceito de forma de estado:

As formas de estado referem-se à projeção do poder dentro da esfera territorial, tomando como critério a existência, a intensidade e o conteúdo de descentralização político-administrativo de cada um.  
À vista desses elementos diferenciais é que o estado, quanto a sua forma, pode ser classificado em federal ou Unitário.<sup>10</sup>

O federalismo surge nos estados Unidos, com o objetivo de elucidar os problemas de convívio e harmonia dentre as treze colônias inglesas. Ambas, queriam adotar uma forma de poder centralizado de forma que não deixassem suprimida a liberdade e certa individualidade, que acabavam de adquirir ao se tornarem estados independentes.

Com o federalismo a ideia é abrir mão da soberania, mantendo-se certa a autonomia, direcionada por um poder centralizador, o que não deixa de configurar alta margem de individualidade e liberdade.

Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior continuam:

O estado federal tem raízes na experiência histórica dos Estados Unidos da América. Com a transformação das colônias inglesas em Estados soberanos, tentou-se, em um primeiro momento, a criação de uma Confederação.  
[...]  
Promoveu-se no dizer de Del Vecchio, um “suicídio de Estados”, possibilitando, assim, que eles, agora sem soberania, mas dotados somente

---

<sup>10</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva: São Paulo, 1999. Página 164

de autonomia, passassem a integrar um novo e único Estado: O Estado Federal.<sup>11</sup>

No Brasil, o federalismo surge com a proclamação da república em 1889, fazendo adesão à forma republicana federalista presidencialista - onde a ideia era exatamente a de maior autonomia e liberdade para o que denominavam províncias, acrescidos do direito a voto, mandatos sem vitaliciedade e por períodos determinados, deixando para trás a monarquia – então império brasileiro, já que com a então proclamação da república que se dá em um cenário de levante político-militar, se finda com a vitaliciedade do poder do imperador - na época D. Pedro II.

O federalismo nada mais é que o cânone a qual se baseia o modelo de estado, a federação. A federação uma vez constituída tem para si as diretrizes básicas, necessárias e ideais a que pretende atingir, visando sempre o alcance da harmonia e desenvolvimento social, político e econômico do país.

Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior discorrem:

O Estado Federal nasce do vínculo de partes autônomas, de vontades parciais. Com essa associação de partes autônomas nascem simultaneamente uma entidade central, corporificada do vínculo federativo, e diversas entidades representativas das vontades parcelares. Todas essas entidades são dotadas de autonomia e possuem o mesmo patamar hierárquico no bojo da federação. Essa observação preliminar necessária advertirá que reside nesse relacionamento entre vontades parciais e vontade central o cerne do Estado Federal. Tanto a manutenção dessa autonomia como o exercício dela serão o objeto de acordo federalista, que, ao menos, deve vir vazado nas cláusulas a seguir expostas.<sup>12</sup>

Assim, o federalismo é diretriz (do qual existe grande ramificação de sistemas federalista, onde a federação é a consolidação no mundo fenomênico).

Define-se o federalismo em linhas gerais, pela ligação entre estados (as doutrinas dificilmente se utilizam da expressão “aliança” para tratar da ligação entre os estados, isto porque, muito facilmente se remete a ideia de que, é algo que não perdurará). Estados estes, que são objeto de ligação com outros estados, somados a um poder central. São comumente denominados de estados membros - por serem membros de um estado federado que vai se formar.

Ou seja, o federalismo é a associação de vários estados para a formação de um “novo” estado.

---

<sup>11</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva: São Paulo, 1999. Página 165.

<sup>12</sup> ARAÚJO; NUNES JUNIOR, op. cit, p. Página 166.

O arrojo para a efetiva concretização do federalismo é a criação de um mecanismo jurídico constitucional: uma constituição, que é o instrumento pelo qual os objetivos, princípios e diretrizes básicas – o que rara doutrina considera como normas gerais<sup>13</sup> - que amparam a federação, estarão seguros e protegidos. Em seguida, a vontade de renúncia da soberania por parte dos estados que antes eram soberanos por si só, para que se tornem membros de uma federação que centralizará a soberania em um único ente – o poder central -, mas que manterá aos Estados certo grau de autonomia para que dentro de sua circunscrição este possa se gerenciar, sempre em atenção aos preceitos estabelecidos e assegurados pelo mecanismo jurídico constitucional.

A pergunta poderia ser: porque existe um poder central, responsável pelo direcionamento? Os Estados não possuem o poder de se governar independentemente e a ledice dos recursos financeiros está concentrada no governo direcionador. Ou seja, é aqui que consiste o perigo do poder central não existir. Situação esta que está fortemente ilustrada no momento da divisão de competências tributárias, que é positivada por meio do instrumento jurídico constitucional, mas que antes de tudo é elaborada, criada e aprovada pelos representantes da soberania constitucional, representantes estes que teoricamente são e ou deveriam ser escolhidos pelo povo.

O problema da “alegria financeira” como bem cita o professor Bothe, possui uma correlação forte com as guerras fiscais, que se fazem prova viva que, embora exista um poder direcionador que realiza as divisões de competência tributária, observando as normas constitucionais que atribuem que a divisão de competências normalmente sejam realizadas conforme a matéria em questão, à divisão de competências é um desafio. A relação possibilita a visualização do que a falta de um poder direcionador poderia vir a causar.

---

<sup>13</sup> Em estudo aprofundado no livro “Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de Direito Tributário, do Mestre e também professor da Faculdade de Direito Milton Campos Elcio Fonseca Reis, onde a Professora Misabel Abreu Machado Derzi, em breve Prefácio (página 04), vai além na conceituação de normas gerais, que comumente são chamadas diretriz, normas principiológicas, mas que brilhantemente ela desenvolve como: “as normas gerais a natureza de regras *quase constitucionais*, pois são hierarquicamente inferiores a constituição. Entretanto, ao traçarem rumos à legislação das pessoas estatais, quer sejam veiculadas por leis complementares da União, quer por meio de resoluções do Senado Federal, erigem-se em posição de superioridade às demais leis ordinárias federais, estaduais e municipais”.

### 3.1 Pontos Característicos

São variadas as características do federalismo, no entanto existem umas que se sobressaem sobre as demais, a autonomia, por exemplo, denota ao princípio da descentralização política (mesmo sendo a fonte de soberania única) que é o pilar do federalismo, e versa sobre a repartição da competência política, administrativa e normativa entre estes estados membros, que encontra sustentação nos preceitos da constituição federal de 1988 e, que possibilita autonomia a cada um deles, caso contrário, a característica fosse a centralização desta competência, o estado poderia deixar de ser federado, para se tornar apenas um estado unitário<sup>14</sup>.

Assim, é que ensina Alexandre de Moraes:

A adoção da espécie federal de estado gravita em torno do princípio da autonomia e da participação política e pressupõe a consagração de certas regras constitucionais, tendentes não somente à sua configuração, mas também à sua manutenção e indissolubilidade.<sup>15</sup>

Luiz Alberto David Araújo conjuntamente com Vidal Serrano Nunes Júnior sustenta, dizendo:

Pode-se, portanto, afirmar que na idéia (sic) de federalismo reside um conteúdo fortemente autonomista, remanescente da soberania que cada um dos Estados confederados perdeu para que se pudesse criar o Estado Federal. Talvez seja esse seu característico mais marcante, ou seja, a autonomia assegurada às vontades das parciais – chamadas Províncias, Estados, Cantões etc. – e o poder central.<sup>16</sup>

A autonomia dos entes federados em um plano horizontal faz entender que não existe relação de subordinação entre eles (um exemplo disso, é que municípios, não são subordinados a outros municípios) mas que, em um plano vertical possa existir subordinação (como por exemplo, em uma situação em que haja invasão estrangeira ou que uma unidade federada invada outra, a União pode

<sup>14</sup> Entende-se por estado unitário o modelo em que via de regra, não existe descentralização dos poderes político, administrativo, judiciário, ou para que esta descentralização ocorra seja ela mínima, é necessária a concordância do poder unitário e único formador do estado. Em suma, é o estado onde existe um só poder. O do seu único estado.

<sup>15</sup> MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional. 26 ed.**, Atlas: São Paulo, 2010. Página 248.

<sup>16</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva: São Paulo, 1999. Página 166.

intervir nos Estados e no Distrito Federal, conforme os ditames do artigo 34, II, da Constituição Federal).<sup>17</sup>

Embora fique claro que o traço característico do federalismo seja dotado de alta carga autonomista, é certo que, este federalismo sempre sofrerá modificações e adequações que criarão traços peculiares e específicos em relação aos demais países que adotaram o mesmo modelo.<sup>18</sup>

Os estados-membros usufruem de autonomia conferida pelo texto constitucional, enquanto a soberania passa a ser centralizada em uma só pessoa de direito, a união. Contudo conforme explorado para que haja a autonomia referida aos estados membros é necessário, que a federação estabeleça a divisão de competências, pois somente com a divisão do poder de gestão, político, administrativo e econômico para os estados federados é que se estará andando sobre o traçado pelo princípio da descentralização, e assim se chegará ao real significado autonomista.

Dizer autonomia, sem existir autonomia financeira, faz impensável a efetividade do exercício da autonomia geral, em sua integridade. Isto porque, o exercício da autonomia está correlato à capacidade de exercício financeira, sem subsídios financeiros, não faz sentido carregar o estado membro de atividades inúmeras em que supostamente, ele poderá exercer, já que, na verdade será algo inatingível já que sem os recursos necessários, a autonomia será positivada, mas nunca concreta.

Sem esta autonomia financeira o estado membro está restrito e sua "autonomia" será insuficientemente atingida, sem possibilitar que de fato ele possa se autogerir. É de fato, a criação de um laço de dependência com a União.

Não basta conferir muita autonomia, ou supervalorizar esta característica, uma vez que se ela não é conferida de maneira a oportunizar o seu exercício de fato, será apenas uma característica a mais, sem efetividade. Ou seja, a conferência de autonomia legislativa, judiciária, depende para seu alcance de recursos financeiros, que uma vez inexistentes, fará com que o estado membro para

---

<sup>17</sup> Constituição Federal, 1988: Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: (...) II - repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra (Vade Mecum, Constituição Federal de 1988. São Paulo, Saraiva, 2012, página 22).

<sup>18</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva: São Paulo, 1999. Página 173.

que alcance 1/3 daquilo á que faz jus tenha de recorrer à ajuda financeira e recursos da União, e ou outras ordens constitucionais.

A equação que se extrai do título “efetividade autonômica” é simples: A quantidade de autonomia deve ser igualmente ou aproximadamente proporcional aos recursos financeiros. Uma vez autonomia financeira, proporcionalmente, alcance concreto da autonomia.

E é deste ponto que se torna conspícuo um dos problemas da Guerra Fiscal<sup>19</sup>: A ânsia arrecadatória. Se quanto maior os recursos financeiros – conquistados pela arrecadação de impostos, permitidos de acordo com a autonomia financeira - maior efetividade da autonomia, é óbvio o porquê do interesse dos estados membros em quererem sempre “mais”, quando se trata de recursos financeiros.

Este assunto está altamente vinculado ao momento de repartição de receitas tributárias, que é um dos temas objetos de discussão e apontado como um dos mais cruciais do quesito fiscal, já que pode ser considerado o divisor de águas para a autonomia de cada estado membro. Onde a resposta, questionada a sua eficácia, é a repartição tributária conforme sua matéria. O que perante a mesma ordem constitucional – inúmeros estados membros, com diferentes capacidades populacionais e necessidades – torna questionável a aplicabilidade e o efeito concreto.

Uma segunda alternativa seria a aplicação de técnica de repartição baseado ao princípio que podemos denominar “equilíbrio”, extraído das balizas

---

<sup>19</sup>A guerra Fiscal é a competição entre os entes da federação – estados, distrito federal e municípios – que acontece pela tentativa de alocar em seus territórios a maior quantidade de empresas e indústrias, bem como fatos geradores para o saldo de arrecadação tributária se ver aumentado, o ponto problemático é que para ver seu saldo arrecadatário em constante elevação os estados acabam por conferir incentivos fiscais em demasia e de forma inconstitucional, ou seja, sem respeitar o regramento para as devidas concessões, preterindo demais estados – de uma maneira simplória cito, por exemplo, o oferecimento de abatimento em um tributo X em uma quantidade x por cento à determinada indústria para que ela se aloque nesse estado, preterindo assim o município e ou estado, em que hoje está a indústria. Ou seja, a Guerra fiscal é o movimento brusco dos estados pela corrida exasperada, exagerada, exacerbada e despreocupada com o demais Estados e Federação, que se justifica pelo anseio arrecadatário, o que tem bastante sentido se entendido que embora o estado federado confira autonomia aos estados membros, essa se torna proporcionalmente efetiva quanto forem os recursos financeiros. Ou seja, para que a autonomia seja cada vez mais eficaz, é razoável que se exista certa proporção com os recursos financeiros. Eficácia da autonomia dentre um ente federado está para equivalência dos recursos financeiros, assim como este está ligado ao modo de socialização.

constitucionais e tributárias. Assunto, que será tratado com a profundidade que lhe é específica em momento oportuno.

Um segundo assunto, seria o perigo no interesse em cada vez mais querer ensejar a fatos, a incidência de tributos – e a aplicação do princípio da legalidade no direito tributário, como a que ponto, ele confere segurança jurídica ao contribuinte.

Fato é, que diante a visão encontrada pelos estados membros, quanto maior arrecadação, mais recursos e conseqüentemente maior capacidade de se autogerir, o que seria o sinônimo de autonomia. Recursos como instrumento elástico de conferência de flexibilização e extensão do que se pode alcançar de um estado membro.

Para continuidade dos característicos, Elcio Fonseca Reis salienta sobre autonomia:

A autonomia das entidades que compõem o Estado Federal mantém resguardada a unidade da ordem jurídica total segundo a qual se constitui, garantindo um sistema jurídico único e um sistema político integrado e integral.<sup>20</sup>

O mecanismo jurídico constitucional, a Constituição, além de conferir segurança ao modelo de estado, no federalismo é quem delimita sistematicamente as diretrizes ao que se refere à repartição de competências assim como estabelece a descentralização do poder em vários graus, seja nacional, estadual ou municipal.

A forma sistemática utilizada pela constituição para apresentar a repartição de competências é importante, pois, uma repartição nebulosa não permitiria uma nítida observação a cerca das limitações referentes à autonomia, ocasionando em uma interpretação imprecisa de forma a ocasionar grandes alterações e aplicação prejudicial ao modelo e preceitos do federalismo. E é por isto que o mecanismo constitucional se preocupa (deveria) em pormenores com cada nível de descentralização deste poder.

Dizer que o federalismo tem suas diretrizes expostas e preceituadas dentro de um instrumento normativo em teor constitucional que vem garantir segurança à forma de estado devido à pormenorizada divisão de competências em modelo certo, ora na forma federal do estado, é fazer entender que além da função

---

<sup>20</sup> REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de direito tributário**. Mandamentos: Belo Horizonte, 2000. Página 32.

de desvanecer inseguranças e possíveis conflitos práticos acerca de competências entre entes estatais, encontram-se nele características limitadoras do estado federal, tal seja múltiplas funções acerca do federalismo, características estas reflexivas diante a própria natureza constitucional, de sempre conferir segurança e previsibilidade (o que nem sempre, mas na maioria das vezes, vem a garantir soluções que são capazes de produzir o resultado pretendido).

Carl Schmitt aponta aspectos inerentes ao federalismo quando diz:

La federación conceptual de la Federación se sigue: 1. La federación comprende a todo Estado miembro em su existência total como unidad política y le acopla como un todo en uma asociación políticamente existente. Por eso, del pacto federal no surgensólovinculaciones particulares. [...] 2. El pacto federal tiene por finalidad uma ordenación permanente, no uma simple regulación pasajera. Esto se deduce del concepto de status, porque una simple regulación pasajera com rescisibilidad y medida no puede dar lugar a un status. Toda Federaciones, por ello, 'eterna', es decir, concertada para laeternidad. [...] 6. No hay Federación sin injerencia de ésta em los asuntos de los Estados-miembros. Como la Federación tiene uma existencia política, necessita tener um derecho de inspección, pode decidir y, em caso necesario, intervenir acerca de los médios para el mantenimiento, garantía y seguridad de la Federación.<sup>21 22</sup>

Falar, portanto, em federalismo, é falar de uma relação onde múltiplas autonomias se inter-relacionam em um movimento nada coordenado – e que embora a federação estabeleça diretrizes de igualdade, na realidade se relacionam com o poder central de formas diferentes – alguns estados membros recorrem mais, outros, menos. E a desigualdade no momento da relação dos estados membros com o ente central, no que tange a assuntos que envolvam receita, ocorre principalmente por fatores regionais (localização do ente não é privilegiada com a presença de indústrias, que via de regra é forte fator para a geração de arrecadação).

<sup>21</sup> SCHMITT, Carl. Teoría de la Constitución. Madrid: Alianza Editorial, 1996. In: REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de direito tributário**. Mandamentos: Belo Horizonte, 2000. Página 33.

<sup>22</sup> O conceito atual de federação segue da seguinte forma: 1. A federação compreende a todo estado membro em sua existência e totalidade como unidade política e acopla-se a ele como uma associação políticamente existente. Por isso, o pacto federal não surge só, mas com a vinculação de antes particulares. [...] 2. O pacto federal tem por finalidade uma ordenação permanente, não uma simples regulação passageira. Isto se deduz pelo seu conceito de status, uma simples regulação passageira e passível de rescindibilidade não pode dar lugar a um conceito de status. Toda federação, é por um elo, "eterna", é feita para durar a eternidade, [...]. 6. Não há federação sem interferência desta nos assuntos dos estados membros. Como e com a federação, existe uma política, que necessita de um auxílio de uma inspeção - o direito que trás o poder de "decidir", e em caso necessário, intervir acerca dos estados membros para o mantimento da segurança na federação.



Élcio Fonseca Reis, complementa:

Quem diz federação ou estado federal diz, conseqüentemente, no plano teórico, sociedade de iguais, que abrangem, em esfera de paridade e coordenação, Estados desiguais pelo território, pela riqueza, pela densidade populacional.<sup>23</sup>

O federalismo é objeto de estudo constitucional - tributário e chama a atenção devido ao seu forte papel no tocante a repartição de receitas dentro do estado federal e sua influência em uma possível reforma tributária, tema que cada vez mais permeia discussões e ganha destaque, devido a atual situação em que se encontra o sistema que tem imensa relação com o federalismo. É tema dotado de uma gigantesca multidisciplinaridade, abordando desde temas estudados pela economia a temas estudados por Estatística.

Embora a constituição federal, institua a necessidade de formação de um estado federado forte, altamente equilibrado com grande harmonização entre os estados membros, através da observância dos princípios federados que aponta para um ideal a ser atingido, bem como seus decorrentes objetivos e fundamentos, o que se vivencia na atualidade é uma forte dissimulação do conceito federalista. Que encontra crescente desarmonização e desequilíbrio entre os estados membros. Sejam estes desequilíbrios políticos, econômicos e gestacionários, mais uma vez o grande exemplo são as guerras fiscais.

### 3.2 Delimitações

Estabelecida as bases do federalismo, natural é a associação purista deste em conjunto com nosso ordenamento jurídico, a Constituição de 1988, que aponta diretamente para a democracia, objetivos e fundamentos do estado democrático social de direitos, repartição de rendas, justiça e igualdade – postos nos mais variados degraus.

Elcio Fonseca Reis realiza citação em que elenca as vantagens e objetivos do federalismo segundo Michael Bothe:

Michael Bothe (1995, *apud* REIS, 2000, p. 28), por outro lado, aponta como justificativas racionais para o federalismo fato deste: a) ser um meio de se

<sup>23</sup> REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de direito tributário**. Mandamentos: Belo Horizonte, 2000. Página 28.

preservar a diversidade e particularidade histórica no âmbito de uma união estatal maior; b) possibilitar a proteção de minorias, que vivem sozinhas em um espaço definido; c) consagrar o princípio da subsidiariedade; d) **ser um meio para assegurar a liberdade**; e) promover a democracia; e f) possibilitar um ordenamento estatal mais eficiente, uma vez que a resolução de tarefas é mais eficiente em pequenas unidades.<sup>24</sup>

Embora a descentralização seja característica marcante do federalismo que tem em seu objetivo maior garantir autonomia eficaz aos entes membros do pacto federativo – **de forma a ser um meio para assegurar a liberdade** - e que a própria constituição federal brasileira institua grande rol de objetivos e fundamentos, na prática o federalismo brasileiro está longe de alcançar este encaixe.

Conforme já dito, embora a descentralização seja um traço caracterizador do federalismo, não é fator determinante.

Élcio Fonseca Reis preleciona acerca da descentralização:

O que marca o conceito de descentralização é a ideia de uma estrutura plural de exercício do poder político, conduzindo a uma ordem jurídica única, mas pluralista, uma vez que a manifestação política no Estado dá-se, por excelência, pela capacidade para criar o direito e para organizar as instituições políticas segundo o sistema jurídico positivado. Assim a descentralização política define uma pluralidade de ordens jurídicas, ordenando-se e coordenando-se numa estrutura total, conformada por ordens jurídicas parciais acopladas harmoniosa e complementarmente.<sup>25</sup>

É possível pensar no fator descentralização referente ao estado federado, de forma a observar que não há entes que se “sujeitam as diretrizes superiores” por um objetivo comum. Mas, como entes dotados de liberdade e *animus domni* e que, por isto resolvem constituir um “único” estado em prol de uma “teia” de objetivos que serão tecidos ao decorrer do desenvolvimento do estado, e que de início trás uma aparente segurança. É este o bom motivo para que os estados aceitem dividir uma autonomia, antes única deles. Mas que agora, embora ainda a possuam a dividem com tantos outros e com um poder soberano que se encarrega de ser diretriz e que por isto, se torna um derivado, que é composto por parcelas de autonomia. Seria como dizer, que o poder soberano é derivado dos estados, por que só existe pela junção de várias parcelas de autonomia que estes

<sup>24</sup> BOTHE, Michael. **O federalismo na Alemanha. Federalismo – Um conceito em transformação histórica**. Tradução: Centro de estudos Konrad Adenauer - Stiftung, 1995. In: REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2000. 1ed. Pag. 28

<sup>25</sup> REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2000. 1ed, pag. 22

aceitaram dispor, para assim constituir um poder que trouxesse direção. Um poder formado por total conteúdo de vontade e que um dia foi constituído por delegação.

É exatamente neste ponto em que reside uma das críticas presentes ao estado federal americano, que no início do século XX se torna pouco eficaz devido ao modelo de federalismo dualista centrífugo que adota. Cria um “alargamento” do poder, conferindo aos estados membros um teor altamente autonomista, que aquele que poderiam suportar. Acaba existindo, um privilégio dos entes federados, os estados, em detrimento do poder que ora era direcionador.

O poder centrífugo objeto de críticas diante o federalismo americano, deixou clara a premissa de que tal sistema dentro de um estado federado, só pode dar certo, se a circunscrição de competências for seguida a risca.

No federalismo, segundo parcela doutrinária<sup>26</sup> não é possível que se fale em figuras hierárquicas. Ou seja, os estados membros em suas ordens constitucionais **não deveriam** ocupar entre si posição de hierarquia, mas, serem regulados por um governo central responsável por soluções de conflitos. Um intervencionista em *ultima ratio*.

Élcio Fonseca Reis, em seu livro intitulado “Federalismo Fiscal”, considera como um grande equívoco a visualização da federação brasileira com suas hierarquias:

O Brasil é um estado Federal em que a União e os Estados – Membros ocupam, hierarquicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí por que devem receber tratamento jurídico – formal isonômico.

Esta igualdade jurídica significa que não existe diferença hierárquica entre as Pessoa Jurídicas de Direito Público Interno, mas tão – somente diferença nas competências distintas que receberam na própria constituição.<sup>27</sup>

No entanto, não é bem o que acontece, já que o próprio texto normativo constitucional se encarrega de cobrir a ordem constitucional – União - de inúmeros privilégios, acabando esta por figurar em situação de vantagem maior que as demais ordens constitucionais, quando na verdade entre as ordens constitucionais deveria inexistir hierarquia, para que se mantivesse sólida e

<sup>26</sup> Doutrinadores como, Carlos Ari Sundfeld em publicação intitulada Regime Constitucional do município, Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

<sup>27</sup> REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos , 2000, pag. 37

harmônica relação entre os estados evitando conflitos a preceito do fundamento federalista.

O federalismo no Brasil é dotado de alta carga centrípeta, privilegiando a figura da União em detrimento dos estados, isto porque, mormente na prática, sempre estará sobreposto aos entes estaduais, que em relação ao primeiro possuem carga autonomista e decisória notoriamente mínima.

É como se criassem um poder primário que seria a União, enquanto os estados membros seriam o poder suplementar, encarregados de uma competência e força autonomista residual e sem os mesmo privilégios ao qual o poder enumerado dispunha, mesmo sendo estes dotados de autonomia, autogoverno, e força para legislar sobre as delimitações de sua competência. Acontece que acabam sobre a égide privilegiada da união.

Contrapõe a ideia de que na verdade o poder soberano é um derivado, aonde os reais detentores do poder são os estados. Há na prática a inversão do positivado, embora, possa parecer nítida essa hierarquia que não deveria, mas é existente.

A doutrina não concorda como dito, neste ponto. Ives Gandra da Silva Martins é um dos doutrinadores que defende a ideia de que sim, a hierarquia está presente perante as ordens constitucionais, ele preceitua:

Tenho para mim, nada obstante o argumento dos que assemelham competência comum á concorrente, que há uma diferença de grau hierárquico, a saber: na competência comum, nenhum ente federativo está hierarquicamente subordinado, em sua ação, á atuação do outro, enquanto na competência concorrente a União prevalece sobre a dos Estados e a dos Estados sobre a dos Municípios.<sup>28</sup>

O federalismo brasileiro se encapa em um dualismo – onde sempre as ordens constitucionais, retirada a soberania representada pelo governo central, serão norteadas por dual instrumento jurídico, político e administrativo, tais sejam, seus próprios instrumentos e a constituição federal.

Embora o objetivo fosse adotar um sistema federalista que denomino intervencionismo ocasional - onde as ordens constitucionais/os estados membros tivessem entre si delimitados suas competências e harmonizassem entre si, devendo o poder central intervir em situações extremas - o que se encontra ao

---

<sup>28</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à constituição do Brasil**, 1993. In: REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2000, pag. 39

observar o federalismo brasileiro, é um forte resquício de um federalismo centrípeto, onde a união, embora ordem constitucional, destoa das demais ordens e impõe certa hierarquização.

Posto isto, o primeiro adendo ao federalismo brasileiro já está intitulado, não se trata ao falar de Brasil de uma adoção purista do federalismo apenas pelo fato de estarem presentes estes ou aqueles requisitos, mas, de um federalismo de nível muito particular, que embora adote estas ou aquelas linhas gerais acaba na prática criando características muito peculiares em relação ao federalismo clássico, sendo genitor do efeito peculiar federalista brasileiro – série de desdobramentos e implicações negativos no cenário Federalista-Fiscal, abarcando desde a inversões na constituição do cenário federalista, bem como, impactos no cenário fiscal, como por exemplo, as guerras fiscais que fazem o levante de questão da distribuição de competências e repartição de receitas dentro do federalismo brasileiro e, que acabam afetando todo o cenário social brasileiro, desde ao mero consumidor ao contribuinte que arcará com os impostos – não tão simples devido a disputa acirrada entre os estados pelos recursos financeiros, cada vez mais, dando margem a incentivos fiscais que dão por sua vez margem a criação de instruções normativas e demais regramentos jurídicos que até serem declarados inconstitucionais, por assim serem ou até serem regulamentados, como assim devem, geram grande ameaça a sociedade e suas partes citadas, como é o caso do ICMS – que em seu caso de Guerra Fiscal teve em criação atual, a tormentosa emenda 87/2015.

### **3.3 O Federalismo Brasileiro**

Compreendida a ideia do federalismo dentro de um país (qual chamaremos de “O” Estado), sabemos que este, baseado aos princípios e pressupostos federalistas, se dá pela aliança ou como boa doutrina denomina união de vários estados, os quais denominaram - estados membros, que abrem mão de sua antes individual soberania, resguardando certa autonomia, para formarem um novo estado/país<sup>29</sup>. Isto se justifica, não somente pelos argumentos já explanados, mas, essa divisão em várias unidades federadas se faz justa pelo fato de existir entre cada uma destas (ainda que sobre o mesmo plano de soberania) unidades

---

<sup>29</sup> Isto se falarmos no fenômeno por agregação.

uma multiplicidade de **preferências**<sup>30</sup>, que podem ser de certa forma melhor observadas se divididas entre suas unidades correspondentes.

Amartya Sen, escritor e economista indiano retrata a situação de uma forma clara e precisa:

Capacidade é um tipo de liberdade para ter estilos de vida diferentes. Não comer por desejo de fazer jejum ou emagrecer é uma opção de quem pode comer; não comer por falta de alimento não decorre de uma opção da pessoa, mas de falta de capacidade (condições) de fazê-lo. [...] A privação de liberdade pode surgir em razão de processos inadequados (como a violação do direito ao voto ou de outros direitos políticos ou civis), ou de oportunidades inadequadas que algumas pessoas têm para realizar o mínimo do que gostariam (incluindo a ausência de oportunidades elementares como a capacidade de escapar da morte prematura, morbidez inevitável ou fome involuntária.<sup>31</sup>

Ou seja, diz-se que para a melhor observância de preferências é interessante o federalismo, que promove a divisão dos estados em diversos estados membros, exatamente pelo fato concreto de que naturalmente irão se concentrar a um mesmo estado (que englobará inclusive uma cultura característica) aqueles que possuem semelhanças, o que dificilmente em um federalismo unitário poderiam ser observadas da forma com que o federalismo em si, possibilita ou assim deveria vir a

---

<sup>30</sup> Preferências são alternativas, e possibilidades de escolhas de indivíduos dentro de um determinado espaço geográfico. Sejam escolhas ideológicas, de caráter econômico, cultural, e demais âmbitos existentes. São as opções que cada indivíduo opta para si, relacionadas não só a questões que envolvem escolhas referentes a bens públicos, mas, também pessoais.

É importante entender, que dentro de um estado membro e no estado em sua totalidade, a margem que indica a capacidade de se realizar as preferências de cada indivíduo é significativo indicador da efetividade do modelo de estado, no caso do Brasil, o federalismo.

Observado os pressupostos federalistas brasileiros, que apontam para a igualdade civilista, é possível construir o raciocínio que, quanto maior a capacidade dos brasileiros realizarem suas preferências no mundo fenomênico (isso levando em conta uma extensão de brasileiros, que normalmente não poderiam realizar tais escolhas pela preterição de suas condições em relação aos demais, detentores da capacidade de escolhas pode-se dizer: Isto acontece porque segundo a regra 80-20 de Pareto, via de regra a economia e conseqüentemente o poder e capacidade de escolhas e, portanto, efetivação concreta de preferências podem ser divididas em dois grupos, um denominado muitos de poucos e um segundo denominado poucos de muitos. Seguindo o raciocínio construído uma vez que os muitos de pouco comecem a efetivar suas preferências, dentro de seus estados membros – que normalmente concentram pessoas com preferências semelhantes – a igualdade estaria sendo não completamente efetivada, pois é conceito tal que envolve uma sequência de outros conceitos e efetivações, mas, se poderia já dizer, que tal igualdade primada em carta de magnitude de expressão constitucional, estaria sendo desenvolvida, o que converge para os objetivos federalistas, e demonstra o desenvolvimento do modelo de estado, resultado significativo para considerar que o federalismo está acontecendo dentro de seu plano geográfico. E portanto, caminha por vises de concretude no plano fenomênico.

<sup>31</sup> SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. 3 ed. São Paulo. Companhia das letras, 200, p.10. In: SCAFF, Fernando Facury. **20 anos de Constitucionalismo Democrático**: República, Tributação, Finanças. Página 84.

possibilitar. Tudo isto, sem contar com o fato de que esta realização de aliança entre os estados membros, encontra respaldo na existência de um objetivo em comum e as próprias preferências da população de cada estado, são um exemplo certo.

Mauro Santos Silva, em seu trabalho intitulado “A teoria do federalismo”, deixa claro:

O modelo ideal prevê que a forma federativa maximizadora de bem-estar é aquela em que a provisão e o financiamento dos bens são realizados valendo-se de jurisdições constituídas em números e espaços proporcionais aos grupos populacionais com idênticas preferências fiscais. O financiamento é ordenado conforme o “princípio do benefício”, segundo o qual cada indivíduo contribui de acordo com o bem estar obtido (...) (...) afirma que há maximização da eficiência econômica da ordenação federativa fiscal alocativa, sempre que for observada perfeita correspondência entre as ações do governo e a preferência dos grupos que o financiam. O governo central deve responder pela provisão de bens cujo consumo seja uniforme, em termos de preferência e em termos de quantidade individual demandada em todo o território federativo. Os governos estaduais assumiriam a responsabilidade pela provisão de itens com preferências regionais, e os governos locais responderiam pelos bens cujo perfil da demanda fosse específico de uma localidade.<sup>32</sup>

Embora os estados membros estejam sujeitos à soberania de um governo central – O Estado, é importante observar o pressuposto da autonomia, uma das características mais marcantes do federalismo brasileiro presente em cada estado membro, característica esta que tem impacto direto na forma da repartição das receitas públicas e arrecadações tributárias, que por sua vez, acarreta em reflexos proporcionais à forma com que podem ser realizadas e como é disposta a capacidade de preferências e demandas de cada estado (demandas estas, sejam econômicas diretamente interligadas com a efetividade da autonomia em cada jurisdição federada, políticas ou subjetivamente individual a cada indivíduo).

O tema de receitas públicas, que inclui sua divisão e atribuição de competências tributárias é de ímpar importância, já que assim como a margem de efetivação de preferências dos indivíduos do estado, seja em caráter de estado membro ou geral, possibilita auferir se de fato o federalismo é concreto dentro deste Estado que o adota. Senão vejamos a seguir:

O país, dentro de sua divisão brasileira de estados, está autorizado a exigir tributos ou penalidades coercitivamente (conforme artigo 145 da carta

---

<sup>32</sup> SILVA, Mauro Santos. Teoria do Federalismo Fiscal: Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter - Minassian. IN: Revista Nova Economia, Volume 15, Belo Horizonte, 2005. Página 121.

constitucional<sup>33</sup>), sempre respeitando os limites previstos de igual forma pela carta constitucional brasileira de 1988 (artigo 150<sup>34</sup>, por exemplo), sendo esta uma das formas pelas quais o estado consegue recursos para cobrir as despesas que o grande Estado em si estados membros e ademais suportam – sejam despesas públicas (aquelas em que o estado dispense de recursos para suportar os gastos que provêm de serviços públicos ou investimentos que tem que realizar para melhorias, manutenção e ou criação de mecanismos públicos) ou extra - orçamentárias (que não constam no orçamento prévio público).

A autonomia que cerceia o federalismo deve conceder margem para que os estados membros componentes do estado em si possam ir aquém da soberania concentrada no estado central, para que consigam seus próprios recursos e possam conseqüentemente arcar com suas despesas dentro de suas limitações geográficas e demandas.

A autonomia está relacionada ao extremo com a possibilidade de recursos para a efetivação desta. Caso o estado membro esteja restrito quanto à

---

<sup>33</sup> Constituição Federal, 1988: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte; § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

<sup>34</sup> Constituição Federal, 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; 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; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013).



obtenção e limitado em recursos financeiros, terá sua autonomia de governo e administração principalmente, restrita, pois não possuirá margem para administrar e governar dentro de sua limitação, tendendo a criar dependência ao ente a qual está de certa forma subordinado, tendo claramente aqui nesta situação uma relação de dependência ao invés de margem autonômica. Isto porque, não adianta ter grande margem de autonomia prevista, sem nenhuma chance de que esta de fato saia do plano de previsão e de fato exista. Em linhas mais claras, não adianta a previsão em carta magna, seja de autonomia – pressuposto federalista – ou de direitos e objetivos, se não são criados mecanismos ou situações que sustentem a possibilidade de efetivação e existência destes no mundo fenomênico.

O princípio do benefício é uma alternativa citada pela teoria econômica no momento de realização das distribuições das atividades relacionadas a despesas alocativas, no entanto, é possível compreender que nem sempre é fidedigna a distinção de responsabilidade entre os níveis de governo, ou seja, o mecanismo é falho quanto à transparência com que são realizadas as atribuições de despesas alocativas e, faz o “sistema” federalista carecer, já que nem sempre poderá ser aplicado.

Ehtisham Ahmad, Daniel Hewitt e Edgardo Ruggiero esclarecem:

Economic theory offers limited guidance for assigning expenditure responsibilities among different levels of government. At the micro level, the benefit principle suggests that a given service should be provided by the level of government that most closely represents the region that benefits from such service. For example, local public goods such as municipal services often only benefit persons who live in given a city or township; in these cases, decentralization to the municipal level is feasible and desirable for allocative and administrative efficiency. In contrast, national public good, such as national defense, macroeconomic stability, and redistribution, require centralized administration and centralized policy.

[...] When conflicting goals arise, the analysis of which level should be assigned expenditure responsibility can become quite complicated and subject to normative bias.

[...] Although traditional approaches assign allocative expenditure activities to local governments on a benefit principle, distributional and stabilization functions require primary responsibility at the central level. This principle does not lead to a sharp distinction between the expenditure responsibilities of different levels of government.<sup>3536</sup>

---

<sup>35</sup> A teoria econômica oferece orientação limitada para a atribuição de responsabilidade de despesas entre os diferentes níveis. No nível micro, o princípio do benefício sugere que um determinado serviço deve ser fornecido pelo nível de governo que melhor represente a região em tal serviço. Por exemplo, os bens públicos locais, tais como serviços municipais muitas vezes só beneficiam as pessoas que

Com afetação direta ao financeiro/fiscal, são para eventuais ocorrências destas situações de escassez de recursos e existência de dificuldades que não podem ou são complexas para a resolução feita pelo próprio ente federado, que existem as interferências solicitadas Inter governamentalmente, seja para o direcionamento de transferências fiscais ou mesmo atuando este último como órgão conselheiro para resolução de problemas internos do estado membro.

No Brasil funções fiscais de partição de competências e receitas, arrecadação, manutenção e funções associadas são realizadas por meio de todos os entes federados, em seus mais diversos níveis hierárquicos, em plano horizontal<sup>37</sup> ou vertical<sup>38</sup>. Divisão está que compete a União Federal (pleonasma) ou como parte da doutrina denomina Estado Central/ Governo Central, que é quem realiza a divisão de tais atribuições, responsabilidades e bônus de forma hierárquica entre os estados, municípios e sua própria figura central, o que claramente, não exclui a possibilidade e existência das relações pactuadas pelos próprios entes federados entre si (partição de ônus e bônus horizontais).

Mauro Santos Silva, na obra “Teoria do Federalismo Fiscal”, preleciona que:

A adoção do federalismo fiscal implica distribuição de competências constitucionais fiscais entre os diferentes níveis de governo, para que cada um, de modo autônomo, e na medida de suas competências e capacidade de financiamento, possa construir desenhos institucionais capazes de disciplinar os procedimentos de contribuição e gestão tributária, transferências fiscais, composição e dimensão de despesa.<sup>39</sup>

---

vivem em determinada cidade ou município; Nestes casos, descentralização para o nível municipal é viável e desejável para a eficiência alocativa e administrativa. Em contraste, o bem público nacional, tais como a defesa nacional, a estabilidade macro e a redistribuição requerem administração centralizada e política centralizada. [...] Quando surgem objetivos conflitantes, cuja análise leve deve ser atribuída a responsabilidade de despesas pode se tornar bastante complicada e sujeita ao viés normativo [...] Embora as abordagens tradicionais tendem a atribuir as atividades relacionadas as despesas alocativas para os governos locais e um princípio de benefício, as funções de distribuição e de estabilização requerem responsabilidade principal ao nível central. Este princípio, portanto, não conduz a uma nítida distinção entre as responsabilidades de despesas dos diferentes níveis do governo.

<sup>36</sup> Ehtisham Ahmad, Daniel Hewitt e Edgardo Ruggiero. Assigning Expenditure Responsibilities. Página 25.

<sup>37</sup> Significa dizer entre entes de mesmo nível, como por exemplos entre os estados membros, que estão em um mesmo plano.

<sup>38</sup> Significa dizer entre entes de níveis “hierárquicos” diferentes, como por exemplo, União e estados membros (estados propriamente ditos).

<sup>39</sup> SILVA, Mauro Santos. **Teoria do Federalismo Fiscal: Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter - Minassian**. IN: Revista Nova Economia, Volume 15, Belo Horizonte, 2005. Página 119.

A característica de descentralização e autonomia, do federalismo brasileiro, causa impacto direto ao assunto fiscal e financeiro dentro do país, já que a organização do sistema de responsabilidades fiscais e suporte financeiro estão intimamente ligados à divisão de competência, principalmente as tributárias, que é tema fortemente fomentado pela doutrina quando o assunto são as guerras fiscais.

Alterações e a forma com que se realizam as distribuições de competências têm, portanto, completa relação com a efetivação do federalismo e existência de um federalismo concreto:

(...) Alterações em um desses elementos geram consequências sobre o desenho federativo, o que pode resultar em transformações no quadro de competências em escala nacional ou na capacidade fiscal para o atendimento das demandas orientadas ao setor público em cada nível de governo ou unidade federativa.<sup>40</sup>

Os problemas existentes devido à forma com que se dá a repartição de receitas no federalismo brasileiro, não são passíveis de uma mensuração exata por cada ente membro, caso assim fosse, facilmente se poderia adotar medidas para suprir tais deficiências, pelo menos em um primeiro momento as de caráter financeiro.

O problema, no entanto, consiste no fato de que a participação de receitas e as competências tributárias são distribuídas pela União sob a égide do mapa constitucional, que determina que este seja feito de forma a levar em conta critérios tão somente objetivos, quando seria de boa técnica observar aspectos subjetivos dos entes, como, por exemplo, a localização geográfica do ente federado que pode o privar de atração de investimentos e instalação do setor industrial, sendo estes carecedores de uma maior participação nas receitas ou auxílios já que possuem a potencialidade de arrecadações diminuídas por tais questões.

O professor Fernando Facury Scaff, ilustra da melhor forma possível:

Quanto mais desigual economicamente for a sociedade, maior a necessidade de assegurar os direitos fundamentais sociais àqueles que não conseguem exercer suas capacidades (ou liberdades reais) a fim de lhes assegurar o direito de exercer suas liberdades jurídicas. E daí maior necessidade de espírito republicano, pois para desigualar os desiguais é necessário que exista "razão suficiente" que justifique o discrimen. Esta

---

<sup>40</sup> SILVA, op. cit, p. .Página 119.

assertiva serve também para a distribuição republicana do ônus fiscal na manutenção do Estado, seja na imposição tributária, seja nas renúncias fiscais ou nos gastos públicos.

Sem isso, os direitos fundamentais serão letra morta, pois se configurarão e liberdades jurídicas, sem possibilidade fática de exercício por grande parte da sociedade. Grande parte da população será parcialmente excluída da comunidade jurídica, pois não poderá exercer seus direitos, mas será compelida a cumprir seus deveres para com o Estado e as demais parcelas da sociedade. E aí o ideal republicano não será alcançado.<sup>41</sup>

É certo que a conquista de recursos financeiros, torna proporcional a idealização feita pela teoria federalista com a realidade. Sem recursos financeiros boa parte da autonomia, é uma teoria.

O “grau” de autonomia de cada ente, deveria ter como mecanismo de aferição a forma com que se dá a divisão de competências e como está se concretiza, levando-se em conta se possibilita de fato a existência de margem governativa sem maiores dependências dos entes federados, isto porque, como já cotado, sem a efetivação das diretrizes e planejamentos que a autonomia possibilita serem esboçados, não faz sentido qualquer previsão, por mais engrandecedora que seja sua teoria. Em tese, as competências são partidas de igual forma entre os entes de mesmo plano, mas é exatamente apenas em tese e, como dito insuficiente na grande maioria das vezes, já que são realizadas pautadas em critérios objetivos, assim como prevê a constituição federal.<sup>42</sup>

O Brasil se aproxima a cento e trinta anos de república<sup>43</sup> brasileira, e é possível constar de plano que muito ainda falta ser feito para que esta terra hospitaleira atinja a um nível adequado de igualdade civilista, sem quaisquer distinções, hierarquias ou privilégios, garantindo liberdades por meio da lei, e efetivando o estado, como sendo este o administrador dos bens do povo, sem quaisquer impasses, corrupções e com transparência e eficiência, como um direito de todo o povo - que é o elemento estatal.

<sup>41</sup> SCAFF, Fernando Facury. **20 anos de Constitucionalismo Democrático**: República, Tributação, Finanças. Página 86.

<sup>42</sup> O princípio de eficiência de Pareto ajuda a compreender e a buscar uma solução para a efetivação e otimização da repartição de competências criando sentido ao fato que se 20% (vinte por cento) das atribuições que mais geram eficácia e recursos para as unidades federativas pudessem e fossem distribuídas de forma precisa e acertada, considerando aspectos subjetivos e não só objetivos de cada ente federado, 80% (oitenta por cento) de melhora iria ocorrer na distribuição de receitas e competências. É a famigerada regra do 80-20, onde o 80 representa os muitos que possuem pouco (cerca de 20%) e os 20 representam os poucos que possuem muito. Ou seja, o menos feito de forma correta sempre será mais.

<sup>43</sup> Segundo artigo intitulado “República, Tributação e Finanças” de autoria do Professor Fernando Facury Scaff, bem como tendo por base a data da proclamação da república brasileira que aconteceu em 1889. Página 79.

Objetivos, metas, escopos e desígnios estes que são anseios da república democrática brasileira. República esta, que se constitui não somente pela sua construção direta, mas também de reflexos práticos, operacionais, subjetivos de cada indivíduo e diretos às questões públicas, como verbas, arrecadações e maneira com que estas são versadas ao estado e seus determinantes. Assim como os reflexos que são causados pela forma com que se lida com o tratamento financeiro e tributário incluindo isenções e incentivos, sem descartar a orientação financeira onde se encontram presentes os gastos.

O desenvolvimento dos objetivos federalistas e republicanos será sempre em partes, o espelho de como é administrado o teor financeiro e tributário de seu país e estado, isto, pois, é certo que não adianta que sejam garantidas liberdades sem observar possibilidades para que estas sejam exercidas efetivamente.

A ideia conceitual de igualdade civilista, de garantias e liberdades, desenvolvimento social, é muito bonita teoricamente, no entanto o Brasil, em sua divisão federalista, não atinge resultados, não por não crer em seus ideais (um questionamento difícil de ser respondido e descartado), mas, muito mais provavelmente pelo déficit na administração de seus recursos, concessão de isenções desmedidas, repartição de receitas, dificuldades em manter uma postura republicana e de forma enfática na dificuldade de criação efetiva de mecanismos que possibilite realizar tais objetivos de forma eficaz a fim de atingir ou procurar sempre aprimorar tais objetivos.

Portanto, é possível concluir que a aplicação que se dá neste tempo ao federalismo e seus pressupostos, no âmbito brasileiro, carecem de efetividade. Isto por ter sua tentativa de efetividade carregada de gigantesca desproporção (desigual). O que na prática a autonomia deveria resguardar inexistente, já que não raramente é o estado central que proporciona aos estados federados aquilo que a autonomia deveria resguardar (como por exemplo, os recursos básicos para gerir a si mesmo e evitar a relação de dependência), já que se vê o estado central permeado de infinitas atividades e competências enquanto os estados federados, principalmente aqueles menos privilegiados geograficamente (tem menor investimentos e concentração de indústrias, fato que reduz o recolhimento tributário relacionado aos setores indústrias e não raramente é o responsável por gerar mais recursos), ficam em estado de dependência quanto a recursos e na administração

de decisões. Ou seja, a figura hierárquica existe e cria a dependência federada de estado membro para estado central, o que acaba fazendo com que a tomada de decisões que antes seria individual seja realizada de forma geral.

Não somente por contrariar os próprios objetivos e pressupostos federalistas, essa não efetividade do estado federado no Brasil, cria um ciclo de situações problemas, já que uma vez dependente do estado central os estados passam a ter administração dependente: vendo suas questões políticas, administrativas sempre penderes de decisões centrais, aguçando as desigualdades internas e regionais entre os estados, o que faz com que a máxima de efetivação de preferências seja por fim, impotente. As regiões que carecem de atenção especial em seus aspectos subjetivos acabam tendo tratamento igualitário às demais, o que dá margem a tomada de decisões prejudiciais a determinados estados, por exemplo: em uma situação completamente hipotética, definir regras relacionadas à distribuição de água de uma forma geral para vários estados diferentes, pode ser benéfico a um estado, assim como, altamente prejudicial a outro, já que se trata de estados diferentes, regional, populacional e não menos importante culturalmente, causando prejuízos a diversos setores que tem na distribuição de água uma matéria, com impacto direto na população que na hora de comprar determinada mercadoria que o setor oferece sofrerá com o aumento de preço e com o próprio acesso a água.

Percebe-se que a tomada de determinadas decisões não pode ser totalmente geral, e por isso é necessária autonomia. Existem situações em que são necessárias decisões individuais, cada estado trata de comunidade de pessoas com preferências diferentes.

A inexistência do federalismo de fato, potencializa a tomada geral de decisões que confere margem não só a desigualdade aguçada a diversos estados (por ignorar particularidades regionais) diminuindo a capacidade e preferências destes, mas, potencializa a proliferação de corrupção, já que tanto os recursos como a tomada de decisões se concentram em poucas "mãos" quase sempre distantes da visão dos cidadãos, sendo de difícil acesso o controle ou conhecimento de como os recursos e decisões são geridos e tomados. Tornando nebulosa a administração. O misticismo e jogo de interesses toma conta, possibilitando uma verdadeira sobreposição de interesses.

A ideia de democracia acaba enfraquecida, já que a raiz federalista que é o caminho para efetivação do senso democrático é deficiente.

A concretização do federalismo embora muito relacionada ao teor econômico e financeiro dentro país – O estado, como um todo, não estará nem sempre de pleno relacionado apenas a este fator, mas, muito provavelmente também com a não efetividade ou efetividade com que os objetivos e deveres estão enraizados aos cidadãos que no dia vindouro serão os administradores do grande estado soberano e de seus entes federados. Não é difícil notar, que vivemos em um federalismo em tese republicano, mas que é cômodo e sempre se esquece da adjetivação constante na palavra republicana – o ser.

O fato de não existirem recursos para o exercício da soberania, ou até mesmo a impossibilidade destes direitos serem alcançados no plano fenomênico, tem como culpa o comportamento antirrepublicano de seus governantes que criam aceres de privilegiação (tudo aquilo que a norma constitucional não protege) pelo próprio comportamento dos indivíduos que consideram normal a situação em que se encontram. Não é difícil perceber que um dos maiores problemas do federalismo brasileiro está na corrupção desenfreada alastrada por todos os órgãos constitucionais, legislativos (que carecem da elaboração de leis severas que realizam divisões e observem critérios para a melhora), executivo (com o uso sem parcimônia e desenfreado de dinheiro público, por exemplo), e do judiciário (não raramente corrompido). Fatores que sempre preterem aos cidadãos do estado federal.

Os problemas econômicos, administrativos, políticos e na própria sociedade não são fruto apenas de uma falha estrutural, mas também social, com a existência do próprio senso de corrupção enraizado ao brasileiro, mas popularmente conhecido como o "jeitinho brasileiro".

José Maurício Conti, em sua obra intitulada O Federalismo Fiscal, preconiza:

Muitos autores falam em uma certa “crise” do federalismo, afirmando que, atualmente, muitos Estados que adotam a estrutura federal acabam, na prática, funcionando como verdadeiros Estados unitários. (...) Afirmam ainda que, ao contrário, muitos Estados organizados como unitários acabam funcionando como Estados Federais, uma vez que a autonomia concedida aos entes locais é muito grande (como na Espanha).<sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Ed. Manole, 2004. Página 11.

Na prática no Brasil, existe a vigência de um típico federalismo unitário descentralizado, onde existe a descentralização de algumas atividades, sejam elas políticas, legislativas, administrativas e derivadas, no entanto, quase sempre estas estão condicionadas a alguma disposição ou movimento do Estado Central.

Há quem diga que uma viável solução para o “concerto” da crise federalista no Brasil, seria a implementação do federalismo cooperativo<sup>45</sup>, que, embora não exista por inteiro dentro do solo brasileiro, possui aqui, algumas vertentes como, por exemplo, a concessão de incentivos fiscais e repasses de receitas tributárias (obrigatórios).

Por isso, é que se firma a ideia de que nem sempre por estar expresso será cumprido e realizado. Infelizmente, o sistema constitucional embora seja de expressa e complexa magnitude, sendo o federalismo brasileiro firmado na rigidez constitucional do instrumento magno de 1988, faltam mecanismos que efetivem e fiscalizem a fiel implementação do federalismo, que realizem a implementação de soluções a tempo.

Dessa forma, ainda que o Estado se diga Federal, sua estrutura constitucional e – principalmente – a prática de suas instituições político – administrativas podem fazer com que, na verdade, ele se comporte como um Estado unitário e vice – versa.<sup>46</sup>

Ou seja, vivemos em um federalismo sem possibilidades ou margem para exercê-lo: O governo nos garante liberdades e direitos sem oferecer condições para efetiva-los e isso inclui desde distribuição efetiva função da responsabilidade governamental, até mesmo a efetivação concreta de direitos que o próprio governo promove ao adotar o federalismo e ignorar suas próprias característica como a autonomia que sempre é cancelada com a não rara interferência do estado total nos entes por “n” motivos, seja para implementar leis, ajudar com promoção de recursos, auxiliar na tomada de decisões sejam elas políticas, financeiras e etc.

José Maurício Conti é sábio quando encontra um dos maiores senão a maior problemática de não existência concreta do federalismo brasileiro, ele salienta:

---

<sup>45</sup> “(...) O federalismo cooperativo enfatiza a necessidade de os Estados trabalharem harmonicamente em conjunto com o governo central para resolver os problemas do país. Estão presentes as noções de união, aliança, cooperação e solidariedade e são frequentes as concessões de ajudas federais aos Estados-membros.” - **O federalismo**. Dircêo Torrecillas Ramos IN: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*, São Paulo: Ed. Manole, 2004, página 09.

<sup>46</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Ed. Manole, 2004. Página 11.



[...] No entanto, a grande questão que se coloca parece ser a já mencionada **necessidade de compatibilizar os limitados recursos disponíveis com as múltiplas e diferenciadas necessidades regionais. Em outras palavras, maximizar as potencialidades econômicas do país como um todo, sem tender para uma excessiva centralização e concentração de poderes.** Se, de um lado, a centralização é necessária para possibilitar a coordenação das atividades a serem desenvolvidas por Estados – membros e Municípios, por outro, ela quase sempre conduz a uma diminuição da autonomia dos integrantes da Federação e, paradoxalmente, do próprio federalismo.

Tal diminuição da autonomia regional frequentemente conduz, por sua vez, à redução do nível de democracia e de participação popular na administração pública, uma vez que as decisões relevantes sobre o destino do país passam a se dar muito longe do alcance do cidadão médio. Assim, embora federalismo e democracia não estejam necessariamente sempre vinculados, pode-se constatar que, como regra geral, as grandes democracias modernas utilizam a forma federal de repartição de competências. A estrutura federal parece assim ser mais resistente a tentativas de monopolização do poder político que levam ao surgimento de Estados totalitários.

Finalmente, parece que o futuro do federalismo será mais positivo quanto maior for o grau de participação popular na formulação das políticas públicas e na definição das prioridades a serem atendidas pela administração. O federalismo será então mais eficaz à medida que melhor prover os recursos financeiros necessários para que todos os entes possam definir quais as suas prioridades dentro do orçamento que lhes foi destinado.<sup>47</sup>

É necessária uma mudança na estrutura brasileira, desde a forma como é implementado o federalismo e a democracia, à forma como ele é fiscalizado e sentido pelo destinatário dos objetivos - a população.

As estruturas federalistas e democráticas carecem de mudança, assim como o senso social brasileiro. É necessário um federalismo concreto.

No entanto para que isso de fato venha a acontecer, são necessários mecanismos transparentes para a atribuição de atividades alocativas relacionadas a despesas, assim como fiscalização que permita contínua aplicação de um federalismo que prime cada vez mais pela cooperação, e convirja sempre ao mesmo objetivo: De promover os estados e efetivar sempre as preferências. Sobretudo, primando não apenas pela teoria idealista, mas efetivando-a, de forma a sempre conceder margem de recursos suficientes para que na prática seja implementada, criando condições a todos os estados membros de se desenvolverem e melhorarem suas capacidades de escolhas e bem estar, que conseqüentemente implicará no desenvolvimento do país e no alcance dos objetivos primados federativamente.

---

<sup>47</sup> CONTI, op. cit., p. Página 11.

A distribuição e repasses tributários, de recursos e a forma com que se permite a tomada de decisões políticas, administrativas e legislativas dentro de um país com relação a seus entes federados e Estado Central, sempre será termômetro para auferir a situação.

### 3.4. O Federalismo Cooperativo

Dentro da temática federalista existem diferentes tipos e classificações do federalismo: o federalismo cooperativo é uma delas, a qual implica saber.

O federalismo cooperativo é contrário ao federalismo adotado pelo Brasil nos tempos atuais, já que por sua vez adota uma divisão de competências e riscos entre os Estados membros sem rigidez. Sua maior característica está na cooperação existente entre os Estados na medida em que surgem necessidades, criando relações de interdependência entre os Estados e situação de proximidade pela característica da harmonia que passa a existir entre os mesmos.

No federalismo cooperativo existe a harmonia e cooperatividade dos Estados membros com o Governo Central, nas soluções de problemas e criação de alternativas para o desenvolvimento do país.

Nelson de Freitas Porfírio Júnior em seu trabalho intitulado “Federalismo, tipos de Estado”, publicado na obra “Federalismo Fiscal” de José Maurício Conti, explica:

[...] O federalismo cooperativo enfatiza as necessidades de os Estados trabalharem harmonicamente em conjunto com o governo central para resolver os problemas do país. Estão presentes as noções de união, aliança, cooperação, solidariedade e são frequentes as concessões de ajudas federais aos Estados-membros.

No Brasil, a Constituição Federal prevê diversos mecanismos de cooperação, como o estabelecimento de órgãos regionais de desenvolvimento, os repasses obrigatórios de receitas tributárias (federais para Estados-membros e Municípios, e estaduais para Municípios), a concessão de subsídios e incentivos fiscais e outros.<sup>48</sup>

O federalismo cooperativo, embora não seja o tipo federalista adotado pelo país (conforme mencionado anteriormente), pode ser visto como uma rica alternativa para encerrar a disputa crescente dos Estados federados pela

---

<sup>48</sup> JÚNOR, Nelson de Freitas Porfírio. Federalismo, Tipos de Estado. IN: CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole, 2004. Página 09.

arrecadação, que por sua vez justifica a “guerra”, esta, responsável por acirrar as desigualdades e romper o laço da harmonia entre os mesmos.

Isto porque o federalismo cooperativo encontra em seu próprio fim a cooperação dos próprios entes federados entre si para conquistar as necessidades da federação á medida em que surgem. Ou seja, a cooperação dos entes federados, uma vez incorporada totalmente ao federalismo brasileiro (o que já existe em medida mínima com os mecanismos cooperativos mencionados por Nelson de Freitas Porfírio) faria com que na medida em que os Estados cooperassem uns com os outros restassem diminuídas as desigualdades, seja elas das mais variadas ordens, pois, uma vez que um estado fosse preterido ou estivesse “atrás” do outro, estes outros Estados em situação melhor seriam os responsáveis pela cooperação, ou seja, em fazer que tal situação fosse dirimida.

No entanto um detalhe que merece atenção é a intervenção do Governo Central aos entes federados, intervenção esta, que é presente no federalismo cooperativo. Assim a autonomia que é característica federalista, seria cerceada resultando na transformação do estado federado em um estado simplesmente unitário. Uma verdadeira hipótese de autodestruição do sistema federalista.

## **4 A GUERRA FISCAL E AS REGRAS CONSTITUCIONAIS DE CONTROLE DAS CONTAS ESTADUAIS**

A guerra fiscal existente e disseminada dentre os Estados da Federação das mais variadas ordens, seja no nível estadual quando se trata do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) ou mesmo no nível municipal quando se trata do ISS (Imposto sobre serviço de qualquer natureza), embora expresse a ideia de uma situação que acontece pela inexistência de quaisquer regramentos referentes à distribuição de recursos e mecanismos de controles referentes a contas e repasses de Estados, é errônea, já que no Brasil, é presente a Existência dos órgãos de prestação de contas, o que não implica em eficácia destes.

A existência de Tribunais de contas que se encarregam da prestação de fiscalização aos Estados e Municípios, assim como a União, é mecanismo de controle que denota bastante sentido a seriedade no manejo de recursos, arrecadações, investimentos e principalmente na fiscalização da existência de corrupção e interesses dentro das estruturas político-administrativas, que tratam de recursos de valor a toda a estrutura federalista.

### **4.1 Mecanismos de Controle das Contas estaduais: Força do Tribunal de Contas**

A norma constitucional em seus artigos 71 e 75 faz previsão do controle de fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial que todos os níveis de governo sejam eles federais, estaduais e municipais devem sofrer perante a prestação de contas.

No âmbito dos Estados conforme faz previsão a constituição federal brasileira, tal fiscalização é exercida pela figura do Tribunal de Contas dos Estados que por auxílio do Poder Legislativo deve estar previsto na Constituição estadual seu regramento.

O tribunal de contas tem como função essencial exercer o caráter fiscalizador entre um período determinado dotado de conhecimento técnico sobre um exercício de conta financeira apontado, julgando inclusive transações nebulosas, repasses para investimento, e de arrecadação tributária. Ou seja, encontra em si o fim de que os Estados ao apresentarem seus gastos, hajam com transparência do

uso de dinheiro e bens públicos, em prol da sociedade. Evitando mascarar corrupção, fraudes e demais esquemas ilícitos na administração pública.

No entanto, além da função fiscalizadora predominante ao órgão o mesmo também realiza atividades preventivas e de instrução, funcionando também como verdadeiro orientador das atividades prestadas no âmbito da apuração e transparência de gastos públicos.

Os tribunais de Contas dos Estados são considerados um controle externo onde cabe ao poder legislativo, exercer conjuntamente aos poderes Executivo e judiciário o controle. Ou seja, o Tribunal de contas funciona como um auxiliador a fiscalização de gastos dos órgãos públicos para os poderes. Embora digamos que o Tribunal de Contas é considerado um auxílio aos poderes, ele é órgão autônomo e por isso não está **vinculado** a qualquer dos poderes descritos na constituição, atuando harmonicamente entre estes apenas.

O tribunal de contas tem competência para alcançar em termos de responsabilidade todos àqueles que sejam responsáveis por lidar com valores, dinheiros e bens públicos, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

É composto por membros do Ministério Público de contas, auditores, duas câmaras (compostas por presidentes e conselheiros) e um tribunal pleno que conta com presidente, vice-presidente e conselheiros, sendo um deste último o corregedor. Nos dias atuais segundo a Súmula 653 do STF, dos sete conselheiros membros que irão compor o Tribunal Pleno, 4 são indicados pela assembleia legislativa e apenas 3 serão indicados pelo governador do Estado ao contrário do que era disposto antigamente, onde todos os conselheiros eram de indicação do Chefe do Governo, o que tornava altamente viciada a fiscalização pelo vínculo. Dentre os indicados pelo Governador do Estado, deverão obrigatoriamente constar um auditor de carreira, um que será indicado entre o Ministério Público de contas (onde estão as figuras dos procuradores de contas – relacionados à atuação conjunta entre Tribunal de Contas e Ministério público) e o restante a livre escolha do Governador.

A atuação dos tribunais de contas do Estado é regida por Lei orgânica, no caso do Estado de São Paulo, por exemplo, a Lei Complementar Estadual nº 709/63, que é quem dispõe dos regramentos referentes a emissão de pareceres, particularidades exigidas no momento de apresentação de contas e demais procedimentos acerca das atividades do órgão.

O mecanismo é simples: via de regra, o Tribunal de contas profere parecer prévio com verdadeiro teor de decisão perante a prestação de contas apresentada pelos Estados e municípios – Respectivamente Governador do Estado e Prefeito, onde funciona como auxiliador da câmara dos deputados, que é quem possui legitimidade para considera-lo definitivo.

O parecer é emitido pelo Tribunal de Contas haja ou não sido realizada a prestação de contas para o período determinado, seguindo assim um caráter obrigatório que em determinados casos pode ser afastado.

É importante mencionar, que por se tratar de uma atividade que depende todo um processo fiscalizatório afincado, que a depender pode ocasionar consequências punitivas, deve-se durante todo o processo de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado ser resguardado princípios de ordem processual para dar validade ao próprio processo, sejam eles os direitos ao contraditório, ampla defesa, devido processo legal e consequentes.

Em entrevista concedida a Carta Forense o Presidente do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Dimas Eduardo Ramalho, ilustra como é realizado o processo de fiscalização de contas:

Feita a distribuição dos processos e já sob a direção dos correspondentes Relatores, o Tribunal de Contas comparece “in loco” (...) para cumprir um roteiro de matérias que serão auditadas, gerando então os respectivos relatórios de fiscalização, que são relatórios densos e repletos de informações elaborados pelos agentes de fiscalização do TCE acerca do cumprimento da correspondente legislação que incide sobre as matérias fiscalizadas. O Tribunal de Contas possui uma estrutura funcional de Fiscalização; um corpo técnico de servidores, aliás, um capacitado corpo técnico de servidores analistas.

As irregularidades, inconsistências ou falhas detectadas acabam por gerar apontamentos, observações ou anotações técnicas, as quais, em prazo razoável fixado pelo Relator, são apresentadas aos responsáveis para que adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei ou para que ofereçam as alegações, justificativas ou razões que entenderem necessárias à elucidação do quanto apontado (normalmente no prazo de 30 dias, prorrogáveis às vezes).

Inicia-se o contraditório, a ampla defesa.

Após a defesa prévia do(s) responsáveis, o processo recebe análise de um corpo de especialistas da Assessoria Técnica, que contribui, sob a direção do Conselheiro Relator das Contas, para a instrução do feito. Depois, necessariamente, o processo passa também pela manifestação e opinião do Ministério Público de Contas.

Completada a instrução da prestação de contas oferecida por prefeito — e sempre com garantia de prazo para alegações, justificativas ou contrarrazões do(s) responsável(is) —, o processo é incluído na Ordem do Dia de uma das sessões das duas Câmaras de julgadores, composta por 3 Conselheiros.

Caso o Parecer prévio seja Desfavorável à Aprovação das contas, cabe recurso (Pedido de Reexame) com efeito suspensivo ao Tribunal Pleno (7 Conselheiros), que decidirá a final.

Nos termos constitucionais, esse Parecer Prévio, emitido pelo Tribunal de Contas do Estado deve anualmente prestar, é submetido ao controle externo, que emitirá um juízo político.

(...) E, por força da Lei da Ficha Limpa, incidirá em inelegibilidade os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável que configure ato doloso de improbidade administrativa.<sup>49</sup>

Importante ressaltar, que embora haja todo um processo de fiscalização qualquer cidadão pode apresentar denúncia para que a referida fiscalização ocorra, sendo as particularidades para apresentação da denúncia normalmente dispostas no regramento da Lei orgânica/complementar do Tribunal de Contas de cada Estado.

Embora restado claro que as fiscalizações referentes aos Estados e Municípios sejam realizadas pelos Tribunais de contas dos Estados, quem por sua vez é responsável pela fiscalização dos tribunais de Contas dos Estados?

Via de regra, são as Assembleias Legislativas, representantes do Poder Legislativo e, compostas pelos deputados estaduais quem realizam o controle das contas dos Tribunais de contas, por meio das Comissões de Tomadas de contas.

No entanto, no estado brasileiro referente à administração pública em que vivemos saber que o controle do Tribunal de Contas responsável pela fiscalização dos gastos públicos é realizado por comissões compostas por deputados, comissões estas que muitas das vezes sequer acontecem são fatos alarmantes.

O que se verifica é que os Tribunais de Contas tem função extremamente importante dentre a administração pública e prestação de contas, já que entre suas atividades possibilita a descoberta de fraudes envolvendo dinheiro público, identificação de repasses arrecadatários irreais, investimentos que nunca foram feitos e que são obrigatórios, como o mínimo para educação, saúde e etc. No entanto, permitir que um órgão de caráter tão importante seja fiscalizado ou esteja de certa forma, ainda que independente do Poder Legislativo sob os olhares de membros deste mesmo poder, que são interessados em suma maioria das vezes na não realização da referida fiscalização, é permitir que o tribunal seja “contaminado” e

---

<sup>49</sup> Entrevista concedida a Carta Forense. Disponível em 19 de outubro de 2016 no endereço eletrônico do jornal Carta Forense disposto nas referências bibliográficas do trabalho.

que embora preconize por uma função de extrema importância, seja o fim calado por interesses.

Por isso é que se observa a possibilidade de um controle federal de contas estaduais: onde os maiores interessados não estariam envolvidos ou próximos à atuação dos órgãos e julgamento das contas apresentadas de ordem estadual, já que embora não seja interessante falar em hierarquia, o controle seria realizado sobre a fiscalização do olhar federal, sendo precedido o órgão pelo poder judiciário, tendo como única relação próxima ao Poder Legislativo o regramento.

No entanto, embora pareça ser a solução concreta para os problemas existentes em relação ao vício dos pareceres emanados pelos tribunais de contas, a questão vai muito além e é relacionada ao caráter das autoridades que presidem os diversos poderes, que embora devessem guardar entre si independência estão enlaçados por interesses e favores de todas as ordens.

E por isso, a fiscalização e solução de outras questões aquém da transparência de contas, como as guerras tributárias padecem de solução. O Estado democrático de direito, tem sido verdadeiro palco para a desmoralização, interesses, corruptela e imoralidade.

#### **4.2 Definição de Guerra Fiscal**

A guerra Fiscal é a competição entre os entes da federação, Estados e ou municípios pela arrecadação tributária envolvendo inúmeros tipos de tributos. Onde para despertar o interesse das grandes indústrias e fabricas concedem benefícios fiscais: como por exemplo, um menor custo de produção, isenções fiscais e diversos outros tipos de **benefícios fiscais**.

Os incentivos fiscais que a guerra fiscal proporciona, provocam uma migração de empresas dos seus centros habituais para os centros que concederam o benefício, e acarreta impacto na economia. Porém nada mais é perante a ótica do estado concedente do benefício, um mecanismo que utiliza de artifícios para captar empresas e dinamizar a economia de seu município e gerar empregos.

Normalmente esta prática acontece em Estados menores, não só geograficamente, como economicamente, pois, em suma maioria de vezes por serem desprezados e esquecidos pelas indústrias e grandes empresas que optam por metrópoles para se instalar devido a uma maior estruturação, estes acabam



necessitando da concessão irregular de benefícios fiscais para atrair investimentos ou aumentar sua arrecadação tributária, ingressando na guerra fiscal, conquistando atenção que a princípio não possuem. Por exemplo, a região Sudeste que via de regra, concentra e atrai maior interesse por instalação de grandes indústrias e fábricas, lidera no quesito empreendimentos, já que com só estado de São Paulo, detém 29.3% de empreendimentos (que compreendem públicas e privadas) totais do país.

Parte desta situação encontra justificativa no fenômeno geográfico da desconcentração industrial no Brasil, intimamente ligada com produção e economia atuais. A desconcentração é o conceito base da guerra fiscal, ou seja, a desconcentração das indústrias seja por seu pequeno crescimento, ou, até mesmo devido à migração dessas para fora do centro de concentração, rumo a cidades e Estados menores. Claro pelos incentivos revestidos pela grande melhora na infraestrutura e que oferecem inúmeros benefícios, sendo um bastante visível o preço barato da mão de obra, que por estar a princípio localizado em áreas afetadas do país acabam sendo serviços barateados, até pelo fato da ausência da presença sindical, além das ofertas para instalação e a concessão de benefícios fiscais.

Embora de início pareça algo altamente satisfatório para o contribuinte, que irá lucrar com os melhores benefícios, é altamente reverso, já que o estado membro de origem deste contribuinte pode impor sanções. Além disso, gera diminuição de empregos e inferioridade na arrecadação de impostos, e a decrescente no que tange a empregos nas áreas que a princípio eram fonte de concentração, que passam a ser denominadas, como as "áreas de fuga" da guerra fiscal.

Como benefícios fiscais que podem ser citados, está o ICMS e empréstimos subsidiados com um pagamento em longo prazo. No âmbito municipal o ISS.

A Constituição Federal por assegurar autonomia aos entes, por meio do pacto federativo que faz constituir-se a federação no Brasil, fala em uma autonomia tal, para que os Estados membros (e assim compreenda-se Estados e municípios) tenham uma liberdade em que dentro dos tributos instituídos para cada extensão, possam estes reger seu próprio sistema de arrecadação interno (isso, sem contar com os incentivos financeiros resguardados pela União aos seus entes).

O que acontece é que, mesmo com a autonomia para gerir seu próprio sistema de tributos e encontrar em si próprio “força” para gerar a maior parte da renda para o desenvolvimento da sua localidade, alguns Estados membros não conseguem arrecadar o suficiente, seja - pela não notoriedade perante as empresas ou pelo descuido relativo à sua geração de renda.

Onofre Alves Batista Júnior, realiza paralelo com a obra de Zygmunt Bauman, e em seu trabalho intitulado “Por que a Guerra Fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida” conclui acerca da Guerra Fiscal:

Pelo menos internamente, o caminho da guerra fiscal favorece somente o grande capital, uma vez que a eliminação da desigualdade interna entre os Estados-Membros deve contar só com os mecanismos constitucionais. Apenas o consenso democrático em deliberação colegiada dos Estados-Membros ou a atuação harmonizadora da União podem reverter o quadro de captura dos interesses da coletividade. Enfim, a chamada “guerra fiscal” reflete uma tendência das economias de mercado na globalizada “modernidade líquida” e revela as possibilidades de captura de esferas governamentais fragilizadas pelo grande capital internacional. Essa é uma realidade que precisa ser banida. Os efeitos da “guerra fiscal” subvertem a lógica do Estado Distribuidor e são nefastos para a economia do Estado Solidário. O povo (trabalho) sofre com a falta do tributo e os contribuintes com a insegurança jurídica.<sup>50</sup>

Fato é que, ainda que por motivos de subsistência a fomentação da Guerra Fiscal só tem causado problemas devida à concessão desregrada e inconstitucional de benefícios fiscais sem respeitar a legislação corrente, sem contar, a edição de normas conflitantes por cada estado visando benefício próprio na arrecadação que colocam o contribuinte em situação de insegurança, ferindo inclusive o direito de previsibilidade da situação jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça é direto no julgado a seguir, em sua definição de Guerra Fiscal:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. **GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.**  
 1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas

---

<sup>50</sup> JÚNIOR. Onofre Alves Batista. Por que a Guerra Fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. Revista Brasileira de Estudos Políticos: Belo Horizonte; nº 102. Página 338.

**por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.**

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

(RMS 33.524/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 07/03/2014 – STJ - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2011/0004872-3)

Assim, devemos compreender a Guerra Fiscal como um artifício usado pelos Estados para atração de operações e relações econômicas comerciais em seus espaços geográficos, já que por si só, sem qualquer uso de mecanismo de atração não possuem condições de se desenvolverem industrial ou economicamente com a mesma velocidade, sem descartar as muitas das vezes em que o interesse em recursos fomentado pela própria ambição dos Estados, sequer aguarda a preterição ou consequências para adentrar a Guerra Fiscal.

Lembrando que sempre os estados que por si só já são economicamente mais fortes, seja pelo seu desenvolvimento industrial, arrecadatório e pela captação de recursos, são os que são menos preteridos na relação de Guerra Fiscal, já que são os que mais suportam os ônus e podem sempre conceder maiores isenções, renúncias e benefícios em geral (ainda que inconstitucionalmente, que é onde reside a situação de irregularidade).

A seguir trataremos de uma situação específica envolvendo a Guerra Fiscal, senão a mais fomentada que são as relações de Guerra Fiscal envolvendo o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias) de competência dos Estados e principal percussor da Guerra Fiscal conhecida nos dias atuais.

## **5 GUERRA FISCAL DO ICMS**

A guerra Fiscal do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) acontece nos âmbitos estaduais, já que muitas das vezes o referido tributo acaba representando parcela significativa da arrecadação para determinados Estados, não devendo perecer o fato de que é considerado o tributo responsável pela maior arrecadação da federação.

Certos de que a autonomia conferida é efetivada na proporção em que há à existência de recursos, os Estados, movidos pela ânsia de arrecadação e subsistência, já que, não querem carecer de dependência ao governo central, concedem referente ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) benefícios de forma desmedida e irregular, principalmente para incentivar que com os benefícios concedidos a instalação de empresas em seus territórios seja crescente tal qual a arrecadação.

No entanto, por se tratar o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) de tributo de expressa magnitude, os impactos e consequências pelas isenções desmedidas acontecem na mesma proporção, acarretando em prejuízos e insegurança jurídica aos contribuintes e principalmente perigo para a ordem econômica e estrutural dos Estados membros, conseqüente a Federação. Tudo isto, porque não bastasse à concessão desmedida de benefícios, a ordem jurídica, as normas e regramentos que tratam do tema, são ignoradas.

Episódio atual existente no ordenamento jurídico denota o impacto perante aos contribuintes e a complexidade existente no momento da edição de normas que visem dirimir a existência da Guerra Fiscal: A emenda 87/2015, é sem dúvidas exemplo ilustrativo da importância em cessar a situação de Guerra Fiscal, seja pela insegurança causada ao contribuinte, seja pela inconstitucionalidade na observância das normas e desrespeito aos pressupostos federalistas.

### **5.1 Preceitos Tributários: Breve Introdução Constitucional**

Tributo é figura tributária da qual decorrem espécies como os impostos, taxas e contribuições de melhoria segundo a Constituição Federal em seu artigo 145 e incisos (também previsto no artigo 5º do Código Tributário Nacional). Em linhas gerais, é da onde advêm as espécies tributárias: todas as espécies tributárias em

suas modalidades específicas como as citadas são tributos, embora não seja correto afirmar que a recíproca é verdadeira.

Conceituemos tributo conforme a definição do Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º:

Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Via de regra consideramos como prestação pecuniária o pagamento em dinheiro, já que a principio é o meio com o qual os tributos devem ser pagos; Prestação compulsória como sendo a obrigação em pagar tal tributo, não ensejando em um ato de vontade (voluntário); Não constituindo em sanção, pois em nada se assemelha seu pagamento a uma multa, já que está última tem sua natureza associada a penalidade e com prestação instituída em lei, pois é a norma com condão legal para criação de tributos.

Paulo de Barros Carvalho, atribui a palavra “tributo” seis sentidos diante do conceito estabelecido pelo Código Tributário Nacional. Ensina:

O vocábulo "tributo" experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) "tributo" como quantia em dinheiro; b) "tributo" como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) "tributo" como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) "tributo" como sinônimo de relação jurídica tributária; e) "tributo" como norma jurídica tributária; J) "tributo" como norma, fato e relação jurídica.<sup>51</sup>

Todo tributo, quando vem a se personificar em uma de suas espécies, seja, impostos, taxas ou contribuições de melhoria, tendem obrigatoriamente a ter duas situações expressamente delineadas e claras ao contribuinte: Fato gerador e hipótese de incidência, que embora muito confundidos, são institutos diferentes.

O legislador se utiliza da expressão fato gerador, no entanto trata-se de duas acepções: uma que designa a hipótese da norma e a outra que designa o fato da vida, ou seja, a primeira acepção descreve uma situação hipotética e a segunda acepção sua real ocorrência no mundo dos fatos, tratando-se de coisas distintas.

---

<sup>51</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1990. Página 19.

Ao prever desta forma, enquanto situação hipotética, prevista somente lei, trata-se do que a doutrina de forma unânime denomina de hipótese de incidência (é a previsão abstrata da/e na lei que possibilita a existência de uma obrigação tributária), enquanto a segunda acepção trata-se da realização/concretização da hipótese, do acontecimento desta, no mundo fenomênico a qual a doutrina comumente emprega o nome de fato oponível ou mesmo, fato gerador.

Sabendo que, todo tributo deve possuir hipótese de incidência, tanto quanto um fato gerador, significa que além da previsão legal é necessário que exista um fato no plano real e faça existir no mundo fenomênico a obrigação tributária, para que possa assim vir a ser cobrado um tributo (lembrando sempre, que além de hipótese de incidência e fato gerador um tributo deve apresentar e seguir alguns requisitos, como por exemplo, a previsão de sua base de cálculo<sup>52</sup> e alíquota<sup>53</sup>). Não basta sua simples ocorrência jurídica.

Hugo de Brito Machado, faz não restarem dúvidas, já que escreve de forma direta e simplificada:

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 fato gerador diz a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.<sup>54</sup>

Posto o entendimento básico, que implica nos quesitos mínimos para a existência de um tributo, quais sejam sua previsão legal e fato que faça existir obrigação tributária no mundo fenomênico, conforme previsto pela norma jurídica, a constituição brasileira incumbe ao legislador a competência de tributar e este no momento de edição da carta magna fez jus a oportunidade, já que a utiliza para prever exaustivamente demarcações quanto aos limites<sup>55</sup> para tributar<sup>56</sup> – limites

<sup>52</sup> É a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, por exemplo, no imposto de renda, onde a hipótese de incidência é a obtenção de rendimentos, onde a base de cálculo será o valor da renda líquida.

<sup>53</sup> Corresponde ao critério em porcentagem conjugado a base de cálculo para se chegar a um *quantum debeat*, ou seja, um valor a ser pago.

<sup>54</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999. Página 102.

<sup>55</sup> Exemplo disto são os princípios que limitam o poder de tributação, como por exemplo, o princípio da Legalidade Tributária (previsto no artigo 5º inciso II e artigo 150, inciso I da Constituição Federal): Tributos só podem ser criados por lei que regularmente os preveja e regule, incluindo e prevendo todos os aspectos necessários do tributo (base de cálculo, fato gerador, hipóteses de incidência, alíquotas e sujeitos por exemplo) sempre de acordo com a norma constitucional. Lembrando que tal criação é de competência legislativa.

estes impostos a todos aqueles que serão dotados da competência que o texto constitucional atribui, incluindo todos os entes federados em diversos aspectos hierárquicos do federalismo (estados, municípios e Distrito Federal) e a própria União que faz as vezes do Estado Central.

Eduardo de Moraes Sabbag é assertivo ao classificar competência tributária:

A Constituição Federal consagrou o Princípio do Federalismo (art. 60, §4<sup>a</sup>, I, da CF/88), delimitando entre as Pessoas Políticas (União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, assim, o poder de instituir e cobrar tributos entre as Fazendas Públicas (Art. 209 do CTN). Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo (potestade tributária) que lhe foi atribuída pela Constituição.

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, ou seja, a entidade tributante tem competência para instituir um imposto e para legislar a respeito do mesmo.

Não obstante, note-se que todos os entes estão obrigados a observar as normas gerais de Direito Tributário, as quais estão estabelecidas em Leis Complementares, conforme determina o art. 146 da CF/88.<sup>57</sup>

Roque Antônio Carazza, é bastante direto e esclarecedor quando menciona a competência tributária, pelo exercício do legislador:

Em suma, o legislador tributário das várias pessoas políticas encontra, no texto Supremo, perfeitamente iluminado e demarcado o caminho a ser trilhado.

Melhor dizendo a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que talham, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação.<sup>58</sup>

Por assim ser, sempre o legislador do estado dotado de competência, deve estar ao momento do exercício do poder de tributar – que nada mais é que a possibilidade de criar um tributo em abstrato – atento as imposições estabelecidas pela norma constitucional que de forma quase esgotável confere a ele parâmetros no momento da utilização do poder de tributar. Exercício este facultativo (o poder de

<sup>56</sup> Nada mais é que o que se denomina competência tributária, ou seja, o “poder” juridicamente concedido pela Constituição Federal para criar tributos em abstrato. ISTO, sempre levando em conta o fato de que consideramos tributo como sendo a prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituído por lei e que não constitua em sanção por ato ilícito – Que abrange, impostos, taxas, tarifas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e Empréstimos compulsórios.

<sup>57</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Dpj editora, 2014. Página 444.

<sup>58</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros editores, 2011. Página 28.

tributar), mas que não seguidos os preceitos constitucionais torna o tributo em abstrato ou não, inconstitucional já que desrespeita as normas de caráter constitucional – legal, que devem ser obedecidas mediante qualquer outra lei inferior hierarquicamente ou pessoa que não encontre justificativa supra legal para assim proceder, o que no caso da competência tributária nunca acontecerá.

Tudo isto porque a carta constitucional deixa designada em traços como corolário ao mencionado, praticamente esgotáveis de mecanismos e formas de se efetuar o exercício da competência de tributar, usando da lei para prescrever diversas situações e possibilidades de uma forma geral, mas sempre buscando de forma objetiva e prática deixar extremamente exposto e como limitações: o que deve, o que pode e o que não pode o legislador fazer no momento do exercício de sua faculdade e competência constitucional, exatamente para que ela continue a ser constitucional e não ultrapasse as balizas legais a ponto de ser considerada abusiva, desmedida e inconstitucional.

Um dos exemplos clássicos de mecanismos fornecidos na limitação ao poder de tributar, regrado a sua não absolutividade, são os princípios tributários como a legalidade<sup>59</sup> (artigo 150, I da Constituição Federal), Isonomia<sup>60</sup> (artigo 150, II da Constituição Federal), Irretroatividade<sup>61</sup> (artigo 150, III, “a” da Constituição Federal), anterioridade<sup>62</sup> (artigo 150, III, “b”) – uma das maiores restrições da constituição federal em proteção ao interesse da sociedade contribuinte, proibição do confisco<sup>63</sup> (artigo 150, IV da Constituição Federal), Imunidades<sup>64</sup> (artigo 150, VI

---

<sup>59</sup> Vedado “Exigir aumento do tributo sem lei que o estabeleça” - BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

<sup>60</sup> Vedado “Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” - BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

<sup>61</sup> Vedado cobrar tributos “contra fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” - BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

<sup>62</sup> Vedado cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” - BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

<sup>63</sup> Vedado “utilizar tributo com efeito de confisco” - BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

<sup>64</sup> Vedado “instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio rendas ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e, d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” - BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.



da Constituição Federal) e demais restrições ao poder de tributar previstas nos artigos 150 e 152 da Carta Magna, entre diversos outros requisitos.

Elizabeth Nazar Carrazza escreveu listando série de requisitos que o legislador no momento do exercício de sua faculdade e competência de tributar deve observar:

Deve (o legislador) portanto, verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal).<sup>65</sup>

Roque Antônio Carazza, complementa com sua objetividade da melhor forma, ao dizer:

Assim, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição indicou padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política é livre para traçar os aspectos das normas jurídicas, dos vários tributos que lhe dizem respeito.<sup>66</sup>

Ou seja, a constituição federal em seu texto, cria uma espécie de estrutura regra, sob a qual os legisladores devem debruçar seus textos de norma abstrata criadas, sob pena de inconstitucionalidade do tributo, é o que muitos denominam como regra matriz ou arquétipo normativo.

Cabe suscitar, conforme trata o presente trabalho que embora acima tenhamos tratado de competência tributária – como sendo o poder de instituir tributos, criado pela Carta Magna, a figura de tributos é forma geral da qual os impostos, taxas e demais são espécies. A constituição faz a previsão de forma geral, o que inclui a criação de impostos no poder de tributar, mesmo porque a própria constituição embora via de regra trate de competência tributária como algo unitário, se dispõe a legislar e prever as balizas no momento de criação de impostos<sup>67</sup> e demais espécies tributárias, definindo conseqüentemente a competência para

<sup>65</sup> O Imposto sobre serviços na Constituição, dissertação de Mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1976. IN: CARAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo, Malheiros editores, 2011. 15 ed. Página 31.

<sup>66</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros editores, 2011. Página 31.

<sup>67</sup> Tipo de tributo que não está vinculado a atuação estatal.

instituí-los dentro da esfera federal de cada ente, seja União, estado, município ou Distrito Federal.

Portanto, via de regra, em questões tributárias, a constituição se obriga ao papel de ser completa. É claro, que na prática isto não aconteceu, embora a presente Constituição Federal seja extensa quanto a previsões. Uma vez que exista algo que não atente contra as previsões constitucionais e que, no entanto, careça de previsão é legítimo no momento de exercício da competência tributária, que lei externa a constituição e principalmente inferior hierarquicamente jurídica possa legislar sobre as balizas faltantes, o que não raramente acontece.

### 5.1.1 breve conceito de impostos

Impostos são figuras tributárias previstas na constituição em seu artigo 145, inciso I, e via de regra são os economicamente mais rentáveis e por isso mais importantes perante os demais tributos existentes.

O artigo 16 do Código Tributário Nacional conceitua tributo como sendo *o imposto cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*. Salaria o referido código, logo abaixo do dispositivo mencionado, no artigo 17 o fato de que os *impostos existentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam do título dos impostos, com as competências e limitações neles previstas*.

Roque Antônio Carazza, conceitua imposto como sendo *uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal*<sup>68</sup>.

Ou seja, é um tributo que não implica em uma contraprestação por parte do ente estatal, não se paga impostos por uma atividade ou serviço em troca, se trata, portanto, de um imposto não vinculado, e nasce normalmente de fatos regidos pelo direito privativo, como direito comercial, civil e, assim por diante (ICMS, ISS...), necessitado de um comportamento por parte do contribuinte, como no caso do ICMS, precisa da venda de mercadoria.

Por assim entender, conceituemos de forma genérica impostos, como sendo uma espécie de tributo que existe sem depender de contraprestação estatal,

---

<sup>68</sup> Carazza, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. Página 497.

nascida de direitos privados e que necessitam de um comportamento do contribuinte, para que faça surgir a obrigação tributária do pagamento do referido imposto, sendo exigido conforme a capacidade econômica.

## 5.2 O ICMS

O **Imposto** por circulação de mercadorias<sup>69</sup> e serviços – o ICMS é o imposto responsável por uns dos maiores<sup>70</sup> valores arrecadatórios entre as demais espécies de tributo alvitado no Sistema Tributário brasileiro. É um tributo de competência<sup>71</sup> estadual e do Distrito Federal.

É figura tributária, que se enquadra na classificação dos impostos e que se encontra prevista na Carta Constitucional, no artigo 155, inciso II, quando prevê que: *“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”*.

Ou seja, o imposto ICMS, trata tanto de relações que tratam de circulação de mercadorias (como por exemplo, compra e venda), quanto relações de prestações de serviços de transporte e comunicação.

Ressalva importante deve ser feita quando mencionamos o tratamento à prestação de transportes – sendo tanto **interestadual**, quanto intermunicipal – fato que será mais bem tratado quando abordarmos hipóteses de incidência e fato gerador do imposto.

O ICMS trata-se de um imposto indireto<sup>72</sup> onde os impactos da tributação do ICMS serão sempre suportados, via de regra, pelo consumidor final<sup>73</sup> do produto,

---

<sup>69</sup> Mercadoria refere-se ao bem móvel que se a venda ou revenda.

<sup>70</sup> Conforme pode se verificar no site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e demais estados, na aba prestação de contas em relatório da receita tributária.

<sup>71</sup> Ou seja, são os entes estaduais e o distrito federal os responsáveis pela sua arrecadação. Via de regra, cada um dentro do seu limite geográfico (Regra antiga, que antes da edição da emenda 87/2015 era aplicada de forma extensiva, sem maiores especificidades ou exceções).

<sup>72</sup> Significa que é o consumidor final quem suporta a carga tributária, ou seja, quem acaba arcando com a “existência” do tributo; Lembrando que, deve ser considerado como consumidor final, que pode vir a ser de fato contribuinte do imposto ou não, aquele que adquire o produto, seja pessoa física ou jurídica para seu uso pessoal ou qualquer outra finalidade que não a de integrar a cadeia produtiva (Teoria Finalista adotada pelo Superior Tribunal de Justiça).

<sup>73</sup> Considera-se consumidor final Consumidor final aquele que põe fim ao ciclo econômico da mercadoria, ou seja, ao realizar a compra desta, faz cessar a possibilidade de uma operação subsequente. Conforme comunicado CAT nº 10/2003, item 2, “A”.

que ao fim da cadeia consumerista poderá observar o valor referente ao imposto embutido ao produto. Ou seja, é um tipo de tributo – imposto, que tem uma ligação ainda que indireta não somente com o contribuinte, mas principalmente com o consumidor, que é quem não nos meios, mas nos fins suportará o ônus em arcar com o pagamento (como já dito, pelo acréscimo do preço de seu produto, já que o produtor, vendedor e conforme for a cadeia produtiva, irão incluir ao preço da mercadoria, o gasto com o imposto referido neste tópico; É facilmente perceptível este suporte de carga tributária pelo consumidor, basta a observância à nota fiscal da mercadoria, onde em letras minúsculas vem descrito os impostos embutidos ao valor da mercadoria).

Roque Antônio Carazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário esclarece a característica de imposto indireto presente no ICMS:

É o caso do ICMS. Quem suporta sua carga econômica não é o patrimônio, p. ex., do comerciante, que vendeu a mercadoria, mas o patrimônio do consumidor final desta mesma mercadoria. Este, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o *quantum* de ICMS que foi sendo recolhido, por todos os que realizaram operações mercantis, que levaram o bem às suas mãos.

Esta classificação, em rigor não é jurídica, já que, perante o Direito, é despidendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc.<sup>74</sup>

Antes de ser ICMS, o imposto que hoje se pauta na circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, foi ICM – hipótese em que não existia a incidência deste sobre os serviços de natureza de transporte ou comunicação. A mudança de ICM para ICMS foi realizada pela constituição federal de 1988 que além de acrescentar uma nova hipótese de incidência – fazendo da mudança uma oportunidade de ampliação - fez com que o valor do ICM que antes era pago sobre a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior, passasse a ser recolhido uma vez agora sendo ICMS com peculiaridades a esta e demais regras.

A constituição de 1988 taxativamente cuidou do regramento sobre o ente passível de instituir o ICMS (como dito, estados e Distrito Federal), no entanto no

---

<sup>74</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional Tributário**. Malheiros editores: São Paulo, 2004. Página 477.

tocante aos demais quesitos embora seja possível visualizar certa preocupação e sistematização no texto legal, é possível perceber que no momento da edição das diretrizes constitucionais do ICMS faltou a previsibilidade do problema que surgiria mais adiante, tudo isso não previsto certamente pela demasiada preocupação com a autonomia federalista no âmbito tributário<sup>75</sup>, de forma a permitir que cada ente legitimado para a instituição do tributo pudesse dentro dos limites constitucionais realizar o regramento do ICMS dentro de seu limite geográfico territorial.

Hoje o ICMS é dotado de característica da não cumulatividade, ou seja, todo o valor devido pelo contribuinte na operação envolvendo ICMS será em momento posterior compensado com o montante cobrado anteriormente em operação do ICMS. Isto porque, o texto normativo no tocante a operações tributárias e fiscais se preocupou em traçar caminhos (operacionalizando o recolhimento do imposto)<sup>76</sup> para que o recolhimento dos impostos fosse realizado de forma em um momento posterior e sem data certa o fisco pudesse observar se o recolhimento do imposto foi manejado de forma correta. Ou seja, mais que um incentivo ao contribuinte para que seja realizado o recolhimento correto do imposto ICMS, observa-se no traço característico da não cumulatividade um mecanismo que permite ao ente federado conferir o recolhimento do imposto em questão, o que em casos que se verificar falhas no momento do recolhimento, poderá como consequência gerar multas, autos de infração e etc.

Ainda, seguindo a prudência constitucional que prima por inúmeros valores, estando presente, por exemplo, o direito a igualdade, a previsão do equilíbrio e harmonia os entes federados e a sociedade com um todo, toda a construção do sistema tributário brasileiro se deu de forma a observar os princípios

---

<sup>75</sup> Não se desnatura no presente trabalho a infinda importância da autonomia dos entes federais diante a do âmbito tributário, já que é de considerável importância para estes a autonomia financeira, para que de fato se fale em autonomia federal. Uma vez que estes não consigam sua autonomia financeira – ou seja, recursos financeiros suficientes para exercer as atividades que cerceiam e contemplam a autonomia concedida pela federação. Recursos financeiros estes, que via de regra existem pela arrecadação tributária, claro sempre com exceções – dificilmente existirá autonomia federal de fato, já que nesse quesito sempre estarão condicionados a uma relação de dependência com outro ente, seja ele hierarquicamente no mundo fenomênico considerado superior ou formalmente com considera parte doutrinária e norma constitucional, não.

<sup>76</sup> Tudo isto é feito de forma que ao ser realizado um dos fatos geradores que contempla o tributo do ICMS, como por exemplo a venda de determinada mercadoria. Será emitido documentos com teor fiscais – realizada a emissão da Nota Fiscal e Cupom Fiscais (requisitos essenciais), que serão registrados em livros fiscais e que permitirá que posteriormente seja calculado pelo contribuinte o que deveria e foi arrecadado, assim como pelo estado. Trata-se a operacionalização de um mecanismo de ordem prática no plano fenomênico, mecanismo esse de controle dos recolhimentos de um determinado contribuinte, para controle do próprio contribuinte, tanto mais para interesse do estado no exercício da fiscalização.

axiológicos presentes no texto constitucional. Por isto, é comum perante a doutrina tributário constitucional o paralelo dos preceitos constitucionais com as espécies de tributos – mas propriamente dito o Princípio da capacidade contributiva (No texto constitucional, presente no artigo 145, §1º<sup>77</sup>), derivado do princípio da igualdade constitucional e tributária, nada mais sendo que a máxima de que o recolhimento do tributo será feito de forma individual levando-se em conta a cada um, sua capacidade econômica com o ICMS.

Conforme acima explanado, embora todo o sistema jurídico tributário seja dotado de uma constitucionalização e porque não dizer, humanização, o paralelo entre capacidade contributiva e ICMS é bastante realizado, por esse imposto não ser passível de adotar a sua funcionalização a percepção da capacidade contributiva, isto porque é tipo, que terá seu teor econômico embutido no preço final do produto, onde quem suportará será o consumidor final. De tal forma assim sendo feita, a aplicação da capacidade contributiva aqui não é observado uma vez que, sendo a carga econômica referida ao ICMS embutida ao produto, será suportada de igual forma pelo consumidor final, seja ele quem for, ou seja, não será analisada a capacidade contributiva do consumidor final, o produto já terá em seu preço final o valor referente ao ICMS embutido, e o consumidor final ao adquirir a mercadoria, arcará com este preço, independentemente de sua capacidade econômica e contributiva.

É assim que nos ensina Roque Antônio Carazza<sup>78</sup>, em sua obra intitulada “ICMS”, veja:

Impostos há, porém, que por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a *carga econômica* deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, visto repassado, no preço, a carga econômica do ICMS. Tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres. Exemplificando, se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto. Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados pela Ciência Econômica, de *indiretos*.

---

<sup>77</sup> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

<sup>78</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros editores, 2011, Página 112.

No entanto há na doutrina quem defenda a possibilidade real da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao ICMS, como diz Osvaldo Santos de Carvalho, ao citar a obra de Edvaldo Brito em seu livro intitulado “Não cumulatividade do ICMS e Princípio da neutralidade tributária”, parafraseando: “(...) a ideia de não cumulatividade é, entre nós, um princípio tributário uma vez que garante a observância do princípio da capacidade econômica do contribuinte”<sup>79</sup>.

De forma semelhante, mas com fundamentos diferentes entende Regina Helena Costa:

Ambos os impostos (IPI e ICMS), como se vê, apresentam como características a não cumulatividade e a seletividade das alíquotas, que são, a nosso ver, verdadeiras aplicações do princípio da capacidade contributiva.<sup>80</sup>

Embora existam posicionamentos que aceitem a característica da capacidade contributiva estar presente no ICMS, é pacífico na doutrina o posicionamento que não considera a capacidade contributiva presente, isto porque, por óbvio a seletividade e diferenciações de alíquotas<sup>81</sup> existentes neste imposto não tem a finalidade de observar a capacidade econômica do consumidor final do produto, mas, existem, e incidem de diferentes formas a depender do tipo de produto. Ou seja, ainda que para o arroz a alíquota seja de 7% (sete por cento) e para um eletroeletrônico seja de 25% (vinte e cinco por cento), se o consumidor A de capacidade econômica alta e o consumidor B de capacidade econômica baixa em relação á aquele resolvem comprar o eletroeletrônico ou arroz, a alíquota será a mesma para ambos, não sofrendo diferenciação devido a capacidade econômica de

<sup>79</sup> BRITO, Edvaldo. *O ICMS*, 2000. In: CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária**. Saraiva: São Paulo, 2013. Página 121.

<sup>80</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 1996. In: CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária**. Saraiva, São Paulo, 2013. Página 122.

<sup>81</sup> O valor da alíquota do ICMS varia de estado para estado. Em operações internas, ou seja, dentro do próprio estado, vigoram determinadas alíquotas, como no caso do estado de São Paulo que para alimentos básicos a alíquota é de 7%, supérfluos 25% e etc. Quando se trata de relações entre estados, o sistema deste imposto faz com que se adotem alíquotas diferenciadas a depender dos estados que estão a se relacionar, onde o cálculo do ICMS, se desdobraria para alcançar o denominado “diferencial de alíquotas” – assunto que se pretende abordar em trabalho futuro. O cálculo básico de uma alíquota de ICMS, tomando por base uma operação interna, se daria de forma que se o valor de um produto “X” é de R\$ 10.000,00 e a sua alíquota é de 7%, então o valor do tributo será de exatos R\$ 700,00 (Valor do tributo = Preço do produto x Alíquota) que já está incluso ao valor do produto, por se tratar o ICMS de um imposto indireto.

cada um, ou seja, as alíquotas não podem ser consideradas conforme ensina Regina Helena Costa, como um expoente do princípio da capacidade contributiva porque não alçam ao mérito de analisar a capacidade econômica do consumidor final, característica que no momento de fixação da alíquota ao produto, independe.

Contudo é falho não mencionar que embora o ICMS não tenha concreta aplicação ao princípio da capacidade contributiva, ele se inclina ao princípio da igualdade, quando seu aspecto quantitativo está dentro dos ditames expostos pela seletividade.<sup>82</sup>

A não cumulatividade acima mencionada em breves linhas, mas presente no sistema tributário nacional é um dos característicos do ICMS e faz com que apenas o valor agregado a cada momento da cadeia produtiva seja objeto do cálculo do ICMS, fazendo com que assim a carga do ICMS suportada ao fim da cadeia pelo contribuinte seja menor, de forma a não onerar a própria sociedade consumerista – já que possui impacto com os custos e economia brasileira.

A finalidade maior da aplicação do instituto da não cumulatividade ao ICMS é além de suavizar impactos econômicos ao consumidor final e sociedade em geral evitando um efeito cascata ao final da cadeia produtiva que quem suportaria seria o consumidor final, visar acrescentar neutralidade a atividade econômica tributária, beneficiando e promovendo a concorrência empresarial e os componentes da cadeia produtiva.

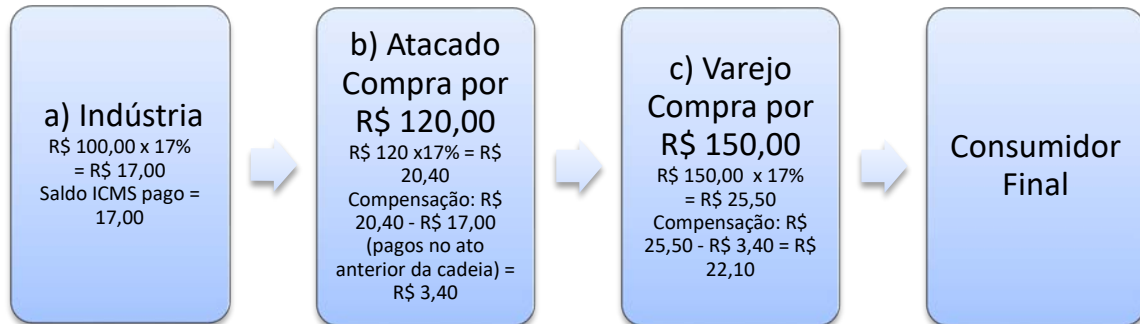
Por regra expressa no artigo 155, §2º, I da Constituição federal o ICMS é não cumulativo, o que implica dizer que diferentemente dos impostos cumulativos que possuem o recolhimento do imposto em cada cadeia produtiva de forma individual, no ICMS, este recolhimento será compensado em momento posterior da cadeia produtiva. A exigência para tanto, é que além de o tributo ter sido de fato recolhido, estar expresso seu recolhimento na nota fiscal.

A figura a seguir exemplifica como se dá o aspecto de recolhimento do ICMS na cadeia produtiva de uma mercadoria, levando-se em conta a premissa de não cumulatividade. Veja:

---

<sup>82</sup> Artigo 155, §2º, III da Constituição Federal Brasileira de 1988.



**FIGURA 1:**

A figura “a” representa a primeira cadeia da mercadoria – a indústria, responsável pela produção. Nesta, o produto foi fabricado ao valor de R\$100,00 (cem reais) e será aplicada a ele a alíquota de 17% (dezessete por cento) que é a que de forma hipotética deverá ser aplicada. Nessa primeira etapa o saldo de ICMS que constaria da primeira Guia de recolhimento seria referente ao valor de R\$ 17,00 (dezessete reais).

Em um segundo momento, quando o produto vai para o atacado seu preço de repasse já sofre reajuste, passa a ser R\$ 120,00 (cento e vinte reais) - (o qual já se pode imaginar estar incluindo o valor de ICMS da primeira Guia de recolhimento que o contribuinte da indústria teve de escriturar), novamente será aplicada a ele a alíquota de 17% (dezessete por cento), resultando em um valor de R\$ 20,40 (vinte reais e quarenta centavos).

No entanto ao observar a figura 1. Quadro “b” nota-se que existe a subtração do valor da cadeia do atacado para com o da indústria – isso se dá porque além da não cumulatividade estar presente no imposto ICMS, é característico deste permitir a compensação de créditos tributários, ou seja, permite ao contribuinte se creditar do imposto cobrado anteriormente já que a operação terá como fim, uma entrada – em linhas ainda mais simplificadas, significa dizer que na etapa do atacado o contribuinte pode compensar o valor de ICMS que pagou anteriormente na etapa da industrialização, resultando assim a guia do recolhimento do ICMS no momento do atacado em R\$ 3,40 (três reais e quarenta centavos) (devida exatamente pela compensação do crédito de ICMS<sup>83</sup>).

<sup>83</sup> Artigo 155, §2º, da Constituição Federal.

Posteriormente, como uma terceira fase da cadeia produtiva, existe o varejo, onde o preço repassado passa a ser R\$150,00 (cento e cinquenta reais), onde será aplicada a alíquota de 17% (dezesete por cento) resultando em R\$ 25,50 (vinte e cinco reais e cinquenta centavos), valor este que dá mesma forma poderá ser objeto da compensação referente ao débito de ICMS da operação anterior (descontados por tanto R\$ 3,40, pagos anteriormente na fase de varejo)

Importante notar que em todas as cadeias, produtiva, atacada e varejista o tributo estará sempre incluso ao preço final da mercadoria. Ou seja, ao vender por R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), o atacado incluiu certamente o valor de R\$ 3,40 (três reais e quarenta centavos) pagos a título de ICMS, assim como a indústria ao vender ao varejo embutiu os R\$ 17,00 (dezesete reais) pagos e, o comércio embutiu por sua vez na mercadoria o que por ele foi pago a título de recolhimento de ICMS, quando vende ao consumidor.

No fim, cada contribuinte só arcará com o valor agregado a mercadoria conforme a cadeia de produção, de forma que esse custo sempre será repassado para o valor da mercadoria, no fim com preço final, suportado pelo consumidor final. Preço este, tendo sofrido redução, já que, com a compensação presente na cadeia o valor recolhido é menor, o que significa que ao formular o preço final, o valor referente ao ICMS embutido a mercadoria, será menor, caso o recolhimento fosse individual e cumulativo a cada cadeia produtiva, pois neste caso, o valor sem compensação pago por cada etapa seria somado e acrescentado diretamente ao preço do produto, valor este suportado pelo consumidor.

Conforme nos ensina José Soares de Melo:

Caso fosse suprimida (a não cumulatividade), a cumulatividade tributária geraria um custo artificial e indesejável aos preços dos bens e serviços comercializados, que ficariam desvinculados da realidade da produção e comercialização, onerando o custo de vida da população.<sup>84</sup>

Embora tenha o legislador no momento de edição do texto constitucional em seu capítulo que aborda o funcionamento do sistema tributário de forma detalhista, buscado trazer ao imposto uma previsão detalhada privilegiando a segurança jurídica e prezando pela previsibilidade do contribuinte, ele ainda precisou

---

<sup>84</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**, 2010. In: CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária. Saraiva, São Paulo, 2013. Página 71.

de edição da lei complementar 87/96 (Lei Kandir) para disciplinar seus específicos e múltiplos quesitos, sempre buscando tornar claras as especificações, o que faz em determinadas partes com louvor e outra com seus deméritos.

O que de fato vem à questão é que ainda que o texto constitucional que rege detalhadamente os institutos e premissas básicas do ICMS, bem como sua Lei complementar às vezes apresentem falhas ou lacunas, devem ser seguidas as suas previsões e evitadas suas imposições proibitivas, para que como consequência não sejam suportados efeitos punitivos como autos de infração<sup>85</sup> com valores exorbitantes, multas e decorrentes que na prática é uma realidade não desejável.

Embora o ICMS, seja imposto que os estados têm competência tributária para instituir, tem caráter uniforme, por ter a existência de uma lei nacional para edição de situações que devem ser uniformes para todos os estados como sua não cumulatividade, alíquotas, a forma de concessão de benefícios fiscais – Situações que asseguram unicidade para o imposto, até porque o tratamento ao contribuinte deve ser único independentemente dos estados serem federados.

Tudo isto por um simples motivo, o ICMS trata-se de um imposto de ordem econômico e é o imposto responsável pela maior arrecadação do sistema tributário brasileiro, portanto, produz efeito na economia nacional. Para evitar situações conflituosas envolvendo a economia nacional é que o legislador resguarda certa autonomia aos entes federados, porém, assegura o imposto de limitações no momento de legislação dos estados, para que estes em suas previsões não consigam descaracterizar a natureza e essencial do imposto, causando prejuízos a ordem econômica nacional e correndo o risco da existência de variadas políticas tributárias referentes a um mesmo imposto conflitantes.

Paulo de Barros Carvalho é certo ao designar que embora não esteja evidentemente escancarada a proteção feita pelo legislador conferindo ao imposto do ICMS, certas características de ordem nacional, devido ao fato dos estados fazerem certos regramentos e criarem a premissa de autonomia absoluta perante o imposto, o caráter nacional está presente *nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia deste imposto.*<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> Denominado também pela sigla AIIM (Auto de infração e imposição de multa) é um documento escrito por meio do qual é apontado uma falha no recolhimento ou ato proibido cometido pelo contribuinte, impondo a este último a penalidade pecuniária, agora com caráter sancionatório.

<sup>86</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. IBET. Página 12.

Ou seja, mais uma vez as premissas do federalismo fiscal estão presentes, posto que é conferida aos estados autonomia para regularem o imposto ICMS, no entanto a autonomia novamente não é absoluta, já que os preceitos constitucionais e as normas instituídas pelo Código Tributário Nacional devem ser observados de forma a incluir certa uniformidade nas previsões ao que tange os quesitos gerais característicos do ICMS, já citados (não cumulatividade, concessão de **benefícios fiscais**, concessão de isenções, alíquotas e demais característicos gerais).

### 5.3 Hipóteses de Incidência /Fato Gerador

É possível notar que quando tratamos do ICMS, estamos estudando um imposto com diversos núcleos de incidência: as operações mercantis, prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e prestação de serviços de comunicação. Contudo, cabe o estudo neste momento do núcleo referente as operações mercantis que são aonde se concentram as relações afetas a situação de Guerra Fiscal..

Se o núcleo é o referente a operações mercantis, o imposto irá incidir sobre relações que estejam ligadas a circulação de mercadorias, assim a hipótese de incidência do referido imposto será a descrição de uma operação relativa a circulação de mercadorias, para que seja uma hipótese de incidência válida.

O artigo 155, II da Constituição Federal, prevê que cabe aos Estados e ao Distrito Federal, instituir o imposto sobre *as operações relativas a circulação de mercadoria*.

Roque Antônio Carazza, em sua obra intitulada “ICMS” faz observação pertinente:

(...) tal circulação só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS. Está ideia abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.<sup>87</sup>

---

<sup>87</sup> CARAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros editores, 2011. Página 37.

No entanto, é pertinente entender que se deve denotar maior atenção a operação em si e não somente a existência da circulação de fato: Não adianta haver a circulação sem o caráter de negócio jurídico, a simples circulação física sem transferência da posse ou propriedade não enseja a tributação. Ou seja, a observância da “qualidade” com que é realizada a operação é que indicará a possibilidade ou não de existência de tributação pelo imposto do ICMS.

Assim, o fato gerador não se limita a simples circulação da mercadoria, mas a operação (jurídica) que enseja a própria circulação desta.

Assim, a hipóteses de incidência do imposto ICMS, são relações de circulação de mercadoria, no entanto o fato gerador é a existência da operação no mundo fenomênico que possibilite a circulação da mercadoria mediante a transferência da posse e propriedade da mercadoria para o consumidor ou qualquer outra pessoa dentro da cadeia produtiva de uma mercadoria.

Roque Antônio Carazza, complementa o entendimento da seguinte forma:

Salientamos que não é só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento etc. Todas estas “operações” propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação por meio de ICMS.

Assim, este ICMS, *deve ter por hipótese de incidência* a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade.

O tributo pertence à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade federativa ou, mesmo, no exterior. É que a Constituição fez coincidir, como regra, o aspecto espacial da *hipótese de incidência possível* do ICMS, com os limites geográficos da entidade tributante. Exemplificando, se a operação mercantil ocorre no Estado de São Paulo, é ele – no mais das vezes, já que há exceções constitucionais, que serão por nós estudadas, a breve trecho – que está credenciado a lançar e arrecadar o tributo, de acordo com as leis locais.

Obedecidos estes pressupostos constitucionais, aí sim, tudo passa a gravitar em torno da imaginação do legislador ordinários (estadual ou distrital).<sup>88</sup>

Assim, perante a hipótese de incidência do referido imposto, é possível concluir que a abrangência do seu fato gerador é gigantesca, posto que a doutrina considera a possibilidade nos casos de doação, troca (...) o que na verdade nos dias atuais embora doutrinas clássicas mencionem, não é para todos os itens mencionados usual ou tributado pelo ICMS, já que existem impostos específicos

<sup>88</sup> CARAZZA, op. cit., p. Página 37.

para tais situações como por exemplo a doação que é regulada pelo ITCMD (Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações), ITBI (Imposto sobre transmissão de bens imóveis) (...) discussão está não cabível ao presente trabalho, mas que poderá ser explorada em uma próxima oportunidade.

#### 5.4 Benefícios Fiscais

Benefícios fiscais se tratam das reduções de base de cálculo, isenções, devoluções totais e parciais do imposto pago ao contribuinte, concessão de créditos presumidos, e quaisquer outros incentivos e favores fiscais concedidos ao contribuinte referente ao imposto ICMS, por exemplo, conforme dispõe a Lei Complementar 24/1975.<sup>89</sup>

Isabela Bonfá de Jesus, em trabalho intitulado “Direito a crédito do ICMS pelo contribuinte destinatário” define da seguinte forma:

Benefícios fiscais são concedidos com a finalidade de impulsionar o desenvolvimento econômico e social do Estado concedente, atuando como instrumentos de atratividade de negócios.

No benefício fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser efetuado.

(...)

Entende-se, portanto, por formas de benefício fiscal a isenção do imposto para novas empresas, em produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior.<sup>90</sup>

São dispostos por lei complementar, pois, conforme prevê a Carta Constitucional em seu artigo 155, inciso XII, alínea “g”<sup>91</sup>, cabe a este tipo de lei

<sup>89</sup> A lei 24/1975 é a lei que dispõe sobre a forma com que os benefícios fiscais e derivados devem ser concedidos. Existe por força constitucional, já que a Constituição Federal em seu artigo 155 e incisos, determina a possibilidade de Lei Complementar regular a forma com que se darão tais benefícios. Atualmente, é a lei complementar 24/75 quem faz o regramento referente a forma formal e material com que se darão tais benefícios fiscais: veremos adiante que é por meio de Convênios, já que a referida Lei Complementar, *dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências*.

<sup>90</sup> JESUS. Isabela Bonfá de. **Direito a crédito de ICMS pelo contribuinte destinatário**. IN: CARAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS, Questões Atuais, 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Página 295.

<sup>91</sup> Constituição Federal, 1988: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

regulamentar a forma com que se dá a concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Os benefícios fiscais nascem no ordenamento jurídico por meio da existência de norma que os prevê, editada por autoridade competente e respeitando o processo para elas previstas, devendo ser consideradas válidas se pertinentes/fiéis ao texto que as prevê e ao sistema e inclusive as disposições gerais previstas na constituição quanto a forma com que ele deverá ser regulamentado.

Ou seja, os benefícios fiscais, tem existência prevista a teor constitucional, e na Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional. No entanto esses benefícios, isenções e demais espécies derivadas (descritas no artigo 1º da Lei Complementar 24/75<sup>92</sup>) só podem ser concedidos por meio de Convênios sob a égide de Conselho Fiscalizador com função de harmonização dos estados nestas decisões denominado Conselho Nacional de Política Fazendária, em nível nacional conforme dispõe a norma constitucional e a Lei Complementar 24/75.

Paulo Eduardo Ribeiro Soares conceitua o Conselho Nacional de Política Fazendária em rodapé, como:

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – tem por finalidade promover ações necessárias a elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN – na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

O Conselho é constituído por representantes de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. Representam os Estados e o Distrito Federal os seus secretários da Fazenda, Finanças ou Tributação.<sup>93</sup>

A lei Complementar 24/75 é responsável pelas disposições referentes a regulamentação das concessões dos referidos benefícios que assim prevê os

---

<sup>92</sup> Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei; Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

<sup>93</sup> SOARES. Paulo Eduardo Ribeiro. A guerra fiscal e a concessão irregular de benefícios fiscais, IN: CARAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS, Questões Atuais, 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Página 265.

convênios. Convênios estes, que conforme o artigo 1º e seguintes da Lei Complementar 24/75 deverão ser estabelecidos entre os Estados membros da Federação, incluindo Distrito Federal, por meio de reuniões em que os representantes dos referidos Estados são convocados, onde a maioria dos Estados deve ter representantes presentes e dentro desta maioria presente tais convênios devem ser aprovados por unanimidade. Uma vez aprovado, tal convênio virá a vincular até mesmo aqueles Estados que não se fizeram representar, podendo claro, na sua disposição se ater apenas a determinados Estados.<sup>94</sup>

O artigo 8º da Lei Complementar 24/75<sup>95</sup> dispõe das consequências perante a inobservância das disposições firmadas em Convênio, prevendo desde a nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal (adquirido pela concessão do benefício) à presunção de irregularidade de contas, correspondente ao exercício, à juízo do Tribunal de Contas da União, neste caso.

Paulo Eduardo Ribeiro dispõe em seu trabalho intitulado “A guerra fiscal e a concessão de benefícios fiscais”, publicado no Livro “ICMS – Questões Atuais”, da seguinte forma:

As normas postas pelos Estados membros da Federação (mesmo quando versam sobre benefícios fiscais sem fundamento em convênios) são normas válidas. Válidas porque, como já afirmado, existentes no ordenamento jurídico. Introduzidas por agente competente, qual seja, o poder legislativo dos Estados e segundo procedimento previsto em lei. Normas que inovam a ordem jurídica. Aptas, portanto, a viger e a produzir efeitos jurídicos decorrentes de suas respectivas aplicações (incidências)..<sup>96</sup>

Paulo Eduardo Soares Ribeiro, ao fazer determinada afirmação trata do fato de quando prejudicados determinados Estados por si só desejarem declarar a invalidade da norma editada por outro Estado, o que não encontra fundamento no ordenamento vigente quando tratamos da concessão de benefícios, pelos seguintes motivos: A tripartição de poderes reserva o poder de declarar invalidades e

<sup>94</sup> Disposições contidas nos artigos 1º ao 7º da Lei Complementar 24/75.

<sup>95</sup> Art. 8º: A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: 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>96</sup> SOARES. Paulo Eduardo Ribeiro. **A guerra fiscal e a concessão irregular de benefícios fiscais**, IN: CARAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS, Questões Atuais, 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Página 271.



inconstitucionalidades ao poder judiciário e não ao Poder Legislativo, de quando descontente editar norma para invalidar outra já existente e editada por Estado diverso, ainda que esta, não seja válida. Ou seja, até que o Poder Judiciário, órgão competente para a atividade de julgar, defina determinada norma como inválida, a norma editada por determinado Estado da Federação, sob a égide da autonomia federativa será considerada válida.

O problema em questão é exatamente o desrespeito ao processo para as concessões da forma estabelecida pela lei, onde muitos dos estados se permitem a conceder unilateralmente tais benefícios para suprimir determinações de Estados diversos, desrespeitando a necessidade de observância e concordância das demais unidades federadas e mesmo a pronuncia do Poder Judiciário quanto a inconstitucionalidade. Estes simplesmente suprem normas editadas pelos Estados com outras normas editadas por si mesmos, mesmo estando sujeitos a imposições de caráter sancionatório, como mencionado – os autos de infração, por exemplo.

Paulo Eduardo Ribeiro Soares, assertivamente complementa:

Não raras as vezes, unidades da Federação concedem unilateralmente vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais relativas a exação em comento. Vantagens atribuídas aos contribuintes, no intuito de disputar, com as demais unidades da Federação, investimentos e a arrecadação de tributos.

Essa disputa que se convencionou chamar de “**Guerra Fiscal**”(grifo meu), é o encontro de forças entre os Estados-membros, por meio da concessão de benefícios fiscais ou financeiros relacionados com o ICMS às empresas interessadas em investir ou se mudar para o Estado concedente destes atrativos.

(...)

Não pode o Estado que se sentir prejudicado, unilateralmente, via Poder Executivo ou até mesmo Legislativo, simplesmente qualificar ou considerar como inconstitucional norma introduzida no ordenamento jurídico por estado diverso da Federação. Não pode o Estado que se sentir prejudicado, via Executivo ou até mesmo Legislativo, simplesmente “definir” ou “julgar” a constitucionalidade ou não da legislação de outros Estados ou até mesmo partir de tal premissa para vedar o crédito consubstanciado no imposto destacado e aproveitado pelo contribuinte adquirente da mercadoria.

Não há competência conferida ao Poder Executivo ou ainda ao Poder Legislativo de qualquer ente da Federação para declarar como inconstitucional ou ilegal norma introduzida no Ordenamento Jurídico por ente diverso, suprimindo seus efeitos, ou ainda, não lhe reconhecendo os efeitos jurídicos decorrentes de sua respectiva incidência.

A matéria há de ser levada antes de qualquer providência ao Poder Judiciário, órgão competente para afirmar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma norma, de forma a suspender, se for o caso, seus efeitos. É o Poder Judiciário o órgão competente para dirimir questões relativas à legalidade ou constitucionalidade de normas, conforme assim determina o artigo 102, inciso I, da Constituição Federal de 1988, mesmo

ante a evidência de tratar-se de uma norma editada em desconformidade com a Lei Complementar nº. 24/75<sup>97</sup>

A jurisprudência vem decidindo em consonância com o que dispusemos e foi previsto perante as balizas da Constituição, regramentos do ICMS e Lei Complementar 24/75 que está autorizada pela Constituição em seu artigo 155, inciso XII, alínea “g” a regular a forma de deliberação dos incentivos fiscais. No inteiro teor do referido acórdão a seguir, a ministra Eliana Calmon profere voto, indicando a inconstitucionalidade presente ao fato de normas, decretos e leis complementares terem sido editadas sem o “consentimento” do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, que é dentro os variados requisitos de validade dispostos na Lei Complementar fator determinante na a validade ou não do Convênio que possibilita a concessão legal de um benefício fiscal, por meio de aprovação e consentimento de todos os Estados Federados:

A Ministra Eliana Calmon, segue ao voto:

**Não é possível o creditamento integral do ICMS** por contribuinte sediado no Estado de destino quando celebre transação mercantil com fornecedor ou distribuidor de outro Estado **cuja legislação conceda benefício fiscal não chancelado pelo CONFAZ. Isso porque, conforme entendimento do STF, os benefícios fiscais de ICMS concedidos sem convênio interestadual são inconstitucionais. Dessa forma, são nulos – nos termos do art. 8º, I, da LC 24/75 - os créditos oriundos de operações interestaduais com mercadorias ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em desacordo com o Sistema Constitucional Tributário.** Além disso, só há crédito de ICMS se o imposto foi efetivamente cobrado nas operações anteriores, não se podendo ter por cobrado o tributo que, embora lançado em nota, não foi efetivamente arrecadado pelo Estado de origem.

(VOTO DO INTEIRO TEOR RMS 33.524/PI, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/08/2013, DJe 07/03/2014 – STJ - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2011/0004872-3)

Observa-se que a jurisprudência adota sentido uniforme no tocante ao priorizar severamente pela legalidade, onde os benefícios fiscais concedidos sem embasamento legal são anulados e ineficazes. A título de exemplo segue um julgado:

---

<sup>97</sup> SOARES. Paulo Eduardo Ribeiro. **A guerra fiscal e a concessão irregular de benefícios fiscais**, IN: CARAZZA, Elizabeth Nazar. ICMS, Questões Atuais, 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Página 271.

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE ICMS PREVISTA EM CONVÊNIO DO CONFAZ. NÃO-CONCESSÃO POR ESTADO-MEMBRO. POSSIBILIDADE. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. RECURSO DESPROVIDO.

1. **Para a concessão da isenção de ICMS, é imprescindível que exista um convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal no qual todos os entes representados concordem com a instituição do benefício e se obriguem a respeitar o que foi acordado.** Trata-se de medida imposta com o objetivo de combater a chamada "guerra fiscal" entre as Unidades da federação, isto é, procura-se **coibir práticas de desoneração tributária efetivadas com vistas a atrair contribuintes para determinado Estado** (ou para o Distrito Federal), prejudicando os demais.

2. Ao contrário do que defende a ora recorrente, a Lei Complementar 24/75 não determina que todos os entes serão obrigados a conceder o benefício previsto em convênio. A obrigatoriedade a que se refere o art. 7º é relativa à necessidade de os Estados-Membros respeitarem as isenções concedidas com base em convênio realizado, suportando eventuais ônus daí decorrentes.

3. O convênio celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ é um pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Por si só, não cria direito ao contribuinte. Trata-se de uma autorização para a implementação do benefício fiscal pelos Estados e o Distrito Federal, e não de uma imposição.

4. "É só este o alcance da 'obrigação' que o convênio regularmente aprovado impõe a todos os Estados-Membros: o respeito à implementação do benefício fiscal que, no limite do convênio, cada um deles venha a promover em seu território. Não poderia mesmo ser de outra forma, porque o objetivo de atribuir a cada um dos Estados a mera faculdade (e não a obrigação) de conceder benefício fiscal, é, acima de tudo, um corolário da autonomia político-administrativa dos Estados em relação à União, autonomia essa consagrada pelo art.18, caput, da Constituição da República, e que restaria malferida se o art. 7º da LC nº 24/75 fosse interpretado em sentido diverso ao ora sustentado" (PYRRHO Sérgio. "Soberania, ICMS e Isenções. Os Convênios e os Tratados Internacionais", Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 40).

5. Esta Corte Superior já se manifestou acerca da natureza meramente autorizativa dos convênios celebrados pelo CONFAZ, quando do julgamento do REsp 709.216/MG (2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 9.5.2005).

**6. No caso concreto, embora prevista em convênio, a isenção de ICMS sobre as operações de remessa de baterias automotivas usadas não foi concedida pelo Estado de Rondônia, de modo que não há direito líquido e certo da impetrante em usufruir do benefício. Assim, não prospera a alegação de ilegalidade do auto de infração lavrado em face do não-recolhimento do tributo.**

7. Recurso ordinário desprovido.

(STJ - RMS 26.328/RO, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 01/10/2008)

No caso em tela, além de conceituar em panorama geral a situação a Superior Tribunal de Justiça caracteriza a natureza do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária e por fim não concede o pleito que sugeria a ilegalidade do auto de infração imposto a impetrante pelo fato desta considerar ser legítimo seu uso do benefício, o que assim não foi considerado devido ao fato de que, mesmo pela existência de Convênio prevendo o benefício para a situação do

julgado, o Estado a qual o impetrante do recurso fazia parte não foi incluído a concessão, ou seja, o uso do benefício por parte do impetrante foi irregular, já que uma vez não concedido pelo estado, inexistiu direito certo e líquido.

Ou seja, é possível observar que o julgado emana decisão exatamente dentro dos limites constitucionais: Faltando o mínimo requisito para a constitucionalidade, o benefício será considerado constitucional.

A Suprema Corte Federal, não é diferente em suas decisões quando julga, e junto ao Superior tribunal de justiça possui cerca de 15 informativos sobre o tema relacionado aos benefícios fiscais concedidos de forma irregular ou creditados de forma inconsonante ao previsto aos Convênios

Se as decisões emanadas pelos Tribunais viessem dotadas de carga dupla, onde além das consequências previstas na Lei Complementar 24/75 viesse com penalidade sancionatória, com o intuito de evitar reincidência na conduta de edição de norma atravessando o poder competente judiciário e desrespeitando as disposições legais, é possível contar com a possibilidade de uma chance a mais da situação ser evitada, já que nos dias atuais mesmo com as consequências previstas são recorrentes e abruptas as situações de Guerra Fiscal envolvendo a concessão irregular e unilateral de benefícios, onde um Estado ao se sentir preterido cria norma editada unilateralmente e contrária a do Estado diverso, acarretando ao contribuinte tão somente insegurança jurídica, já que este fica “ilhado” entre as inúmeras disposições contrárias e o judiciário exacerbado de situações semelhantes para resolução, isto é, quando é provocado a promover resolução.

Esse desespero incontestável em conceder benefícios, mesmo que dentro da inconstitucionalidade, encontra sentido ao significado da existência dado a Guerra Fiscal, ou seja, os Estados buscam realizar tais concessões para atrair investimentos, instalações de empresas em seus espaços geográficos, tudo isto para somar na sua arrecadação, pois por mais que concedam isenções ou benefícios fiscais referentes ao ICMS a uma empresa, pode arrecadar com outros impostos e taxas. É antes de uma Guerra Fiscal, uma Guerra para “sustentar-se” já que embora perante alguns estados “super” bem utilizados e alocados geograficamente e industrialmente outros, são realmente preteridos quanto a investimentos e recursos.

Podemos nos perguntar, mas e quanto às ajudas fornecidas pelo Estado Central? Os Estados, assim como todos nós, querem manter seu nível de autonomia, sendo certo que a proporção na qual o Estado Central ajuda seja

financeira ou politicamente, ele influirá na tomada de decisões e gerencia do Estado membro, já que esse passará a se tornar dependente. E aqui, reside um ponto crucial: Quando isto acontece, a linha é tênue para descaracterizar o que chamamos de estado federado, já que ao se tornar dependente o Estado membro perde sua autonomia, e conseqüentemente as chances de Estado Central e o Estado membro se tornarem um só, acabando a autonomia pressuposta federativamente é gigantesca.

Isto tudo quando pensado de forma unitária, envolvendo um estado, parece não acarretar qualquer impacto, no entanto, se a crescente é maior, além da Federação correr risco, seus reflexos causam problemas a todos os envolvidos, seja econômica, financeira, política, organizacional, administrativa e tantos outros vieses possíveis e imagináveis. Impactos de ordem até mesmo geográfica.

O estudo não para por aqui, já que nos dias recentes, outro capítulo bastante ilustrativo envolvendo a Guerra Fiscal do ICMS, com o intuito de resolver a fomentada situação, criou uma situação de insegurança ao contribuinte e problemas de ordem prática/operacional: A emenda 87/2015.

### **5.5 Cenário Atual: A Emenda 87/2015**

O Imposto por circulação de mercadorias e serviços – o então ICMS - nada mais é que um tributo de competência estadual e do Distrito Federal e foi o objeto de regulamentação da emenda 87/2015 editada em 17 de abril de 2015. Emenda esta, que trata das alterações da sistemática de cobrança do ICMS, utilizando das hipóteses de incidência em que a mercadoria se destina ao consumidor final, não contribuinte habitualmente, e que envolve operações de circulação de mercadoria interestaduais, sem citar, contudo, o “apenas” operações por e-commerce, ou seja, é uma emenda que não versa apenas sobre a compra pelo e-commerce, mas todo tipo de compras que destinem bens ou serviços à unidade federada oposta a sua, e que o consumidor seja, aquele que não é contribuinte do ICMS, tal seja, o consumidor final.

Ou seja, a respectiva criação da emenda altera aspectos materiais de incidência do ICMS, com o fim de tornar equânime a distribuição de arrecadação do

referido imposto entre os Estados de origem e destino<sup>98</sup>, assegurando arrecadação aos Estados destinatários já que o antigo regramento os preteriam em relação aos Estados de origem, porque estes ficavam apenas com o diferencial das alíquotas interestaduais e internas.

Originariamente (antes da emenda 87/2015) o ICMS, era integralmente devido ao estado de origem da mercadoria. A regra era que em relações envolvendo contribuinte final diante das hipóteses de recolhimento do ICMS, era aplicada a alíquota interestadual (entre Estados) sob a operação referente ao imposto que seria recolhido ao estado de origem; E o diferencial entre a alíquota interestadual e da alíquota interna seria o devido ao estado de destino. Por exemplo, em situação meramente hipotética, em uma relação entre os Estados de São Paulo e Amapá, sendo o Estado de São Paulo o estado de origem e o de Amapá o de destino, com uma a alíquota interestadual correspondente a 18% e uma interna do estado do Amapá correspondente a 12%, teríamos a alíquota de 18% aplicada a base de cálculo para calcular o devido ao estado de São Paulo, enquanto o diferencial da alíquota interestadual para com a interna do Estado do Amapá, seria aplicada a base de cálculo para calcular o devido ao Estado do Amapá, ou seja,  $(18\% - 12\% = 6\%)$  a alíquota aplicada a base de cálculo para calcular o devido ao estado de destino do Amapá seria a de 6%. Em casos em que a relação não envolvesse contribuinte aplicava-se apenas a alíquota interna do estado de origem.

Porém com a gigantesca utilidade que se fez a internet, e com o massivo aumento das vendas por este terminal – vendas pelo e-commerce e até mesmo pelo telemarketing – e por grande parte dos maiores contribuintes que utilizam também deste terminal, boa parte da arrecadação do imposto por circulação de mercadorias, bens e serviços ficavam na região Sudeste, que é que é a região que lidera em índices de venda para outros Estados, sejam vendas presenciais ou virtuais, sendo assim presentes nesta região os Estados de origem que se beneficiavam no recolhimento do ICMS, já que a regra anterior beneficiava gigantescamente o estado de origem e preteria o estado de destino desta mercadoria.

---

<sup>98</sup> Entendendo por estado de origem o respectivo estado da mercadoria e destino o estado para qual a mercadoria é destinada após a relação de circulação de mercadoria e compra.

Com isso, retomou-se a discussão referente à qual estado seria devido o tributo, já que o modelo federativo preceitua **a repartição de receitas** entre os Estados. Seria “justa” toda a arrecadação se concentrar no Sudeste, apenas pelo fato de lá estarem concentrados os maiores vendedores? Há quem é devido: ao contribuinte que envia a mercadoria (o estado de origem) ou o estado do consumidor final (o estado destinatário)? Não deveria ser equânime o recolhimento, já que o estado de destino da mercadoria é tão responsável quanto o da origem pela existência da relação que cria a incidência do ICMS?

Mais um capítulo da disputa pela receita tributária, desta vez a advinda do ICMS. Entenda.

A edição da emenda 87/2015 estipula que em operações interestaduais é devido ao estado destinatário parcela da arrecadação do ICMS (O estado de origem tem direito ao que corresponde à alíquota interestadual e o estado de destino a princípio tem direito ao que corresponde à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual).

Ou seja, a emenda 87/2015 cria a nova regra de recolhimento do ICMS, onde agora independentemente da relação envolver contribuinte final ou não contribuinte, aplicar-se-á a alíquota interestadual somada ao recolhimento do diferencial da alíquota interna do estado de destino, onde até 2019 o artigo 99 da referida emenda prevê progressividade na distribuição para o estado de destino – Importante acrescentar que as interpretações diante a referente emenda indicam que nas situações em que a relação envolver não contribuinte o recolhimento do imposto é de responsabilidade do remetente da mercadoria.

Referido artigo 99 da emenda 87/2015 possui a seguinte redação:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: **I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.**

Criou-se com a edição da emenda 87/2015 a disputa pela repartição da receita tributária do ICMS, já que a ânsia arrecadatária dos Estados faz com que os quesitos que deveriam ser uníssonos, multipliquem-se e divirjam além do fato do texto da emenda 87/2015 embora com a melhor intenção crie inseguranças interpretativas por se tratar de norma aberta: O problema passa a ser não o recolhimento, mas, a identificação de em quais situações deve ser pago e como isto deve ser feito!

O pacto federativo estabelece ao colocar o tributo do ICMS como um tributo de competência estadual, a ideia de repartição de receitas e principalmente a autonomia de cada ente estadual para regular o tributo dentro de sua competência da forma que julgar pertinente e dentro dos limites constitucionais. Tudo para a harmonização entre os entes, que deve existir para o perfeito progresso da federação.

No entanto, surge uma grande problematização: a edição da emenda 87/2015 por linhas gerais fala em *operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final*, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, mas, não define se presencial ou não, sequer acrescenta maiores detalhes que possibilitem uma interpretação restrita e única, mesmo que seja conhecida por emenda do “e-commerce” - e com comandos muito abertos criou uma radical mudança na legislação constitucional/tributária, e fez com que a regulamentação criada pelos Estados sobre o ICMS sobre a baliza da emenda 87/2015, possibilitasse diferentes interpretações, fazendo com que por estes atuais momentos, cada estado editasse sua regulamentação de acordo com sua interpretação, causando grandes conflitos entre as normas estaduais que deveriam se harmonizar.

Assim, embora a intenção social e para fins de distribuição da arrecadação fiscal tenha sido a melhor, a nebulosidade na edição do texto da referida norma cria insegurança ao possibilitar interpretações diversas quanto ao âmbito a que se aplica o novo regramento, passando este a se encaixar não apenas em relações que envolvam “e-commerce”, como também relações interestaduais presenciais.

O estado de São Paulo, por exemplo, com a publicação da emenda 87/2015, edita seu regulamento do ICMS e faz interpretação diversa do que de fato se esperava em relação ao conceito de operação interestaduais, dando margem a



interpretações que causem benefício próprio ao estado, para que não perca sua potência arrecadatória, já que o significado de “interestadual” é que gera efeitos ou não no momento do recolhimento. Dá mesma forma, procede o Rio Grande do Sul, que quando comparada a interpretação com a de São Paulo, trás por todo inversa a compreensão, ocasionando problemas infintos de ordem operacional, aos contribuintes (leiam-se lojistas e vendedores).

No entanto, o problema é maior do que se imagina e de início se dimensiona. Já que além dos problemas operacionais, para o consumidor final advém o aumento do custo da mercadoria (se partirmos do pressuposto que os tributos estão embutidos na própria mercadoria), além da margem e autuações exorbitantes devido à divergência de entendimentos, causando impacto no momento do recolhimento do imposto por parte dos contribuintes.

Os contribuintes enfrentam grande impasse e momento de insegurança jurídica, já que em situações de circulações de fato interestaduais para o consumidor final, não se sabe em consonância com qual norma se deve agir, se com a do seu próprio estado ou com a do estado destinatário, já que ambas normalmente regulam a situação de forma divergente. Tomemos, por exemplo, a regulamentação dos Estados de Goiás e São Paulo, que foram logo editadas a partir da emenda 87/2015, ambas com diferentes interpretações: Partindo de uma situação hipotética em que um contribuinte/vendedor, situado no estado de São Paulo realiza uma venda para um consumidor final situado no estado de Goiás, teríamos uma venda interestadual (entre Estados). Levando em conta o tratamento dado pela regulamentação de São Paulo, a única coisa a ser analisada no momento de recolhimento do imposto estaria delineada no que ela considera como operação externa ou interestadual que são aquelas em que o próprio vendedor é quem entrega a mercadoria ao cliente, ou seja, ele de fato não tem como se escusar de que não conhecia o fato do cliente ser de outro estado. No entanto, se o consumidor é quem realiza o transporte ou pede para um terceiro que não seja assim fazer, o estado de São Paulo considera a operação interna, pois parte do pressuposto que o vendedor não tinha a obrigação de conhecer o estado original do consumidor. Nessa situação se interna dentro desses pressupostos o estado de São Paulo considera que não há porque falar em divisão da receita do ICMS, e que não é devido percentual nenhum, ao estado destinatário da mercadoria. Porém, o problema reside no fato de que, na regulamentação do estado de Goiás, nada que previu o estado de São Paulo é

válido, para este, não importa por quem foi realizado o frete, o que unicamente importa é que a mercadoria será circulada para outro estado, sendo irrelevantes demais informações ou particularidades editadas por São Paulo, assim é devido percentual estipulado pela emenda, ao estado destinatário da mercadoria.

Neste exemplo simbólico, fica claro, que se cria uma insegurança jurídica que coloca o contribuinte em uma situação de incertezas, já que ele fica exposto e a margem de a qualquer momento ser sancionado com multas e autos de infração, por qualquer posição que ele adote (essa será desfavorável para algum dos Estados envolvidos, que irá reclamar sob o argumento de ir contra a sua regulamentação). Insegurança essa que, pode vir a gerar passivo para o contribuinte, e que é ruim para pequenos negócios que por insuficiência econômica para passar pela situação até que essa se resolva, podem se tornar insolventes economicamente.

Com a emenda 87/2015 e com a regulamentação dos Estados criadas abruptamente, de forma a não permitir sequer um tempo de adaptação aos envolvidos, criou se uma segunda situação de guerra fiscal, onde os Estados brigam e se desautorizam concomitantemente com legislações divergentes que confundem o contribuinte, que provavelmente, terá de enfrentar para resolver seu problema à via mais dolorosa, o judiciário. Tudo, por uma infelicidade da edição de uma norma que deixa tudo exposto, a margem de interpretações duvidosas, já que por óbvio se considera que os Estados que tem a ganhar com a edição da emenda vão abrir o “leque” de possibilidades de operações interestaduais em suas regulamentações, como os Estados que tendem a perder vão restringir estas possibilidades. Não vislumbro uma parcela sequer de equívoco por parte dos Estados, já que eles possuem autonomia de fato para editar suas normas e por óbvio procuraram ter suas chances melhoradas. E, assim como todos foram sujeitos a realizar suas regulamentações.

Até mesmo as empresas sujeitas ao tratamento do Simples Nacional, estavam sujeitas as regulamentações referentes à emenda, antes preceituadas pelo Convênio 93, objeto de ação de controle de constitucionalidade, hoje revogado. Com muito labor, conseguiu-se por um momento que tais efeitos fossem suspensos perante as empresas sob o regime do Simples Nacional, o que não retira a insegurança de que tal efeito pode voltar a vigor de forma a resgatar retroativamente tudo aquilo que o contribuinte teve como lucro durante o período de suspensão.

A emenda 87/2015 cria situações críticas como quando prevê a partilha do diferencial da alíquota a partir do ano de 2015, onde segundo o preceito de validade de norma e respeitando ao princípio da anterioridade tributária, só poderia vir a vigor no ano de 2016. Inclusive, em um momento de estudos ao participar de uma palestra em um sindicato de contadores, onde o tema era a própria emenda, envolvendo aspectos práticos e operacionais que a mesma causava, era nítida a preocupação dos profissionais da área, quanto a possibilidade desta previsão se referir a regressão na cobrança, ou seja, nesta partilha do ano de 2015, que de certa forma já havia se encerrado. Regressão esta, que não ocorreu e não criou nenhum absurdo jurídico atinente aos preceitos tributários previstos inclusive constitucionalmente.

O problema crucial da edição de diversos regramentos por cada estado se encontra para definir o que seria o “interestadual”, onde visando sempre benefício próprio estes realizam a edição de regramentos conforme exemplificado neste texto anteriormente, acirrando ainda mais a Guerra Fiscal, já que até mesmo preveem em regramento a aplicação de benefícios fiscais, que só podem ser concedidos via convênios autorizados pelo Confaz e respeitados diversos requisitos de quórum e matéria.

Outro estopim da situação é a indagação referente em qual situação deve-se proceder ao recolhimento com base no informado pela emenda 87/2015? Quando a circulação da mercadoria for de fato física (quando há saída do destino – entrega) ou mesmo quando a circulação é meramente jurídica (não necessariamente existe a entrega)? – Ou seja, o texto da emenda cria um número imensurável de problematizações com impacto direto, prático e operacional afeto aos contribuintes que são quem ficam sujeitos Guerra Fiscal, expostos a possibilidade de serem punidos, diante à dificuldade de eleger o regramento correto a ser observado.

Fica claro na situação que os Estados mais fortes em termos de arrecadação são os que no fim saem vencedores da disputa arrecadatória, já que são os que mais conseguem suportar o ônus de renúncias e preterição ao arrecadamento por contarem com mais recursos, sem deixar de produzir e de receber empresas em seus territórios.

No fim, a emenda 87/2015 tem difícil aplicação, lacunas devido ao texto simplório e curto envolvendo situações de nível altíssimo de complexidade, gerando insegurança jurídica tamanha aos contribuintes – exatamente pela edição nebulosa.

Isto porque, não entramos ao mérito formal da aprovação e edição da referida emenda, que também fomentou diversas discussões.

No entanto, fica nesta situação a amostra da existência da Guerra Fiscal que expõe o contribuinte a relações complexas e de extrema insegurança, sempre pela ânsia arrecadatária dos Estados, vezes por ambições fiscais, vezes para a própria subsistência de sua autonomia. Fato é, que sempre prestes a romper a linha tênue dos preceitos federalistas.

## 6 CONCLUSÃO

É certo que as consequências trazidas pelo acontecimento das Guerras Fiscais e como mencionadas recentemente, pela edição da emenda 87/2015 acarretam consequências tanto de ordem prática como de ordem jurídica, impactando não somente ao contribuinte, mas também a toda ordem constitucional, atentando inclusive contra preceitos federalistas instituidores da harmonia entre os Estados e da autonomia para gerir seus recursos e decisões em âmbitos administrativos, políticos e jurídicos, já que os Estados utilizam da autonomia a eles conferida de uma forma contrária ao preconizado constitucionalmente adquirindo investimentos e aumentando significativamente a arrecadação não por estímulos saudáveis, mas, por concessões irregulares e não por capacidade de se manterem desenvolvidos. Existe o crédito subsidiado.

A princípio a concessão de benefícios parecia aos Estados Federados, investidores e empresários uma alternativa interessante já que beneficiaria a princípio todos e poderia ainda trazer o desenvolvimento regional para o Estado em questão. No entanto, isso não é uma verdade concreta, já que as concessões se dissiparam de uma forma alarmante e principalmente sem observar as formalidades constitucionais o que ao invés de benefícios da margem a insegurança jurídica aos contribuintes e principalmente riscos jurídicos as empresas, investidores e estados, já que se em uma fiscalização federal verificar-se todo o arrecadado com base em concessão de benefícios de forma irregular às empresas e os Estados teriam de retroagir e devolver aos cofres públicos uma monta gigantesca, que em nada ajudaria no desenvolvimento regional subsidiado às custas de dinheiro e não por oferta de qualidade para exercício de preferências e capacidade.

Não obstante os impactos ao federalismo brasileiro no tocante a involução do estado federado com a guerra entre os entes que se desautorizam a todo tempo, a justificativa de que a existência da guerra fiscal se dá pela inobservância de quesitos importantes como uma eficaz distribuição tributária faz todo sentido, já que na maioria das vezes os Estados entram nessa relação de guerra fiscal, visando adquirir recursos, para exatamente conseguir manter sua parcela autonômica. Há um desfoque da moralidade fiscal do próprio Estado federado em si.

Cabe, contudo, entender, que embora dotada de carga negativa e consequências drásticas para a forma de governo, relação entre os entes, problemas para o judiciário e demais problemas de ordem organizacional, o capítulo da Guerra Fiscal levanta uma importante bandeira, qual seja, a atinente a divisão de competências, feita dentro do estado de forma igualitária, para Estados dotados de desigualdades entre si, resultando em muitos de poucos e poucos de muito (aplicação real do princípio de Pareto).

A desarmonia não só entre os entes federados, mas destes com a própria federação e acarreta em prejuízos para ordem federalista a qual o país está constituído, já que, uma vez que os próprios Estados não observem os preceitos e descaracterize a essência do modelo federado, este deixará de existir de fato e dará lugar a outra forma de governo: o que tem impacto direto na vida de todos os cidadãos e principalmente atinente ao tema, aos contribuintes e consumidores. É uma verdadeira autodestruição do esteio federalista, que caminha para o individualismo aquém da autonomia.

Embora seja difícil vislumbrar uma solução eficaz e rápida diante da discussão fomentada pela guerra fiscal com tantos aspectos negativos e que emite sinais de alertas para inúmeros outros pontos, é possível com a implementação de alternativas, observar soluções.

Uma das soluções apontadas e que é referente às desigualdades regionais, apontadas como justificativa pela busca desenfreada de recursos e investimentos, é a implementação do IVA – Imposto sobre valor único. A implementação do referido imposto, seria realizada por meio de Lei Federal, que posteriormente contaria com normas estaduais para regular especificidades e lacunas, não contempladas pela Lei federal. As normas estaduais regulariam as particularidades do referido imposto conforme o prospecto da região: quantidade de indústrias, presença de contribuintes e etc. O que no fim, resultaria em um desenvolvimento arrecadatário e regional para os Estados membros que são preteridos em relação à atração de investimentos em suas regiões, sem prejudicar os já desenvolvidos atualmente.

A ideia é que a implementação de um imposto único federal acabe com a tensão fiscal hoje existente e promova a principio o desenvolvimento regional e econômico conseqüentemente, isto porque, que mesmo os Estados preteridos por suas regiões desprovidas de indústrias e investimentos, não necessitariam de

concessões irregulares e inconstitucionais de benefícios para melhorar sua arrecadação, já que as regras trazidas pela sua implementação acabariam com nebulosidades e permitiriam uma melhor distribuição arrecadatória, desonerando inclusive o contribuinte que é quem por fim, suporta os ônus das tensões fiscais.

No entanto, o ordenamento e sistemática existente seriam renovados, isto porque, as previsões atuais existentes, tornam impossível a implementação de mecanismo conciso e claro, exatamente por ser dotado de complexidade e nebulosidades interpretativas. Além do fato que, a implementação de um imposto de valor único, cercearia de certa forma a autonomia hoje presente nos Estados – quanto à possibilidade dos Estados de editar regramentos perante o ICMS, que por sua vez, é extensa – o que conseqüentemente implicaria na estrutura federativa.

No entanto, uma fiscalização federal perante os tribunais de contas estaduais é uma das alternativas para a eficácia do órgão de expressa valia. Já que com a implementação de uma fiscalização ao órgão que exerce a mesma atividade sobre a prestação de contas dos Estados, o que envolve arrecadação, investimentos e poderia ter sua matéria ampliada para analisar as concessões de benefícios e recebimentos de indústrias, possibilitaria maior transparência em como está o ente federado gerindo seus recursos e administrando sua autonomia, sem prejuízo de vício ao parecer do órgão, já que não mais a assembleia legislativa composta por deputados federais de interesse atrelado aos governadores de estado fiscalizariam esse órgão, mas, um novo órgão de ordem federal, livre de quaisquer interesses. Sendo uma alternativa não somente a Guerras fiscais, sob a concessão inconstitucional de benefícios fiscais, mas também para elucidação na medida do possível da corrupção envolvendo lavagem de dinheiro nos cofres estaduais e municipais.

Para a ânsia arrecadatória dos Estados, que necessitam de recursos para se desenvolverem já existem alternativas baseadas no federalismo cooperativo que são aplicadas, como os fundos de investimento, no entanto é visível que tais alternativas existentes não são suficientes, o que gera na doutrina tributária uma das discussões mais fomentadas nos dias atuais que é a reforma do sistema tributário, incluindo a reforma na distribuição de tais competências tributárias.

Defender a implementação de um federalismo cooperativo em sua totalidade não se trata de uma alternativa viável, já que à medida que o governo

central intervém entre os Estados, a parcela de autonomia é diminuída correndo o risco de no fim, termos um federalismo unitário ao invés de um federalismo federado.

Por isso, é fácil entender a importância de uma divisão de competências tributárias e, por conseguinte arrecadatória, sempre se valendo do preceito de igualar os desiguais na medida em que se desigualem, pois exatamente pela diversidade e diferenças de preferências, de recursos, de atração de investimentos e espaço geográfico, instala-se uma desordem da magnitude das Guerras Fiscais, como mencionado a do ICMS, que mexe com toda uma estrutura nacional, de gerir recursos, de regramentos e contributiva.

Embora de início pareça algo simplório de ser implementado, o estudo envolvendo a guerra fiscal do ICMS, e principalmente o sistema federalista brasileiro, faz compreender que mais importante que um caráter extensivo de normas, é a sua eficácia, clareza e precisão, sem desmerecer a importância que se faz os profissionais que realizam sua interpretação e aplicação, que infelizmente nos dias atuais no Brasil, carecem de seriedade.

Uma eficaz alternativa a Guerra Fiscal, é, portanto, a reforma ao sistema tributário e de divisão de competências e arrecadação, com um regramento polido e preciso e, mais que nunca uma fiscalização competente e de eficiência perante os órgãos que tratam de assuntos de expressa magnitude e que hoje se encontram lastreados de interesses.

Solução eficaz, mas que nos custa acreditar, já que não consta como prioridade perante as autoridades com competência para implementá-la.

Hoje, mas que nunca, a estrutura federativa, os cidadãos, contribuintes e o desenvolvimento padecem: já que contamos com um sistema dotado de incertezas, aberto a edições nebulosas e repletas de inseguranças jurídicas e principalmente, que depositam no judiciário, discussões que deveriam ser resolvidas pelas vias legislativas e executivas.

Embora ainda não se tenha implementado nenhuma solução eficaz para resolver as questões atinentes às tensões fiscais, é válido considerar toda e qualquer solução que possa vir a causar perante os problemas suscitados efeitos positivos, isto porque, é certo, que diante das problemáticas existentes a estrutura federalista, tem sofrido impactos com reflexos econômicos, empregatícios e de muitas outras ordens. Assim, toda e qualquer ideia que possa tornar as justificativas para as Guerras Fiscais, mínimas, são ideias validas e que merecem ser apreciadas,



visto que, a inércia e aceitação perante a situação, são posturas que não devem ser consideradas, já que com a situação atual toda a sociedade tende a “perder”.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO. Luiz Alberto David; Vidal Serrano Nunes Júnior. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BOTHE, Michael. **O federalismo na Alemanha. Federalismo – Um conceito em transformação histórica**. Tradução: Centro de estudos Konrad Adenauer - Stiftung, 1995. In: REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2000. 1ed. Pag. 28.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal

BRITO, Edvaldo. **O ICMS**, 2000. In: CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária**. Saraiva, São Paulo, 2013.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional Tributário**. Malheiros editores, São Paulo, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. Malheiros, São Paulo, 2006.

\_\_\_\_\_. **ICMS**. São Paulo, Malheiros editores, 2011.

CARAZZA, Elizabeth Nazar. **ICMS, Questões Atuais**, 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária**. Saraiva, São Paulo, 2013.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1990.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **“Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS**. IBET.

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

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 1996. In: Ehtisham Ahmad, Daniel Hewitt e Edgardo Ruggiero. **Assigning Expenditure Responsibilities**.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **Isonções heterônomas**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3248, 23 maio 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21833>>. Acesso em: 11 fev. 2016.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direito Constitucional**. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**, São Paulo: Ed. Manole, 2004.

FULTON, Thomas Wemyss. **The Sovereignty of the Sea. Union.** New Jersey, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, 16ª ed.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à constituição do Brasil, 1993. In: REIS, Elcio Fonseca. Federalismo Fiscal. Belo Horizonte: Ed. Mandamentos, 2000.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional.** São Paulo: Atlas, 2010.

NETO, Luiz Gonzaga Pereira. **A teoria da Federação e o Estado Federal Brasileiro.** AGU. 2006.

RAMALHO, Dimas Eduardo. Entendendo o Tribunal de Contas. São Paulo: Carta Forense, 2015. Disponível em [:http://www.cartaforense.com.br/conteudo/entrevistas/entendendo-o-tribunal-de-contas-do-estado/16040](http://www.cartaforense.com.br/conteudo/entrevistas/entendendo-o-tribunal-de-contas-do-estado/16040). Acesso em 19 de outubro de 2016.

REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de direito tributário.** Mandamentos, Belo Horizonte, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. **20 anos de Constitucionalismo Democrático: República, Tributação, Finanças.**

SCHMITT, Carl. Teoria de la Constitución. Madrid: Alianza Editorial, 1996. In: REIS, Elcio Fonseca. Federalismo Fiscal: Competência Concorrente e Normas Gerais de direito tributário. Mandamentos, Belo Horizonte, 2000.

SILVA, Mauro Santos. **Teoria do Federalismo Fiscal: Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter - Minassian.** IN: Revista Nova Economia, Volume 15, Belo Horizonte, 2005.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** 3 ed. São Paulo. Companhia das letras, 200, p.10. In: SCAFF, Fernando Facury. 20 anos de Constitucionalismo Democrático: República, Tributação, Finanças