

# FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: ENTRE A COOPERAÇÃO E A COMPETIÇÃO

Geilson Salomão Leite

## 1. Palavras iniciais

O debate em torno do pacto federativo sempre despertou questionamentos de natureza financeira, jurídica, política e administrativa<sup>1</sup>. Nele, busca-se identificar um modelo ideal para a organização do Estado brasileiro. Entretanto, alguns autores insistem na importação indiscriminada de experiências estrangeiras, muitas delas incompatíveis com as raízes e a tradição histórica do Brasil. Outros procuram analisar o fenômeno a partir de uma perspectiva binária, evidenciando tão somente movimentos de centralização e descentralização dos entes federados. Neste contexto, há

---

1. Paulo Bonavides e Paes de Andrade noticiam que “o tema que mais ardorosos debates provocou na sessão constituinte do Congresso Nacional ao elaborar-se a Constituição da Primeira República foi indubitavelmente a questão federativa. A polêmica central se feriu acerca das competências que deveriam pertencer a União e aos estados; formando-se sobre o assunto duas correntes antagônicas nas discussões de plenário. O texto oferecido pelo governo provisório ao Congresso Nacional dividiu os constituintes em *unionistas* e *federalistas*; os primeiros inclinados a dar mais poderes a União, os segundos em transferir para os estados o centro de gravidade das competências, dando-lhes, por conseguinte, o máximo possível de autonomia e de recursos tributários. Os unionistas se empenhavam, ao contrário, em fazer um federalismo mais centrípeto, com o poder central provido dos meios indispensáveis a gerir sem problemas a comunhão federativa. Na distribuição de rendas, pretendia-se, por conseguinte, entregar a parte maior à União, sobre a qual recaíam as mais altas responsabilidades de conservação do pacto. À frente dessa corrente se achava Rui Barbosa, veterano célebre da causa federativa desde a monarquia; aquele que desferira os golpes mais letais contra o centralismo imperial e que agora, receoso de ver a União desmanchar-se na dissolução centrífuga, aparelhada pelos federalistas radicais, empunhava o estandarte de um federalismo moderado, mitigado, vazado em fórmulas clássicas de equilíbrio e bom senso”. *História Constitucional do Brasil*. 4. ed. Brasília: OAB Editora, 2002. p. 234.

quem antevera a necessidade de um poder central mais forte, investido de autoridade nacional e condutor por excelência de políticas públicas. De outro lado, a imagem de um poder compartilhado e desconcentrado assume conotação significativa, sobretudo pelo equilíbrio e autonomia que há de prevalecer nestas relações.

Contudo, o federalismo contemporâneo não pode ser confinado nos estreitos limites deste debate. Antes, ele precisa ser repensado diante dos novos cenários que a cidadania impõe, especialmente com o advento de direitos fundamentais que o Estado tem o dever de concretizar. Por isso, o conteúdo normativo previsto no art. 1º da Constituição Federal, deve ser construído a partir de bases que envolvam a interdependência entre a União, os Estados e os Municípios, caracterizada pela **“coordenação das ações de níveis de governos autônomos”**.

Na feliz expressão cunhada por Fernando Luiz Abrucio<sup>2</sup>, trata-se da análise do problema da coordenação intergovernamental, isto é, das formas de integração, compartilhamento e decisão conjunta presentes nas federações. Esta questão torna-se bastante importante com a complexidade das relações intergovernamentais ocorrida em todo o mundo nos últimos anos. Isto se deveu à convivência de tendências conflituosas e de intrincada solução, entre as quais se destacam:

- (a) há hoje expansão ou, no mínimo, manutenção do *welfare state* convivendo com maior escassez relativa de recursos. Tal situação exige melhor desempenho governamental, com fortes pressões por economia (cortar gastos), eficiência (fazer mais com menos), efetividade (ter impacto sobre as causas dos problemas sociais), três tópicos que dependem, em paí-

---

2. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva/Fundação Getúlio Vargas - Direito GV, 2008. p. 190.

- ses federativos, de maior coordenação entre esferas político-administrativas na gestão das políticas públicas;
- (b) houve um aumento das demandas por maior autonomia de governos locais e/ou grupos étnicos, levando à luta contra uniformização e excessiva centralização, o que acontece ao mesmo tempo em que governos e coalizões nacionais tentam evitar problemas causados pela fragmentação, como a elevação da desigualdade social, o descontrole das contas públicas de entes subnacionais – como ocorreu na Argentina e no Brasil – a guerra fiscal entre os níveis de governo e, nos piores casos, o surgimento de focos de secessão, como na Rússia;
  - (c) se, por um lado, é cada vez maior a interconexão dos governos locais com outras estruturas de poder que não os governos centrais, tais como os relacionamentos com forças transnacionais – como empresas e organismos transnacionais – e as parcerias com a sociedade civil, por outro, há simultaneamente uma necessidade de reforço das instâncias nacionais para organizar melhor a inserção internacional do País e reduzir os aspectos negativos da globalização, inclusive para as comunidades locais e seus hábitos socioculturais.

Outrossim, o federalismo também ostenta um caráter competitivo. Primeiro, por conta da importância dos controles mútuos como instrumento contra a dominância de um nível de governo sobre os demais. Além disso, a competição federativa pode favorecer a busca pela inovação e melhor desempenho das gestões locais, já que os eleitores podem comparar a *performance* de vários governantes, uma das vantagens de se ter uma multiplicidade de governos<sup>3</sup>.

Em matéria tributária, nos últimos anos, o Brasil vem experimentando um regime federativo sob duas perspectivas: a) uma centralização do poder tributário cada vez maior nas mãos da União em detrimento dos estados-membros, facilmente reconhecida pela criação do Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado de Fundo de Estabili-

---

3. Op. cit., p. 192.

zação Fiscal (EC n. 10) e da Desvinculação de Receitas da União – DRU (EC n. 27), assim como pelo crescimento vertiginoso das contribuições sociais (art. 149, CF), sem a necessidade de divisão do produto de sua arrecadação com os Estados e Municípios; b) a existência de conflito aberto entre os Estados-Membros pela cobrança do ICMS denominado de “guerra fiscal”.

Este trabalho, portanto, será dedicado à investigação dos principais aspectos jurídicos da guerra fiscal e o tratamento dispensado pelo STF para proibir prática danosa e inconciliável com os postulados do federalismo.

Eis, portanto, o cenário que será investigado, partindo-se, decerto, de uma premissa constitucional, passando pela análise do ICMS no ordenamento jurídico, mormente a questão que gira em torno da Lei Complementar n. 24/75 e do CONFAZ, até culminar com as manifestações do STF, mediante seus precedentes judiciais.

## **2. Paisagem econômico-financeira**

No início de 2012, a Receita Federal do Brasil<sup>4</sup> divulgou o resultado final da arrecadação dos impostos e das contribuições federais no exercício-financeiro de 2011. Nesse período, a União arrecadou o montante de R\$ 993,6 bilhões de reais.

De igual modo, o Ministério da Fazenda<sup>5</sup> apresentou um balanço sobre a arrecadação do ICMS do mesmo período, discriminando os valores por estado membro e por região. O valor acumulado entre os meses de janeiro a dezembro, abrangendo toda a federação brasileira, atingiu a ordem de R\$ 295.304.113 bilhões de reais.

---

4. [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)

5. [www.fazenda.gov.br/confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz)

A participação relativa de cada região do país no montante do ICMS também foi destacada, em que se apresentou o seguinte: a) NORTE: 5,6%; b) CENTRO-OESTE: 8,9%; c) NORDESTE: 14,8%; d) SUL: 15,1%; e) SUDESTE: 55,6%.

Esta paisagem econômico-financeira constitui excelente objeto para uma abordagem sobre a relação entre o modelo federativo que a Constituição adotou e a partilha das competências legislativas em matéria tributária, sobretudo quando se observam as finalidades públicas a serem atingidas por cada integrante desse “*pacto*”, delineadas no mesmo âmbito normativo (*saúde, educação, assistência, cultura, infraestrutura, entre outros*).

Neste contexto, o ICMS revela-se como ferramenta indispensável para a garantia da autonomia política e administrativa dos estados-membros, assegurando-lhe uma base financeira capaz de sustentar suas ações públicas.

Contudo, a harmonia federativa muitas vezes sofre algumas ranhuras quando os estados-membros concedem benefícios fiscais unilateralmente, visando sensibilizar empresas ou grupos econômicos a instalar-se em seus domínios, gerando, porém, uma relação conflituosa entre seus membros. Aqui jaz o que se convencionou chamar de guerra fiscal.

No julgamento da ADI-MS n. 2021/SP, o Ministro Nelson Jobim assim delineou o fenômeno: “*O que define uma guerra fiscal é a concessão de incentivos com o objetivo de atrair empreendimentos para o território do Estado Federado. A atração de empresas pode não gerar, como no mais das vezes não gera, diretamente, receita do Estado. Cria, no entanto, empregos. Alavanca a economia regional. Gera renda adicional para os residentes do Estado, o que do ponto de vista econômico, é bom para a unidade federada. Em certas condições, pode gerar receita para a Fazenda Estadual, tendo em conta o impacto indireto do empreendimento. Os incentivos utilizáveis na guerra fiscal do ICMS são em geral de natureza financeiro-fiscal, que resul-*

*tam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher. O que sublinho é a característica fundamental da guerra fiscal: atração de investimento”.*

### **3. O Estado fiscal brasileiro e o modelo federativo**

Na lição de José Casalta Nabais<sup>6</sup>, Estado fiscal é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

Ideia compartilhada por Klaus Tipke<sup>7</sup>, para quem “el estado, fundado en la propiedad privada de los medios de producción, está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de su funciones. Sin impuestos y contribuyentes, no puede construirse ningún Estado, ni el Estado de Derecho ni, desde luego, el Estado social”.

É que o Estado desenvolve uma complexa atividade de arrecadação, gestão e gastos de recursos, dirigidos para a satisfação do bem comum, mediante a outorga de serviços públicos. Daí sua natureza eminentemente instrumental.

O exercício pleno da cidadania requer o acesso a serviços de natureza pública. Assim, um Estado será considerado como Democrático na medida em que distribua bens e direitos, sem desvincular-se da ideia de igualdade. A cidadania, portanto, exige o respeito aos direitos inerentes a educação, à saúde, à previdência, à cultura, à habitação, à segurança, porquanto a construção de uma sociedade ordenada está condicionada à proteção e valorização do homem, enquanto objeto de disciplina do fenômeno jurídico<sup>8</sup>.

---

6. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 191-192.

7. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 27.

8. Para Pedro M Herrera Molina, “El interes general puede definirse como el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y libre desarrollo de la personalidad. La organización política debe fomentar y garantizar la existência de

Ao inaugurar a Constituição, o art. 1º modelou o Estado brasileiro como sendo republicano e federativo, atribuindo ao povo a origem de todo o poder. Ademais, ao qualificar juridicamente o Estado (*rule of law and not of man*), assentou suas bases na soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valorização social do trabalho, na livre iniciativa e na pluralidade política.

Por outro lado, erigiu como princípios-fins do Estado, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e marginalização; a redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos, sem preconceitos e discriminações (art. 3º, CF).

Entretanto, para concretizar os objetivos já elencados, garantindo ao cidadão o acesso e a fruição dos serviços públicos com qualidade, torna-se indispensável dotar o Estado de um suporte financeiro capaz de viabilizá-lo economicamente.

Sem dúvida, a obtenção de receitas se dá de várias formas, a exemplo da alienação do patrimônio estatal, da emissão de títulos públicos, da imposição de multas, da cobrança de tributos, da arrecadação de preços públicos.

Neste sentido, sobre representar um dever jurídico dos cidadãos, todos concorrendo para o custeio e manutenção do Estado, o tributo afigura-se como a mais poderosa ferramenta (*não a única*) para o atingimento das finalidades estatais. Por isso, não é demasiado afirmar que o Brasil é um Estado Fiscal<sup>9</sup>.

---

estos bienes y condiciones. Así lo exige el art. 92 de nuestra Norma suprema: ‘ corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y La igualdad del individuo y de los grupos em que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificultan su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos em la vida política, económica y social’. Cf. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 92.

9. A carga tributária em 2011 atingiu 36% do PIB brasileiro.

Foi a Constituição quem partilhou os impostos entre a União, os Estados e o Distrito Federal, como corolário do postulado federativo (art. 153, 155, 156).

Ora, a Federação pressupõe a existência de uma ordem jurídica central e várias ordens jurídicas parciais, caracterizando-se, ademais, pela prerrogativa de expedir leis, desde que observados critérios materiais de discriminação de competências, estipuladas no âmbito da Constituição (arts. 21, 22, 23 e 24, CF)<sup>10</sup>.

Finalmente, situa-se entre os artigos 157 a 159, a repartição de receitas tributárias que são transferidas para os estados membros, Distrito Federal e Municípios.

#### **4. O regime constitucional tributário do ICMS**

O sistema constitucional tributário vem demarcado entre os artigos 145 e 156.

Nele, identificamos um tipo de norma jurídica que encerra verdadeira competência tributária, corolário que é do pacto federativo (arts. 153, 155, 156, 148, 149, 154).

Também foram delineadas as materialidades/finalidades das 5 espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios) entre os seus dispositivos.

De igual modo, a Lei Fundamental estabeleceu um catálogo de normas principiológicas (art. 150, CF) que orientam a atividade tributária do Estado (*limitação ao poder de tributar*), assim como protegem a esfera jurídica do cidadão, naquilo que se convencionou chamar de

---

10. “Na realidade, há uma relação de coalescência, na própria Federação, entre uma ordem jurídica total (que emana do próprio Estado Federal, enquanto comunidade jurídica total, e que se expressa, formalmente, nas leis nacionais) e uma pluralidade de ordens jurídicas parciais, que resultam da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios” (ADI 3148-1/TO. Rel. Min. Celso de Mello).



“Estatuto do Contribuinte” (*legalidade, igualdade, não confisco, anterioridade, irretroatividade*).

Firmou ainda um conjunto de desonerações qualificadas constitucionalmente (art. 150, VI, a, b, c, d). São as imunidades tributárias, “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas na Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”<sup>11</sup>.

A Constituição Federal, ao atribuir um papel relevante à Lei Complementar, reservou-lhe a função de dirimir os conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações ao poder de tributar, estabelecer normas gerais, prevenir desequilíbrios de concorrência e estabelecer um sistema unificado e simplificado de tributação (art. 146, CF).

Reiterando: no sistema constitucional tributário brasileiro, sob o timbre da rigidez e exaustividade, foram disciplinadas matérias alusivas à competência tributária, normas-princípios, direitos fundamentais do contribuinte, imunidades, normas gerais e tipologia tributária.

Conquanto seja integralmente submetido ao regime constitucional já relatado, o ICMS, em particular, também se sujeita a um conjunto de regras específicas contidas no art. 155, CF.

Ostentando natureza específica de imposto, o ICMS tem vocação nitidamente fiscal, além de ser informado pelos atributos de não cumulatividade e seletividade, cuja competência foi outorgada aos estados membros.

Ademais, possuem alíquotas internas, interestaduais e de exportação, mínimas, máximas e diferenciadas, consoante prevê o art. 155, § 2º, IV a VIII, CF.

---

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202.

Cinco materialidades foram cuidadosamente fixadas para o ICMS, a saber: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição, consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e) extração, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Quanto ao parâmetro normativo de concessão de benefícios fiscais<sup>12</sup>, obedece ao regime estipulado pelo art. 155, § 2º, XII, g e pelo art. 150, § 6º, CF.

Tem-se, por fim, na esteira do pensamento de Geraldo Ataliba<sup>13</sup>, que no Brasil a “tributação – em seus princípios básicos e fórmulas mais gerais – é matéria constitucional”.

## 5. As normas gerais de direito tributário

Muito se discutiu sobre o sentido e alcance da Lei Complementar fundada no art. 146, III da Constituição Federal, ao desempenhar a função de Norma Geral de Direito Tributário. Esta controvérsia originou duas teses doutrinárias, *verbis*: a teoria dicotômica<sup>14</sup> e a teoria tricotômica<sup>15</sup>.

Luís Eduardo Schoueri<sup>16</sup> nos remete a uma síntese histórica dos debates:

A origem da discussão estava na redação do § 1º do art. 18 da EC n. 1/1969: “Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito

---

12. Expressão utilizada neste texto de maneira ampla.

13. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, p. 127.

14. A corrente dicotômica é representada pelas lições de Geraldo Ataliba, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, entre outros.

15. Já a corrente tricotômica é sustentada por Ives Gandra da Silva Martins, Luciano Amaro, Tércio Sampaio Ferraz Junior, Hamilton Dias de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto.

16. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 71.

tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Sustentava a corrente dicotômica que não haveria espaço para que não se esgotasse nos conflitos de competência e na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. A visão tricotômica, por sua vez, enxergava no dispositivo, três funções que não se confundiam: (i) estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência; (iii) regular as limitações ao poder de tributar. A controvérsia era especialmente relevante quando se discutia o papel do Código Tributário Nacional. Afinal, como se apontou acima, este havia sido aprovado na forma de mera lei ordinária (Lei n. 5.172/66), em período em que não se cogitava, formalmente, lei complementar. Quando o texto constitucional subsequente previu a existência de lei complementar em matéria tributária, importava saber se seria a edição de tal diploma ou se o Código Tributário Nacional, materialmente, lhe fazia as vezes. Pacificou-se o entendimento de que ele foi recepcionado como lei complementar.

Um dos principais argumentos empregados pelos defensores da corrente dicotômica era o fato da lei complementar violar a autonomia Estadual e Municipal e, conseqüentemente, representar uma ruptura ao pacto federativo (art. 1º, CF) e a divisão das competências legislativas.

Assim, questionavam em termos objetivos: como poderia uma lei tributária editada pela União, através do seu órgão legislativo (Congresso Nacional), dispor sobre tributos, contribuintes, base de cálculo, lançamento, obrigação, crédito, prescrição e decadência que *aprioristicamente* não estão inseridos em sua competência tributária (art. 153, CF)?

Contraditando tais argumentos, defendia-se que a lei complementar veiculadora de Normas Gerais de Direito Tributário situava-se em patamar hierarquicamente superior à legislação ordinária. Ademais, a União, ao exercer a função prevista no art. 146, III, CF, atuava em nome da ordem jurídica nacional e não enquanto ordem jurídica parcial. Por fim, a lei complementar de caráter nacional, longe de com-

prometer a incolumidade do princípio federativo, cumpria o papel de harmonizar<sup>17</sup> e homogeneizar a legislação tributária entre a União, os Estados e os Municípios.

Observa-se, neste sentido, que o Código Tributário Nacional é a manifestação mais eloquente da Lei Complementar veiculadora de Normas Gerais de Direito Tributário, sem olvidar a Lei Complementar n. 116/2003 (*ISS*), a Lei Complementar n. 123/2006 (*Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*) e a Lei Complementar n. 87/96 (*ICMS*).

No âmbito do STF, prevaleceu a tese esposada pela corrente tricotômica, especialmente representada pelo advento da Súmula Vinculante n. 8<sup>18</sup>, nestes termos:

Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas à lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e do parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977. **As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/1969) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir**

---

17. “A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados.’” (RE 433.352-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.)

18. “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

**regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. Disciplina prevista no Código Tributário Nacional. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. Natureza tributária das contribuições.** As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. Recurso extraordinário não provido. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, por violação do art. 146, III, *b*, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. Modulação dos efeitos da decisão. Segurança jurídica. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (**RE 556.664** e **RE 559.882**, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, *DJE* de 14-11-2008, com repercussão geral.) **No mesmo sentido: RE 560.626**, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, *DJE* de 5-12-2008, com repercussão geral; **RE 559.943**, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 12-6-2008, Plenário, *DJE* de 26-9-2008, com repercussão geral. **Vide: RE 543.997-AgR**, voto da Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 22-6-2010, Segunda Turma, *DJE* de 6-8-2010.

Logo, ao criar normas gerais de direito tributário, a Lei Complementar vincula a União, os Estados e os Municípios, sendo de observância obrigatória todos os conteúdos nela tratados.

## 6. O ICMS, os benefícios fiscais e o CONFAZ

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei Complementar n. 87/96<sup>19</sup> ocupa posição destacada, sobretudo ao dispor sobre normas gerais de direito tributário relativamente ao ICMS. Nela, estão contidos todos os elementos essenciais da obrigação tributária (contribuintes/responsáveis, base de cálculo, alíquotas, materialidade, momento e local de pagamento do tributo), concretizando a determinação constitucional prevista no art. 146, III cumulado com o art. 155, XII, CF:

XII - cabe à lei complementar:

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

Por outro lado, ainda que na presença da LC 87/96, torna-se necessária a edição de lei específica de ICMS por cada unidade federativa,

---

19. Com as alterações das Leis Complementares n. 102/2000; 114/2002; 115/2002; 120/2005; 138/2010.

vigorando em seus limites territoriais e regulando questões peculiares e de interesse local.

Na sistemática do ICMS, a outorga de benefícios fiscais é regida pelo art. 155, § 2º, XII, g:

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

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

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

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.

Neste sentido, coube à Lei Complementar n. 24/75 fixar a forma e o procedimento para concretizar o mandamento constitucional, nestes termos:

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 - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros, 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.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Mediante a conjugação das normas jurídicas já apontadas, podemos extrair algumas conclusões:

- I – embora os Estados-membros sejam titulares da competência tributária para legislar sobre ICMS (art. 155, CF), suas leis específicas devem adequar-se à lei nacional de ICMS, veiculadora de normas gerais;
- II – a concessão de isenções, incentivos, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão de ICMS somente terá validade se precedida de convênio;
- III – os convênios são aprovados através de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ –, órgão colegiado composto pelos Secretários Estaduais da Receita/Fazenda e presidido pelo Ministro de Estado da Fazenda, cuja finalidade reside em promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, 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 (Convênio ICMS 133/97);

- IV – o quórum para aprovação e revogação dos benefícios fiscais no CONFAZ corresponde, respectivamente, a unanimidade dos estados representados e a aprovação de 4/5 dos representantes presentes;
- V – para projetar efeitos jurídicos no plano estadual, o convênio aprovado pelo CONFAZ precisa ser ratificado através de Decreto Legislativo, satisfazendo, deste modo, o postulado da legalidade tributária (RE539130/RS);
- VI – a concessão de benefícios fiscais unilateralmente pelo estado membro viola o art.155, § 2º, XII, g c/c o art. 150, § 6º, além de comprometer o postulado da livre concorrência.

## 7. A jurisdição do STF

O Supremo Tribunal Federal<sup>20</sup> vem repudiando todas as tentativas legislativas/administrativas dos estados membros em conceder benefícios

---

20. “A força normativa da Constituição da República e o monopólio da última palavra, pelo STF, em matéria de interpretação constitucional. O exercício da jurisdição constitucional – que tem por objetivo preservar a supremacia da Constituição – põe em evidência a dimensão essencialmente política em que se projeta a atividade institucional do STF, pois, no processo de indagação constitucional, assenta-se a magna prerrogativa de decidir, em última análise, sobre a própria substância do poder. No poder de interpretar a Lei Fundamental, reside a prerrogativa extraordinária de (re) formulá-la, eis que a interpretação judicial acha-se compreendida entre os processos informais de mutação constitucional, a significar, portanto, que ‘A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la’. Doutrina. Precedentes. A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo STF – a quem se atribuiu a função eminente de ‘guarda da Constituição’ (CF, art. 102, *caput*) – assume papel de essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político-jurídico vigente em nosso País confere, à

fiscais unilateral e indiscriminadamente, valorizando, de modo inequívoco, o primado da Federação, a teor do art. 1º, CF. Vejamos alguns casos concretos:

### **a) Crédito presumido e alteração de alíquota**

No julgamento da ADI 3664-RJ<sup>21</sup>, o STF declarou a inconstitucionalidade de decreto autônomo editado pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, que havia reduzido a alíquota do ICMS para 2% e concedido crédito presumido sem o respaldo de convênio do CONFAZ.

Relator da ADI, o Ministro Cezar Peluso apresentou seu voto, motivando suas razões: “Entrou o decreto investivado a exigir ICMS, à alíquota de 2%, calculados diretamente sobre a receita bruta do estabelecimento dedicado exclusivamente a produção de sal para alimentação humana. Essa determinação, aliada a manutenção e aproveitamento integral do crédito, configura indevido favorecimento aos contribuintes fluminenses, em detrimento dos demais contribuintes brasileiros e, mais ainda, em relação aos outros estados-membros, que se veem obrigados a reconhecer créditos correspondentes à integralidade das operações (12%, no caso de destinatários paranaenses), ainda que a incidência real no Rio de Janeiro se dê a uma alíquota de apenas 2%”.

E, finalmente, arrematou: “Ora, na medida em que o Estado do Rio de Janeiro concede favor fiscal a sua indústria – independentemente de qual seja a natureza da saída –, provoca desequilíbrio concorrencial, favorecendo os produtores fluminenses, cuja mercadoria passa a competir, em vantajosas condições artificialmente criadas, com aquela proveniente de outras unidades da federação, sem se amparar em prévio convênio

---

Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental.” (ADI 3.345, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 25-8-2005, Plenário, DJE de 20-8-2010).

21. DJ. 21/09/2011.

celebrado entre os Estados da Federação e o Distrito federal no âmbito do CONFAZ, incidindo naquilo que se denominou de “guerra fiscal”, fenômeno já amplamente repellido por esta Suprema Corte”.

## **b) Remissão**

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2345-SC<sup>22</sup>, formulada pelo Governador do Estado de Santa Catarina, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de lei que “cancelou as notificações fiscais emitidas com base na declaração de informações econômico-fiscais – DIEF, ano-base 1998, obrigando o Poder Executivo a restituir os valores eventualmente recolhidos aos cofres públicos, decorrentes das notificações fiscais canceladas no prazo de 30 dias”.

Para o Ministro Cezar Peluso, “a lei impugnada prevê a concessão unilateral e ilegítima de incentivo fiscal de ICMS. O cancelamento das notificações fiscais é, inequivocamente, benefício tributário. O benefício, porém, não tem respaldo em convênio do CONFAZ e, por isso, afronta o disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, donde lhe vem a patente inconstitucionalidade.

## **c) Anistia**

Sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, a ADI 2906-RJ<sup>23</sup> foi ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo impugnando lei fluminense que havia exonerado os contribuintes do pagamento de multa e juros de mora, concernente ao ICMS.

Ao declarar a inconstitucionalidade da lei, o Relator destacou que “a toda evidência, está-se diante de diploma a merecer censura não só em razão do conflito com a Carta Magna, considerada a denominada guerra

---

22. DJ. 05/08/2011.

23. DJ. 02/06/2011.

fiscal, mas também o fator de haver implicado o drible a decisão liminar do Supremo”.

#### **d) Incentivo fiscal (PRÓ-DF)**

Trata-se da ADI 2549-DF<sup>24</sup> promovida pelo Governador do Estado de São Paulo que impugnou lei do Distrito Federal que havia criado um Fundo com a finalidade de fomentar a atividade industrial e econômica, mediante financiamento e empréstimo de valor devido do ICMS (PRÓ-DF).

Para Ricardo Lewandowsky (Relator), a lei padecia de inconstitucionalidade, pois “o empréstimo de até 70% do ICMS próprio, proveniente das operações e prestações decorrentes de empreendimento incentivado, não foi aprovado conjuntamente pelos demais Estados-membros, resultante patente a violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, CF”.

#### **e) Incentivo fiscal (MS-EMPREENDEDOR)**

A ADI 3794-PR<sup>25</sup> foi ajuizada pelo Governador do Estado do Paraná impugnando a lei do Mato Grosso que criara o Programa Estadual de Fomento a Industrialização, ao Trabalho e a Renda, destinado ao estímulo dos empreendimentos industriais locais e a indução a novos investimentos, criação de postos de trabalho e geração de renda. A vantagem concedida consistia na redução do saldo devedor do ICMS, podendo atingir 67% do valor do imposto devido.

No voto do Ministro-Relator Joaquim Barbosa, ficou registrado que o “ICMS tem feição nacional em razão da abrangência e da complexidade das operações tributadas. Considerando todo o ciclo produtivo típico das operações destinadas, ao final, a pôr mercadorias à disposição do mercado, em conjunção com a extensão do território nacional e das de-

---

24. DJ. 03/11/2011.

25. DJ. 01/08/2011.

sigualdades regionais, a Constituição contém mecanismos de unificação e centralização do tratamento tributário. Tais mecanismos operam na ponderação e na coordenação de interesses, como salvaguarda do pacto federativo contra o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Para a concessão de benefícios fiscais, a Constituição prevê a mediação da lei complementar, destinada a veicular a forma como os entes federados irão anuir e rejeitar a concessão de benefícios fiscais. A Lei Complementar n. 24/1975, recepcionada pela Constituição, versa sobre a forma de elaboração de convênios interestaduais, destinados a validar a concessão de benefícios fiscais”.

## **f) Direito a crédito de ICMS**

Cuida-se do Recurso Extraordinário n. 628075-RS<sup>26</sup>, interposto por empresa irrisignada com a decisão do TJ/RS que entendeu ser constitucional lei local e lei federal que permitem ao ente federado negar ao adquirente de mercadorias o direito ao crédito do ICMS destacado em notas fiscais, nas operações interestaduais, provenientes de estados da Federação que concedessem benefícios fiscais inconstitucionais e ilegais. A recorrente sustenta ter direito ao creditamento integral do valor destacado na respectiva nota fiscal que acoberta a entrada do bem (ICMS), bem como para permitir a utilização dos créditos que teriam deixado de ser aproveitados em razão das ilícitas vedações.

Em virtude da relevância do tema, o Ministro Joaquim Barbosa (Relator) solicitou que fosse emprestada repercussão geral a matéria tratada no Recurso Extraordinário.

Principia sua argumentação ao reconhecer que “o tema discutido é grave. Ele coloca em risco o desenvolvimento de atividades econômicas

---

26. Por ocasião do encerramento deste trabalho, o STF ainda não havia julgado o RE 628075-RS.

lícitas, a manutenção de empregos e a harmonia entre os entes federados”. Mais adiante, arremata: “Para solucionar o que entendem como lesões aos interesses locais, alguns entes federados têm anulado unilateralmente os efeitos econômicos dos benefícios fiscais, com o uso da autonomia legislativa e administrativa que a Constituição lhe confere. Em resposta, o ente federado concesso do benefício retalia, com similar glosa de créditos, a concessão de mais incentivos ou a colocação de barreiras burocráticas desnecessariamente custosas e lentas”.

### **g) E-commerce e ICMS**

Trata-se de ADI 4705/DF ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil que impugnou a Lei n. 9.582, de 12 de dezembro de 2011 do Estado da Paraíba, ao dispor sobre a exigência de parcela do ICMS incidente sobre operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial.

O STF referendou por unanimidade a cautelar concedida pelo Ministro-Relator suspendendo a cobrança do ICMS. Há, ainda, trechos do voto que merecem se destacados: “A falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses. Neste sentido, a imprensa registra que grande parte dos entes federados tem ignorado as decisões desta Suprema Corte, ao reinstaurar benefícios fiscais ilegais ou ao anistiar contribuintes que tenham utilizado os incentivos proibidos. Corremos o risco de neutralizar função de controle típica do *checks and counterchecks* republicanos, criando jurisprudência singelamente simbólica”. Mais adiante, arremata o Ministro Joaquim Barbosa, relator da ADI 4705, destacando que “os maiores prejudicados com a guerra fiscal são os consumidores finais, dentre os quais se destacam pessoas naturais que nem sempre têm a capacidade para

suportar o aumento indevido da carga tributária, que certamente será repassada ao preço pelos contribuintes de direito (a base de cálculo por dentro é imposição legal)”.

## 8. Conclusões

Parlamentares, economistas, empresários, juristas, governos e organizações civis vêm exigindo que se introduzam alterações no âmbito da Constituição (Reforma Tributária)<sup>27</sup> para: a) reduzir a carga tributária; b) simplificar procedimentos de arrecadação de tributos; c) harmonizar as normas brasileiras ao processo de globalização das economias, abolindo barreiras, garantindo concorrência e facilitando o comércio internacional; d) desonerar a tributação incidente sobre a massa salarial; e) abolir a guerra fiscal do ICMS, dentre outros.

Como restou demonstrado, guerra fiscal constitui uma luta entre irmãos que corrói as estruturas do federalismo brasileiro, comprometendo a capacidade e autonomia financeira dos estados membros. É a competição exacerbada, autofágica e irracional.

Muito embora o STF venha cumprindo rigorosamente seu papel de guardião da Constituição (art. 102, CF), declarando a inconstitucionalidade de leis que concedem benefícios fiscais ao arrepio do art. 155, § 2º, XII, g, acreditamos que a real solução para este impasse deve ser construída no âmbito do Poder Legislativo.

Por isso, o Congresso Nacional é o *habitat* natural para que todas as representações do país dialoguem e estabeleçam consensos em torno de temas estruturais, afastando questões episódicas e que se confinam à transitoriedade dos mandatos governamentais, especialmente os do Poder Executivo.

---

27. Sobre o assunto, tramita no Congresso Nacional a PEC 233/2008.

Mais recentemente, a propósito, o Senado Federal instalou uma comissão de especialistas com o objetivo de analisar questões federativas. Presidida por Nelson Jobim e tendo como integrantes João Paulo dos Reis Velloso, Bernardo Appy, Everardo Maciel, Ives Gandra da Silva Martins, Luís Roberto Barroso, Michael Gartenkraut, Mailson da Nóbrega, Paulo de Barros Carvalho, Bolívar Lamounier, Fernando Resende, Sérgio Prado, Manoel Felipe do Rêgo Brandão e Marco Aurélio Marrafon, a comissão fixou dentre os assuntos de pauta: a exigência do ICMS em operações que destinem mercadorias para o exterior; a Lei Kandir, o Fundo de participação dos estados e a guerra fiscal.

De igual modo, o Senado Federal, após as manifestações do STF sobre a matéria, aprovou a PEC 103/2011 que modificou os critérios de distribuição do ICMS incidente sobre o comércio de bens e serviços pela internet. No mesmo diapasão, o Senado aprovou também a Resolução n. 13/2012 que introduziu modificações nas alíquotas do ICMS nas operações interestaduais de bens e mercadorias importadas do exterior, abolindo a denominada “guerra dos portos”. Como se observa, o Parlamento vem adotando medidas que visam à salvaguarda e ao fortalecimento do federalismo brasileiro.

Neste aspecto, a Reforma Tributária constitui um imperativo para que o Estado brasileiro possa conviver diante dos novos cenários econômicos, valorizando o emprego, a distribuição de riquezas e, finalmente, tornando o cidadão-contribuinte o elemento fundamental da República.

## **9. Referências bibliográficas**

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.



ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes. *História Constitucional do Brasil*. 4. ed. Brasília: OAB Editora, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOLINA, Pedro M. Herrera Molina. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

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

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

