

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
NÍVEL MESTRADO**

**JOSÉ LUÍS MOSSMANN FILHO**

**A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS E SEUS  
REFLEXOS NO FEDERALISMO FISCAL: UM ESTUDO DE CASO SOBRE DUAS  
EMPRESAS CALÇADISTAS SITUADAS NOS ESTADOS DE  
SERGIPE, CEARÁ E BAHIA**

**SÃO LEOPOLDO**

**2018**

José Luís Mossmann Filho

A Concessão de Benefícios e Incentivos Fiscais do ICMS e seus Reflexos no  
Federalismo Fiscal: um estudo de caso sobre duas empresas calçadistas situadas  
nos Estados de Sergipe, Ceará e Bahia

Dissertação apresentada como requisito  
parcial para a obtenção do título de Mestre  
em Direito da Empresa e dos Negócios,  
pelo Programa de Pós-Graduação em  
Direito da Empresa e dos Negócios da  
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -  
UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto

São Leopoldo  
2018

M913c Mossmann Filho, José Luís

A concessão de benefícios e incentivos fiscais do ICMS e seus reflexos no federalismo fiscal: um estudo de caso sobre duas empresas calçadistas situadas nos estados de Sergipe, Ceará e Bahia/ José Luís Mossmann Filho -- 2018.

99 f. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2018.

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto.

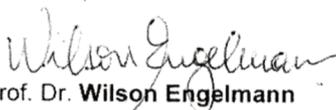
1. Direito tributário. 2. Federalismo fiscal. 3. Guerra fiscal. 4. Incentivo fiscal. I. Título. II. Porto, Éderson Garin.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS  
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

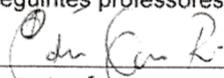
O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: "A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS E SEUS REFLEXOS NO FEDERALISMO FISCAL: UM ESTUDO DE CASO SOBRE DUAS EMPRESAS CALÇADISTAS SITUADAS NOS ESTADOS DE SERGIPE, CEARÁ E BAHIA", elaborado pelo mestrando José Luís Mossmann Filho, foi julgado adequado e aprovado por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

Porto Alegre, 10 de julho de 2018

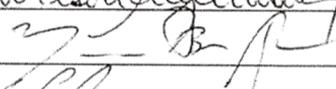
  
Prof. Dr. **Wilson Engelmann**

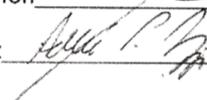
Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Éderson Garin Porto 

Membro: Dr. Wilson Engelmann 

Membro: Dr. Marciano Buffon 

Membro: Dr. André Ibañez 

À Lídia Mossmann, minha avó, uma mulher à frente de  
seu tempo, por todos os ensinamentos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos Professores Dr. Wilson Engelmann e Dr. Éderson Garin Porto pela contribuição relevante na elaboração deste trabalho.

“[...] jogar areia nas rodas do capitalismo de modo a garantir certa autonomia monetária aos Estados nacionais frente ao poder dos atores financeiros globais.”

*James Tobin*

## RESUMO

A presente dissertação analisa a questão gerada em decorrência dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, que causam a guerra fiscal. Examina a possível lesão à livre concorrência protegida constitucionalmente, bem como a ausência de atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, bem como a atuação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE em prol da manutenção da concorrência no mercado. Para tanto, examina o conceito de guerra fiscal analisando as ações judiciais interpostas pelos Estados que se sentiram prejudicados, pelas concessões unilaterais dos incentivos. Examina-se o voto proferido pelo CADE ao responder consulta formulada por entidade empresarial, onde na resposta em forma de voto, fica demonstrada a possibilidade de atuação desta Autarquia. Igualmente foi objeto de exame a Lei Complementar nº 160/2017, cuja finalidade é instituir um regramento legitimando os incentivos concedidos sem amparo em decisão do CONFAZ, bem como delineando situações futuras no sentido de evitar a continuidade da guerra fiscal. O estudo realizado nas empresas analisadas, revela a relevância da manutenção dos incentivos fiscais concedidos, sendo que tais montantes passaram a sustentar a continuidade de suas operações. A vedação de maneira abrupta, à utilização de incentivos fiscais acarretaria uma perda superior a 10% (dez por cento) do resultado na empresa de capital aberto, ao passo que a sociedade empresária igualmente integrante da pesquisa é beneficiada com a concessão de incentivos da ordem de 4,5% (quatro e meio por cento). O exame e análise destas informações revela a necessidade da manutenção dos incentivos concedidos, embora esta concessão tenha se concretizado de maneira transversa.

Palavras-chave: Federalismo. Guerra fiscal. CONFAZ. CADE. Incentivos fiscais.

## **RIASUNTO**

La presente dissertazione analizza il problema generato dagli incentivi fiscali concessi dagli stati, che causano la guerra fiscale. Esamina i possibili danni alla libera concorrenza costituzionalmente tutelati, nonché la mancanza di azione del Consiglio nazionale della politica finanziaria - CONFAZ, nonché l'azione del Consiglio amministrativo di diritto economico - CADE a favore del mantenimento della concorrenza nel mercato. Per fare ciò, esamina il concetto di guerra fiscale analizzando le cause intentate dagli stati che si sentono pregiudicati dalle concessioni unilaterali degli incentivi. Esamina il voto dato dal CADE quando risponde a una domanda formulata da un'entità commerciale, dove nella risposta sotto forma di voto viene dimostrata la possibilità di agire di questa Autarchia. Allo stesso modo, è stata esaminata la legge complementare n. 160/2017, il cui scopo è quello di stabilire una norma che legittimi gli incentivi concessi nell'ambito della protezione di una decisione CONFAZ, nonché di delineare le situazioni future al fine di evitare il proseguimento della guerra fiscale.

Parole chiave: Federalismo. Guerra fiscale. CONFAZ. CADE. Incentivi fiscali.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Incentivos no Estado do Ceará .....	72
Tabela 2 - Outros incentivos no Estado do Ceará.....	72
Tabela 3 - Incentivos fiscais do Estado do Sergipe.....	77
Tabela 4 - Comparativos de incentivos fiscais .....	78

## LISTA DE SIGLAS

CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ERB	Estações de Rádio-Base
FDI	Fundo de Desenvolvimento Industrial
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IPI	Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
PNBE	Pensamento Nacional das Bases Empresariais
PROAPI	Programa de Incentivo às Atividades Portuárias e Industriais
PROCOMEX	Programa de Incentivo ao Comércio Exterior
SELIC	Serviços de Liquidação e Custódia
STN	Sistema Tributário Nacional
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
TCE-RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>2 O FEDERALISMO BRASILEIRO .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 Pressupostos da Organização Constitucional do Federalismo .....</b>	<b>15</b>
<b>2.2 Repartição de Competências .....</b>	<b>16</b>
<b>2.3 Características dos Entes Federados.....</b>	<b>22</b>
2.3.1 Repartição Horizontal de Competências .....	22
<b>2.4 Repartição Vertical de Competências .....</b>	<b>23</b>
<b>2.5 O Estado-Membro na Constituição Federal Brasileira.....</b>	<b>23</b>
2.5.1 Natureza do Vínculo Federativo .....	24
2.5.2 Limitações ao Poder de Organização e Competência do Poder Constituinte do Estado .....	25
2.5.3 Repartição de Competências e Estado Federal .....	29
2.5.4 Repartição de Competências na Constituição Federal de 1988.....	30
<b>2.6 Noção de Autonomia.....</b>	<b>33</b>
<b>3 LEI COMPLEMENTAR À CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....</b>	<b>36</b>
<b>3.1 Evolução da Lei Complementar .....</b>	<b>37</b>
<b>3.2 Conceito de Lei Complementar e seus Requisitos .....</b>	<b>38</b>
<b>3.3 Natureza Jurídica das Leis Complementares .....</b>	<b>40</b>
<b>3.4 Classificação da Lei Complementar .....</b>	<b>41</b>
<b>4 LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO .....</b>	<b>44</b>
<b>4.1 A Inserção do ICM(S) no Sistema Tributário Nacional.....</b>	<b>44</b>
<b>4.2 Lei Complementar nº 24/75, sua Inserção no Sistema Tributário .....</b>	<b>47</b>
4.2.1 Objetivos da Lei Complementar nº 24/75 .....	48
4.2.2 O Sistema da Lei Complementar Revela as Seguintes Características .....	48
<b>5 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR .....</b>	<b>51</b>
<b>6 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS.....</b>	<b>58</b>
<b>6.1 A Concessão de Incentivos Fiscais e seus Reflexos nos Resultados das Empresas .....</b>	<b>70</b>
<b>6.2 Impacto no Demonstrativo de Resultados das Empresas Analisadas, em Caso de Eliminação dos Incentivos Fiscais e Financeiros Fiscais do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços .....</b>	<b>73</b>

<b>6.3 Incentivos Fiscais Concedidos à Sociedade Empresária Situada no Estado de Sergipe .....</b>	<b>77</b>
<b>6.4 A Solução Jurídica Possível.....</b>	<b>78</b>
<b>6.5 Atuação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica como Órgão Regulador da Concorrência .....</b>	<b>80</b>
<b>7 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>89</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>92</b>
<b>APÊNDICE A - COMPARATIVO STF .....</b>	<b>97</b>
<b>ANEXO A - CONSULTA Nº 0038/99 CADE .....</b>	<b>98</b>
<b>ANEXO B - DEMONSTRATIVO DE RENÚNCIA FISCAL.....</b>	<b>99</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O objeto desta dissertação visa analisar a omissão por parte do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em razão da concessão de incentivos e benefícios fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), pelos Estados federados.

A metodologia utilizada para realização deste trabalho é a pesquisa empírica, tendo por fonte informações disponibilizadas pela Comissão de Valores Mobiliários, cujos dados integram relatório denominado formulário de referência, onde as empresas de capital aberto, isto é, as negociam suas ações no mercado de valores, utilizando recursos financeiros da sociedade, devendo desta forma à esta prestar contas.

Mediante exame das informações inseridas no formulário de referência, foram analisados os indicadores econômico-financeiros, correspondentes as atividades desenvolvidas pela empresa analisada, especialmente a importância e reflexos quanto a concessão de incentivos fiscais para manutenção das atividades.

Igualmente, foram analisadas informações econômico-financeiras, de sociedade empresária de médio porte que também é beneficiada com a concessão de incentivos fiscais, estando instalada em região incentivada tal qual a empresa referida na parte introdutória deste estudo.

Será demonstrado no decorrer do trabalho a importância da manutenção dos incentivos fiscais concedidos no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, embora a existência de um significativo número de ações judiciais, notadamente ações direta de inconstitucionalidade ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal, onde os Estados federados buscam afastar a concessão de incentivos concedidos em desacordo com a lei de regência, Lei Complementar nº 24/75 e a Constituição Federal.

A concessão dos incentivos fiscais em desacordo com a previsão inserida no § 2º, XII, “g”, do art. 155 da Constituição Federal, bem como do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, que vedam a concessão de quaisquer benefícios fiscais de forma unilateral, nas questões relacionadas ao ICMS, sempre que sua concessão não esteja amparada em Convênio aprovado pelo CONFAZ, conforme determinam as normas regentes da matéria.

Esta liberalidade praticada pelos entes estatais, além de impactar as finanças dos Estados federados, gera desequilíbrio concorrencial, decorrente da concessão dos incentivos fiscais, contrariando a política de livre concorrência que deve orientar o mercado.

Não se pode olvidar que a concorrência se encontra inserida no art. 170, IV, da Constituição Federal, devendo igualmente ser respeitada como norma constitucional.

A infração perpetrada pelos Estados federados na concessão de incentivos e benefícios fiscais, atrai o poder regulatório do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), autarquia federal vinculada ao Ministério da Justiça, cuja missão é fiscalizar a concorrência em todo território nacional.

Questionará o presente trabalho, a seguinte hipótese: há efetivamente prejuízo à livre concorrência em decorrência da concessão de incentivos e benefícios fiscais unilateralmente pelos Estados?

O trabalho inicia pelo exame do sistema constitucional, abordando a competência da União e dos Estados federados, demonstrando a concentração de poderes em mãos da União, não unicamente em face do arcabouço jurídico constitucional, mas também e especialmente, pelas competências as quais dispõem.

Posteriormente, passa-se ao exame das funções da lei complementar, que passou a integrar o sistema tributário brasileiro com a vigência da Constituição Federal de 1946, passando posteriormente a integrar a Emenda Constitucional nº 18/65, notadamente em matéria tributária.

O sistema jurídico brasileiro, passou por um período obscuro, com a instalação do regime de exceção, convergindo para a Emenda Constitucional nº 1/69, ou seja, a Carta outorgada pelo Estado Maior das Forças Armadas, as quais foram subtraídas as garantias constitucionais básicas.

Sob o pálio do regime anteriormente enunciado, o Congresso Nacional da época, aprovou a Lei Complementar nº 24/75, que passou a reger as atividades dos Estados federados em matéria tributária, especialmente quanto a concessão de incentivos e benefícios fiscais, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), cujo papel precípua, era harmonizar as atividades dos Estados federados nesta matéria.

Após foram examinados os desdobramentos da guerra fiscal, especialmente as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ao serem julgadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade, onde restaram rechaçadas todas as concessões de

incentivos e benefícios fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e § 2º, XII, “g”, do art. 155 da Constituição Federal.

Também foram apresentados estudos correspondentes a concessão de incentivos e benefícios fiscais, para duas indústrias de calçados instaladas na região nordeste, onde ficou demonstrado serem significativos os valores recebidos nesta modalidade de subvenção.

Na última parte, passa-se ao exame da consulta formulada ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), pela entidade denominada Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), entidade que congrega segmento empresarial, externando na consulta preocupação quanto a concessão de incentivos e seus reflexos perante a concorrência.

Também foi examinado no capítulo referente a defesa da concorrência, a recente promulgação da Lei Complementar nº 160/2017, cuja finalidade é tentar instituir uma regra de transição para os contribuintes, que foram contemplados com a concessão de incentivos e benefícios fiscais, ausente manifestação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Conclui-se o estudo demonstrando que, embora toda situação gerada pela concessão unilateral dos benefícios fiscais, afetando especialmente a concorrência, estas subvenções não podem ser retiradas de forma abrupta, sob pena de causar uma desorganização maior do que se encontra atualmente.

## **2 O FEDERALISMO BRASILEIRO**

O federalismo se caracteriza pela manifestação do desejo de unidade, pela vontade de coexistir na diversidade, e criar mecanismos necessários para possibilitar esta convivência, sendo empregado como instrumento científico de interpretação, sendo o rol de características comuns que apreendem esse desejo e se apresentam nos complexos normativos constitucionais dos Estados Federais.

### **2.1 Pressupostos da Organização Constitucional do Federalismo**

O Estado Federal revela, desde logo, as singularidades e a complexidade de sua estrutura. O Estado Federal é criação jurídico-política e pressupõe na sua origem existência da Constituição Federal, para sua instituição.

Existe uma relação de causalidade entre a Constituição Federal e Estado Federal. Sempre que se cuidar de nova Constituição Federal, tema pertinente é o que envolve a própria concepção do Estado Federal a ser estabelecido pela nova Constituição.

A formatação normativa do Estado Federal, para visualizar os mecanismos, as técnicas e as regras de sua anatomia na Constituição, revela imediatamente a complexidade de sua construção jurídico-política. A organização do Estado Federal é tarefa árdua a ser desenvolvida por uma eficaz engenharia constitucional.

Quando se trata de Estado Federal, há que ter presente um duplo ordenamento, desencadeando as normas e regras próprias para cada um.

Isto é, deverá haver o regramento da Federação e os ordenamentos jurídicos dos Estados-membros. O ordenamento da Federação é o ordenamento central e suas normas de administração, legislação ou jurisdição irão dispor com incidência nacional, atingindo o território e a população de seu Estado Federal no seu conjunto.

Os ordenamentos dos Estados-membros, com suas regras e decisões administrativas, legislativas e judiciais, são ordenamentos parciais e intra estatais.

Os ordenamentos jurídico-políticos dos Estados são plurais, correspondendo ao número de Estados que compõe o Estado Federal. O ordenamento da Federação é unitário, devendo assegurar coexistência entre esses múltiplos ordenamentos, o da Federação, que é o central e dos Estados-membros, que são parciais, é a função da

Constituição Federal. O ordenamento da Federação, isto é, do Governo Nacional é unitário.

A preferência do constituinte federal por determinada concepção de Estado Federal e a autuação desses fatores extra constitucionais irão conduzir, de forma convergente ou não, ao tipo real de organização federal em determinado momento histórico.

Pode o constituinte federal estruturar sua concepção federal baseada no equilíbrio entre as forças contraditórias da unidade e da diversidade, do localismo e do centralismo, concebendo o federalismo de cooperação e de equilíbrio entre a União soberana e os Estados-membros autônomos.

Para Raul Machado Horta<sup>1</sup> a ênfase da supremacia da União fará predominar as relações de subordinação dentro do Estado Federal, enquanto a tônica no equilíbrio conduzirá a um razoável campo para o desenvolvimento das relações de cooperação, sem prejuízo do primado da União Federal nas questões de suas competências de Estado soberano.

## 2.2 Repartição de Competências

O Estado Federal no entendimento de Horta<sup>2</sup>, pressupõe a adoção de determinados princípios e técnicas, que visam instrumentalizar e operacionalizar subsídio e contribuição doutrinária e da organização constitucional dominante no federalismo, a saber:

- a) a decisão constituinte criadora do Estado Federal e de suas partes indissociáveis, a Federação ou a União, e os Estados-Membros;
- b) a repartição de competências entre a Federação e os Estados-membros;
- c) o poder de auto-organização constitucional dos Estados-Membros atribuindo-lhes autonomia constitucional;
- d) a intervenção federal, instrumento para restabelecer o equilíbrio federativo, em casos constitucionalmente definidos;

---

<sup>1</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 347.

<sup>2</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 348

- e) a Câmara dos Estados, como órgão do Poder Legislativo Federal, para permitir a participação do Estado-Membro na formação da legislação federal;
- f) a titularidade dos Estados-Membros, através de suas Assembleias Legislativas, em número qualificado, para propor emenda à Constituição Federal;
- g) a criação de novo Estado ou modificação territorial de Estado existente dependendo da aquiescência da população do Estado afetado;
- h) a existência no Poder Judiciário Federal de um Supremo Tribunal ou Corte Suprema, para interpretar e proteger a Constituição Federal, e dirimir litígios ou conflitos entre a União, os Estados, outras pessoas jurídicas de direito interno, e as questões relativas à aplicação ou vigência de lei federal.

A relação das competências anteriormente reproduzidas não se concretiza nas formas reais de Estados Federais. Existem variações que visam adaptar a cada situação peculiar.

Para Geraldo Ataliba<sup>3</sup> “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime dos direitos individuais, trazendo como natural consequência a necessidade da precisão expressa de regras obviadoras dos problemas por tais exigências engendrados”.

O convívio de três competências fiscais simultâneas sobre o mesmo campo econômico, por efeito do regime federal, explica, em grande parte, a presença dessas regras, algumas das quais, expressas no Direito Constitucional Brasileiro, encontram origem na *construction* de tribunais americanos.”

A Constituição da República, como responsável pela repartição de competências, que demarca os domínios da Federação e dos Estados-Membros, imprimirá ao modelo federal que ela concebeu ou a tendência centralizadora, ampliadora dos poderes da União, ou a tendência descentralizadora, que atribuirá maiores competências aos Estados-Membros.

Os ensinamentos de Machado Horta<sup>4</sup> se revelam atualíssimos nesta matéria, como pode ser comprovado nos seguintes termos: “[...] Por isso, a repartição de

---

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968. p. 34.

<sup>4</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 349.

competências é encarada como a chave da estrutura do poder federal, o elemento essencial da construção federal, a grande questão do federalismo, o problema típico do Estado Federal”.

As formulações constitucionais de repartição das competências, podem ser reduzidas a dois modelos principais: o modelo clássico que tem como fonte a Constituição Norte-Americana de 1787, traduzindo aspirações do final do século XVIII, e o modelo mais moderno concebido no constitucionalismo do pós-guerra de 1914 a 1918.

Para Jorge Miranda<sup>5</sup> [...] o federalismo americano é um federalismo perfeito em que se verificam, simultaneamente, uma estrutura de *sobreposição* (cada cidadão sujeito simultaneamente a dois poderes e a dois ordenamentos constitucionais) e uma estrutura de *participação* (o poder político central como resultante da agregação dos poderes políticos dos Estados federados).

Apenas para antecipar ao tema que será objeto central deste estudo, as Constituições do Brasil e a nossa atual Constituição Federal, com todas emendas recebidas, segue com pequenas variações a previsão acima fixada para atribuição de competências à União e aos Estados-Membros.

O Brasil também buscou na Lei Fundamental da Alemanha, subsídios para estruturar seu federalismo, por se revelar um modelo de equilíbrio, se completando na distribuição da competência tributária entre a Federação e os Estado (Lei Fundamental artigos 105 e 106) na previsão de subvenções financeiras aos Estados (art. 107,2) e na elaboração federal para realização de planos estaduais de interesse comum (Lei Fundamental, art. 91, a).

Não obstante a Constituição Federal de 1891, ter lançado as bases para o federalismo na verdadeira acepção da palavra, foi com a promulgação da Constituição de 1946, oriunda do processo constituinte da época que foi retomada a inserção da legislação estadual no plano de competência da União, que passaram a ter dupla atividade legislativa no campo da competência comum para a União e aos Estados.

A Constituição Federal de 1946, instituiu competência comum a legislação sobre normas gerais de direito financeiro entre outros pontos matéria envolvendo finanças.

---

<sup>5</sup> MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 4. ed. Lisboa: Coimbra Editora Limitada, 1990. t. 1.

Instalado o regime de exceção de 1964, ato contínuo haveria alteração na Constituição Federal, sendo a primeira modificação inserida na Constituição de 1967, que revogou a Constituição democrática de 1946, em razão da supressão de direitos e garantias individuais.

A promulgação da Constituição de 1967 se revelou no embrião da centralização de poderes em mãos da União, mesmo após transição para o processo de redemocratização que se concretizou com a promulgação em 1988 da Constituição vigente.

Na medida em que foram apresentadas novas emendas constitucionais, como se comprova pela promulgação de EC nº 7, de 1977, é incluída no domínio da competência comum, legislação sobre normas e orçamento, despesas e gestão patrimonial e financeira de natureza pública e demais atos voltados à questão orçamentária.

A partir da promulgação de emendas constitucionais alterando competências, especialmente quanto à autonomia dos Estados-membros, novo enfoque é dispensado à matéria.

É sabido que os entes federados não terão iniciativas dentro de suas competências, embora asseguradas pela Constituição Federal, caso não disponham de recursos financeiros, para implementação de suas políticas públicas.

Tais distorções não se revelam em novidade, em razão da centralização cada vez maior dos recursos financeiros em mãos do poder central, leia-se, União.

A discussão quanto a competência dos Estados e a invasão neste campo por parte da União, se revela conflito permanente, como pode ser comprovado pelo julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492<sup>6</sup>, tema julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa é abaixo reproduzida, confirmando a existência do referido conflito.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE

---

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência em resp nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central. Relator: Ministro Og Fernandes. Rel. p/ Acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Primeira Seção, Brasília, DF, julgado em 08 de nov. 2017, DJe 01/02/2018. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num\\_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desprezo à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores éticos-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

Para fundamentar essa assertiva, é transcrito o artigo 21 da Emenda Constitucional nº 18/65<sup>7</sup>, o qual demonstra a dimensão da centralização, como pode ser comprovado abaixo:

Art. 21. Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º, nº II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.

### 2.3 Características dos Entes Federados

Para Fernanda Dias Menezes de Almeida<sup>8</sup>, “a originalidade da Federação concebida em 1787 está basicamente em ter feito surgir um Estado soberano composto de Estados autônomos, através de uma institucionalização vertical dos laços associativos.”

Para a autora acima, a base da federação brasileira utilizou como paradigma o sistema federal norte americano, que posteriormente foi replicado para nossas constituições, inclusive a atual efetivamente deve ser envidados esforços para que a federação não se transforme em regime unicamente proforma, onde o poder central representado pela União, tome as decisões deixando as unidades federadas à mercê de seus caprichos.

O sistema de repartição de competências previsto na Constituição Federal tem o condão de manter hígida a federação, como pode ser comprovado pela manifestação de Regina Helena Costa<sup>9</sup>, nos seguintes termos: “Assim, qualquer proposta de alteração do sistema tributário deverá observar, necessariamente, a repartição de competências inerente ao modelo federativo adotado”.

#### 2.3.1 Repartição Horizontal de Competências

É a técnica na qual há uma distribuição estanque (fechada) de competência entre os entes, ou seja, cada ente terá suas competências definidas de forma

---

<sup>7</sup> CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Lobo Hilton. **Constituições do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 571.

<sup>8</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 11.

<sup>9</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 86.

enumerada e específica, não as dividindo com nenhum outro ente. Esta técnica advém do federalismo dual ou clássico. Temos que origem da repartição horizontal está situada na Constituição dos EUA de 1787. Nos EUA, existem competências enumeradas para a União e remanescentes para os Estados. O Brasil vai adotar a técnica da repartição horizontal na Constituição de 1891. Atualmente ela também é adotada em nosso ordenamento constitucional de 1988. Sem dúvida, seguimos a lógica norte americana na Constituição de 1988, porem acrescentamos os Municípios como entes federativos. Assim sendo, as competências são enumeradas para a União e também para os Municípios e, as remanescentes são direcionadas para os Estados-membros (esses continuam com competências remanescentes seguindo a tradição norte-americana).

#### **2.4 Repartição Vertical de Competências**

A repartição vertical é aquela técnica na qual dois ou mais entes vão atuar conjuntamente ou concorrentemente para uma mesma matéria. A repartição vertical surge na Constituição Alemã de Weimar de 1919. No Brasil, aparece pela primeira vez na Constituição de 1934. Atualmente, se encontra inserida na Constituição de 1988. Essa técnica advém do modelo de federalismo cooperativo ou de integração.

A repartição vertical, é bom que se diga, pode ser desenvolvida de duas formas ou espécies:

São elas, a repartição vertical cumulativa e repartição vertical não cumulativa.

#### **2.5 O Estado-Membro na Constituição Federal Brasileira**

O Estado Federal é formado por uma associação de Estados e essa poderá decorrer de uma aglutinação histórica e real, quando Estados pré-existentes criam o Estado Federal, como de imputação normativa mediante a criação jurídica dos Estados quando da fundação do Estado Federal. Num caso e no outro, embora a criação real do Estado Federal possa ser precedida pela aliança, o pacto ou tratado de Estados independentes e soberanos, a Constituição Federal, encerrando a decisão fundamental sobre a forma de Estado.

Para Machado Horta<sup>10</sup>, a estrutura federal deveria ser aplicada à instituição dos Estados federados, como pode ser examinado abaixo: “O Estado Federal revela, desde logo, as singularidades e a complexidade de sua estrutura. O Estado Federal é criação jurídico-política e pressupõe na sua origem a existência da Constituição Federal, para instituí-lo”.

Igualmente Machado Horta<sup>11</sup> defende “no federalismo brasileiro, identificamos o segundo processo de criação do Estado Federal, quando a associação normativa dos Estados, operada pela Constituição, gerou o simultâneo nascimento jurídico da União e dos Estados componentes, que passam a integrar a República Federativa”.

A Constituição Federal de 1891, que implantou a República Federal, é a fonte da criação originária do Estado-Membro, por um processo jurídico normativo.

Dispunha seu artigo 1º que a República Federativa e os Estados Unidos do Brasil decorriam da União perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias.

A Constituição posterior à de 1891, que foi responsável pela criação jurídica do Estado-Membro dentro do Estado Federal, opera em outro plano, partindo do Estado preexistente, com a finalidade de definir o quadro constitucional das competências e da organização do Estado-Membro na Constituição Federal.

### 2.5.1 Natureza do Vínculo Federativo

Na análise da posição dos Estados na estrutura federal brasileira, outro aspecto relevante se destaca, constituindo traço comum à Constituição de 1988 e às Constituições Federais anteriores. Trata-se da intensidade do vínculo federativo. A Constituição de 1891 conferiu a esse vínculo a qualificação enérgica de união perpétua e indissolúvel das antigas Províncias (art. 1º). A Constituição de 1934 manteve a cláusula da união perpétua e indissolúvel dos Estados e do Distrito Federal e aos Territórios, e apresentou como resultante desse vínculo a Nação Brasileira, introduzindo categoria sociológica na estrutura federal.

A Constituição de 1988 retirou a cláusula da indissolubilidade do título correspondente à Organização Federal, prevalecendo no texto Organização do Estado, compreendendo os Princípios Fundamentais constantes no artigo 1º da Constituição. Esse princípio se reveste de tal importância, como pode ser comprovado

---

<sup>10</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 345.

<sup>11</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 377.

pelo exame do artigo 60, § 1º da Constituição Federal, sem do elevado a condição de cláusula pétrea, como pode ser comprovado por sua redação a seguir transcrita:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado.

De forma objetiva, infere-se que não é possível uma proposta de emenda constitucional sequer ser deliberada se tiver como objetivo extinguir a forma federativa do Estado, isto é, impor o exercício do poder político de forma concentrada, ou seja, unitária.

A única hipótese de se estabelecer como estrutura estatal algo diferente do modelo federalista, de coexistência das entidades que hoje a formam, seria por meio de uma nova ordem constitucional.

#### 2.5.2 Limitações ao Poder de Organização e Competência do Poder Constituinte do Estado

A Constituição de 1988 e as Constituições Federais que a precederam concebem a autonomia do Estado-Membro dentro de um círculo de competência ora sujeito a contrações que reduzem sua área circular, ora recebendo dilatação que amplia as dimensões do círculo. Esse movimento pendular reflete as etapas percorridas pelo federalismo constitucional brasileiro e corresponde à natureza limitada e não soberana da competência autônoma.

Com relação as competências privativas dos Estados, permanecem as regras inseridas nas constituições anteriores, não alteraram a antiga demarcação por exclusão do campo das competências privativas. Por consequência será competência dos Estados tudo o que não foi enumerado de forma implícita ou explícita, para a União e Municípios, nem incidir no campo das vedações constitucionais que limitam a atuação das entidades federadas, o que significa dizer que continuam os Estados os poderes remanescentes residuais.

Para Fernanda Dias Menezes de Almeida<sup>12</sup>, “essa orientação está resumida no §1º do artigo 25 da Constituição em que se lê: são reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.”

A Constituição anterior que se originou de emenda homologada pelo parlamento, quando ao era dotado de autonomia legislativa, bastando para tal examinar os artigos 13 e 200 da Carta outorgada que restringiu o poder constituinte estadual.

Se revela importante e necessário, examinar o teor dos artigos anteriormente referidos, os quais bem delineiam as competências dos Estados na vigência da EC 1/69:

Art. 13. Os Estados organizar-se-ão e reger-se-ão pelas Constituições e leis que adotarem, respeitados, dentre outros princípios estabelecidos nessa Constituição, os seguintes:  
[...].

Há que se contextualizar o teor do artigo acima referido, que passou a vigor a partir da EC 1/69<sup>13</sup>, cujo preambulo bem demonstra o momento político e institucional pelo qual passava o país, se revelando um momento de supressão das garantias constitucionais, especialmente do habeas corpus, legitimando os termos do Ato Institucional nº 5 de 1968, o qual serviu de embasamento para cassar os mandatos de parlamentares, bem como do afastamento de professores das universidades públicas. Mas o importante é examinar seu teor:

Os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar, usando das atribuições que lhes confere o artigo 3º do Ato Institucional nº 16, de 14 de outubro de 1969, combinado com o § 1º do artigo 2º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, e  
[...].

Pela reprodução do preambulo da Constituição outorgada, para dizer-se o mínimo, comprova-se inexistir texto sem contexto, isto é, aos Estados federados foi aplicado o garrote da limitação da competência para a prática de seus atos de administração, concentrando todos os poderes em mãos do governo central.

---

<sup>12</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 103.

<sup>13</sup> CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE Lobo Hilton. **Constituições do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 253.

As observações registradas quanto ao artigo 13, são perfeitamente aplicáveis ao artigo 200<sup>14</sup>, abaixo reproduzido, pelo simples fato do mesmo se revelar no coroamento da asfixia aplicada aos Estados federados, e, que com continua em plena vigência, embora sob o texto constitucional de 1988. “Art. 200. As disposições constantes deste Constituição ficam incorporadas, no que couber, ao direito constitucional legislado dos Estados”.

Para Fernanda Almeida<sup>15</sup>, as disposições constantes dos artigos acima, influenciaram diretamente nas atividades legislativas dos Estados, como pode ser comprovado, pela seguinte redação:

E isto acabava por se refletir sobre as competências estaduais tolhido o poder constituinte decorrente no direcionamento, sobretudo, das atividades do legislador ordinário. Quer dizer, mesmo no exercício da competência legislativa exclusiva, tinha o legislador que se pautar por regras preestabelecidas de observância obrigatória, que restringiam sua liberdade de ação.

Examinando o tema das competências da Constituição Federal, constata-se restrição ao exercício destas por parte dos Estados federados, se transformando em apêndice do Poder Executivo Federal.

Retomando o estudo das competências dos Estados, sob o pálio da obra de Fernanda Almeida<sup>16</sup>, deve ser examinada a seguinte manifestação: “Não cabe em relação à competência legislativa privativa dos Estados, conclusão diversa daquela a que se chegou ao ser examinarem suas competências materiais privativas. E bastante restrita a área de autuação do legislador estadual”.

Concluindo o exame das competências atribuídas aos Estados federados pela Constituição Federal, bem como as emendas constitucionais posteriormente integradas à redação original, comprova-se que os Estados são induzidos à prática da guerra fiscal, por serem limitadas suas competências para atender as exigências constitucionais pertinentes.

A Constituição de 1967 assinala o apogeu do federalismo centralizador, que decorreu do concurso de dois fatores predominantes: a concentração de

---

<sup>14</sup> CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE Lobo Hilton. **Constituições do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 328

<sup>15</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 104.

<sup>16</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 110.

competências na área da União Federal, com o empobrecimento dos poderes reservados aos Estados, e a exacerbação dos poderes do Presidente da República, convertendo o regime presidencial em instrumento de erosão da autonomia dos Estados.

Ao contrário das limitações inseridas pela Constituição de 1967, a atual Constituição Federal adotou a técnica da autonomia controlada, sem incorrer nos excessos centralizadores da Carta de 1967. Para exemplificar, o art. 34, VII, selecionou temas relevantes ao federalismo, a saber: forma republicana, sistema representativo e regime democrático, direitos da pessoa humana, autonomia municipal, prestação de contas da administração pública direta e indireta, dentre outros pontos correspondentes a forma republicana de Estado.

Quanto a competência dos municípios, que a partir da Constituição Federal de 1988, passou a integrar a Federação, como pode ser comprovado pelo exame do artigo 1º da regra maior onde se encontra claramente registrado, que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel de Estados, Municípios e Distrito Federal.

Sobre a condição do município como ente federado, deve ser examinado estudo de Fernanda Dias Menezes de Almeida<sup>17</sup>, nos seguintes termos:

[...] O fato, porém, é que, no Brasil, salvo restrições episódicas, a autonomia político-administrativa dos Municípios obteve reconhecimento constitucional desde 1891, autorizando a afirmação de que a nossa Federação, desde o berço, desenvolveu-se em três planos, nela se identificando não a tradicional divisão entre ordem central e ordens estaduais, mas uma tríplice estrutura que compreende a ordem central, a ordem estadual e ordem municipal.

[...]

Se assim sempre foi, o constituinte de 1988, ao incluir expressamente os Municípios no artigo 1º, e também no artigo 18, em que cuidou da organização político-administrativa do Estado brasileiro, mais não fez do que ceder diante de uma realidade histórica.

Hoje, o município é um ente institucionalmente criado e corresponde a uma descentralização tanto subjetiva como objetiva, isto é, tal esfera estatal é dotada de personalidade jurídica própria a que se confere o poder de autodeterminação, com

---

<sup>17</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 96-97.

uma legislação própria e competências previstas no Texto Constitucional, estas expressas (exclusivas), comuns e suplementares.

A competência expressa municipal é voltada para os assuntos de interesse local (princípio da predominância do interesse), ou seja, interesse relacionando ao dia-a-dia do Município, como a expedição de alvarás ou licenças para o regular funcionamento de estabelecimentos comerciais, previsto no art. 30, I, Constituição Federal, devendo prevalecer sobre as competências federais e estaduais, entretanto, geram reflexos no interesse regional (Estados) ou geral (União). O referido ente possui competência suplementar a legislação federal e estadual no que couber como reza o art. 30, II da Constituição da República. Por último, as competências comuns, estão previstas no art. 23, da Carta Constitucional.

### 2.5.3 Repartição de Competências e Estado Federal

A repartição de competências é exigência da estrutura federal, para assegurar o convívio dos ordenamentos que compõe o Estado Federal a forma federal corresponde ao Estado composto e plural, fundado na associação de vários Estados, cada um possuindo o seu ordenamento jurídico, político e constitucional, conforme as normas estabelecidas na Constituição Federal.

As normas centrais federais, as leis federais provem do órgão legislativo central, o Poder Legislativo da Federação, enquanto as normas locais brotam dos órgãos legislativos locais, as Assembleias Legislativa dos Estados-Membros.

A assertiva acima, atualmente se encontra maculada em razão da fúria legislativa exercida pelo Poder Executivo, através da expedição de medidas provisórias de matérias que não se revelam urgentes nem relevantes, suprimindo desta forma o devido processo legislativo, ao Congresso Nacional que se vê alijado do exercício de sua atividade principal.

Sendo a repartição de competências o instrumento de atribuição a cada ordenamento de sua matéria própria, a preservação desse processo no tempo e a realização de sua própria finalidade de técnica aplacadora de conflitos, impõe a localização da repartição das competências no documento fundamental da organização federal. A Constituição Federal estabelecerá onde inicia e onde termina a competência da Federação. Igualmente, onde se inicia e termina a competência do Estado-Membro. A relação entre Constituição Federal e repartição de competências

é uma relação causal, de modo que, havendo Constituição Federal, haverá necessariamente, a repartição de competências dentro do próprio documento jurídico de fundação do Estado Federal. Desta forma, o tema da repartição de competências se revela central na organização federal.

A repartição de competências, responsável pela definição constitucional do campo próprio de cada ordenamento, poderá acentuar a centralização, concentrando na União a maior soma de poderes, ou conduzir à descentralização, reduzindo os poderes federais e ampliando os poderes estaduais, ou ainda, afastando-se das soluções extremas, dosar as competências federais e estaduais, de modo a instaurar na Constituição Federal o equilíbrio entre o ordenamento central e os ordenamentos parciais. No primeiro caso a centralização de poderes configura o federalismo centrípedo, no segundo a descentralização conduz ao federalismo centrífugo, e, no terceiro, o equilíbrio na dosagem das atribuições conferidas aos ordenamentos implantará o federalismo de equilíbrio.

Para Machado Horta<sup>18</sup>, “A repartição de competências é a técnica que, a serviço da pluralidade dos ordenamentos do Estado federal, mantém a unidade dialética de duas tendências contraditórias: a tendência à unidade e a tendência à diversidade”.

A repartição e a preservação das competências, se revela um permanente entrelaço entre o poder central e as unidades descentralizadas, em razão dos interesses se apresentar antagônicos.

Esta situação se revela com muita clareza, no trato do tema central deste trabalho que é a concessão de incentivos fiscais, no caso específico do ICMS, o qual atrai investimentos para regiões tidas como carentes sob o ponto de vista econômico, desta forma induzindo que estas (as regiões) instituam formas de resolver ou minimizar esta situação.

#### 2.5.4 Repartição de Competências na Constituição Federal de 1988

O texto constitucional superou a concepção clássica de repartição das competências fundada na distribuição de poderes com reservas aos Estados.

---

<sup>18</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 401.

A nova repartição de competências, sem prejuízo dos poderes soberanos e nacionais da União, que foram acrescidos com expressivas atribuições novas, criou o domínio autônomo da legislação concorrente abastecido com muitas matérias próprias, e não com matéria deslocada da competência legislativa exclusiva da União, como inserido nas Constituições de 1934, 1946 e 1967, para que sejam elas objeto da legislação federal de normas gerais e da legislação estadual suplementar.

A Constituição Federal, reformulou o tema fundamental do Estado Federal, alinhando o federalismo brasileiro com os dos países desenvolvidos, especialmente amparado no federalismo norte-americano, que serviu de modelo para o nosso sistema federal, abrangendo o federalismo a repartição de competências em cinco planos distintos, a saber:

- I - competência geral da União (art. 21, I a XXV);
- II - competência de legislação privativa da União (art. 22, I a XXIX, parágrafo único);
- III - competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 23, I a XI, parágrafo único);
- IV - competência da legislação concorrente da União, dos Estados e dos Distrito Federal (art. 24, I a XVI, §§ 1º, 2º, 3º e 4º);
- V - competência dos poderes reservados aos Estados (art. 25, § 1º, e 125, §§ 1º, 2º, 3º e 4º).

Examinando-se decisões oriundas do Supremo Tribunal Federal sobre a competência dos entes federados, como pode ser comprovado pela ementa do Recurso Extraordinário nº 632.783<sup>19</sup>, onde cada ente busca assegurar suas prerrogativas e benefícios, cuja ementa é abaixo reproduzida:

Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e de Transporte Intermunicipal e Interestadual. Aplicação de metodologia de cálculo conhecida como diferencial de alíquota à empresa optante pelo simples nacional.

Alegadas usurpação de competência da União para estabelecer o tratamento favorecido das micro e das pequenas empresas (art. 146-A da Constituição) e da regra da não-cumulatividade (art. 155, § 2º da Constituição).

---

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso extraordinário 632.783 Rondônia**. Recorrente: D'grife Comércio de Importação e Exportação. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, julgado em 02 de fevereiro de 2012, acórdão eletrônico DJe-037 divulg 22-02-2012 public 23-02-2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629364/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-632783-ro-rondonia/inteiro-teor-311629374?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

Encaminhamento de proposta pela existência de repercussão geral.

Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo como diferencial de alíquota.

Na mesma linha da manifestação anterior, os municípios buscam assegurar sua autonomia, como pode ser comprovado pelo exame da ementa do Recurso Extraordinário nº 776.594<sup>20</sup>, cuja dicção é a seguinte:

Recurso Extraordinário. Tributário e Constitucional. Taxa de Fiscalização de Licença para o funcionamento das torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz. Estações de rádio-base (ERB's). Poder de polícia e limites da competência tributária dos municípios em matéria afeta às telecomunicações. Artigos 22, inciso IV, e 30, incisos I, II, III e VIII, da CFRB/88. Relevância do tema e transcendência de interesses. Manifestação pela existência de repercussão geral da questão constitucional.

Quanto ao modelo de repartição das competências há que se destacar que a Constituição da República acentuou a autonomia formal e material do sistema tributário ao conferir título próprio e relevante a matéria, com o pode ser comprovado pelo exame do Título VI – Da Tributação e do Orçamento – artigos 145 a 169.

A competência tributária é recebida da Constituição Federal, para as várias pessoas políticas exercentes do poder de tributar, por serem titulares de competência impositiva, a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios.

Entre eles será repartido o poder de tributar.

Para Sacha Calmon<sup>21</sup>, o sistema de repartição de competências tributárias, se revela ponto altamente complexo. De sua leitura, podem ser extraídas três conclusões genéricas, porém importantíssimas, sendo a primeira a seguir transcrita:

Entre eles será repartido o poder de tributar. Todos recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem (discriminação de rendas tributárias). O poder de tributar originariamente uno por vontade do povo (Estado Democrático

---

<sup>20</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso extraordinário 776.594 RG**. Recorrente :TIM celular S/A. Recorrido: Diretor do Departamento de Tributação do Município de Estrela d'Oeste. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, julgado em 06 outubro de 2016, processo eletrônico dje-223 divulg 19-10-2016 -10-2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11888943>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

<sup>21</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 35.

de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que forma a Federação.

Como segunda categoria, verifica-se que o tributo é repartido em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Retomando os ensinamentos de Sacha Calmon<sup>22</sup>, se manifesta no seguinte sentido:

Diz a Constituição que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir (poder-faculdade) os seguintes tributos: a) impostos; b) taxas, de polícia e de serviços públicos; e c) contribuições de melhoria pela realização de obras públicas benéficas. A tarefa do constituinte, portanto, centra-se na repartição entre as diversas pessoas políticas de parcelas de competência para instituírem as três espécies antes mencionadas.

Para encerrar os aspectos relevantes das competências tributárias, passa-se ao exame da repartição das competências pela natureza dos fatos jurídicos.

A lição da Sacha Calmon<sup>23</sup> a seguir transcrita, bem demonstra quais os fatos jurídicos que efetivamente serão objeto da tributação, como pode ser comprovado abaixo:

Em terceiro lugar, verifica-se que, ao mencionar as espécies do tributo, o constituinte declina expressamente os fatos jurídicos genéricos que podem servir de supor à instituição das taxas (exercício regular do poder de polícia e prestação de serviços específicos e divisíveis) e das contribuições de melhoria (realização de obras públicas benéficas).

Examinada a repartição das competências, passa-se ao exame da autonomia do Estado Membro no Direito Constitucional brasileiro.

## 2.6 Noção de Autonomia

Para Machado Horta<sup>24</sup> a autonomia do Estado-Membro constitui elemento essencial à configuração do Estado Federal. Não se encontram divergências substanciais entre os estudiosos da forma de Estado a respeito dessa caracterização.

---

<sup>22</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 35.

<sup>23</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 35-36.

<sup>24</sup> HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 423.

O que se nota, ao contrário, é a preocupação de empregar o termo próprio para traduzir a intensidade da ideia.

A Constituição Federal atual promoveu a reconstrução do federalismo brasileiro, estabelecendo relação entre a Federação e os princípios e regras que individualizaram essa forma de Estado no conjunto das formas políticas. Com a redemocratização do país, o processo de reconstrução do federalismo envolveu o abandono do modelo fixado na Constituição de 1967 e na Emenda nº 1, de 1969, as quais, sob a aspiração do autoritarismo político, concentraram na União a sede praticamente exclusiva da legislação e dos recursos tributários, relegando Estados e Municípios a situação de caudatários da União. Esse ponto será retomado seu desenvolvimento nos capítulos pertinentes, porque, embora a vigência da nova Constituição há aproximadamente três décadas, o proceder da União tem se aproximado dos mesmos moldes assegurados pela EC 1/69.

As relações de subordinação adquiriram predominância no federalismo constitucional de 1967 a 1969, tendo este período se mantido até a promulgação da Constituição de 1988, que assinalou a crise mais profunda do federalismo brasileiro, a qual só encontra correspondência no período da Carta de 1937, a denominada polaca, quando a concepção federal se viu substituída pela estrutura unitária do Estado, sob o comando do Presidente da República detentor de autoridade máxima.

Por seu turno, os constituintes que elaboraram a atual Constituição da República, próxima de completar três décadas de vigência, igualmente enfrentaram este problema das competências, sem o ter solucionado, como pode ser comprovado pela manifestação de Inocêncio Mártires Coelho<sup>25</sup>, cuja manifestação é a seguinte: “Eis a inovação da Constituição de 1988: dividir competências para vencer dificuldades, contra a ingovernabilidade concentrada em um, possibilita a governabilidade de muitos”.

O tema se revela recorrente, visto que o constituinte de 1988 teve a consciência da crise do federalismo e se empenhou na retomada dos fundamentos definidores do Estado Federal.

É nesse retorno às fontes republicanas do federalismo constitucional que reside a relevante tarefa de construção do federalismo, mérito inegável da Constituição de 1988. Essa tarefa de reconstrução além de reconfigurar o edifício constitucional, trouxe novos fundamentos para modernizar o federalismo constitucional brasileiro.

---

<sup>25</sup> COELHO, Inocêncio Mártires. Evolução do constitucionalismo brasileiro pós-88. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 61.

Nesta linha de modernização do federalismo constitucional brasileiro, Misabel Derzi<sup>26</sup>, Onofre Alves B. Junior e Andre Mendes Moreira, destacam o seguinte sentido:

[...] para que uma teoria que se proponha a justificar o Estado federal prospere, é necessário que seja capaz de explicar por que o Estado (1) não deve ser unitário (i.e., deve conceder autonomia às subunidades), mas (2) deve ser unido (i.e., não deve sucumbir à secessão).

Embora toda essa evolução e substancial mudança, certamente o federalismo constitucional e o federalismo tributário estão a merecer novos olhares, no sentido de se tornar esse princípio efetivo e novamente republicano, neste sentido a Lei Complementar se revela um instrumento para implementar o federalismo como se verificará.

---

<sup>26</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Estado federal e tributação das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 11.

### 3 LEI COMPLEMENTAR À CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A lei complementar é espécie normativa com previsão constitucional que difere da lei ordinária sob o seguinte enfoque: destina-se a regulamentar matérias a ela reservadas pela Constituição Federal exigindo para sua aprovação quórum qualificado por maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

A lei complementar mantém relacionamento jurídico com a Constituição da República e as leis ordinárias, se situando entre a norma maior e as leis federais, por ter aquela abrangência nacional.

Para Sacha Calmon<sup>27</sup> este relacionamento se verifica no seguinte sentido: “A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada”.

A lei complementar é dotada de dois elementos constitutivos. Um de ordem material e outro de ordem formal. O elemento material é o campo de atuação reservado à lei complementar pela Constituição, sendo o espaço legislativo destinado pela Carta Constitucional para atuação suplementar ou integrativa do legislador.

O aspecto forma se refere ao quórum especial e diferenciado para votação e aprovação dos respectivos projetos de lei.

Por decorrência da relevância da matéria, bem como de seu aspecto integrativo o constituinte procurou dificultar as alterações no ordenamento jurídico.

As leis complementares para Celso Ribeiro Bastos<sup>28</sup>, “dão aplicação e desenvolvem determinados dispositivos constitucionais, definidos expressamente pelo constituinte, que tencionou dificultar as alterações no ordenamento, mediante quórum especial e mais qualificados que as demais leis”.

Para Tércio Sampaio Ferraz Junior<sup>29</sup>, as leis complementares, “servem para disciplinar certos âmbitos do comportamento julgados exponenciais e merecedores de maior estabilidade em face da possibilidade de revogação”.

---

<sup>27</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988 - Sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 78-79.

<sup>28</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: teoria e comentários**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 127.

<sup>29</sup> FERRAZ JUNIOR. Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 234.

A exigência de quórum qualificado para sua aprovação está prevista no art. 69 da Constituição da República.

### 3.1 Evolução da Lei Complementar

Historicamente com o nascimento da primeira Constituição Republicana de 1891, quanto as leis orgânicas, sendo esta a espécie suprimida da Constituição de 1937, inserindo a previsão de leis constitucionais especiais.

Embora a Constituição de 1946 tenha sido um marco na redemocratização do país, não houve menção expressa à lei complementar como atualmente é conhecida, sendo instituída pela Emenda Constitucional nº 04, de 02 de setembro de 1961, em seu art. 22 que previa: “poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar do governo ora instituído, mediante leis votadas, nas duas casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros”.

Deve ser ressaltado que a expressão “complementar” foi empregada quando da implantação do sistema parlamentarista como verbo, não com o adjetivo qualificado da lei.

Igualmente se revela importante reproduzir o art. 6º, §8º da Emenda Constitucional nº 18/65<sup>30</sup>, onde pela primeira vez a expressão passa a integrar o sistema normativo, como pode ser comprovado por sua redação:

Art. 6º Os parágrafos do art. 67 da Constituição passa a ter a seguinte redação:

[...]

§ 8º os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimentos internos ou em resoluções especiais”.

A partir da promulgação da EC 18/65, quando pela primeira vez veio a lume a expressão lei complementar, teve por finalidade criar instrumentos legislativos para assegurar ao contribuinte uma tributação menos injusta.

---

<sup>30</sup> CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Lobo Hilton. **Constituições do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 567.

Ao tratar sobre o processo legislativo, e, em consequência sobre as leis complementares, José Afonso da Silva<sup>31</sup> é enfático na defesa deste veículo legislativo, como pode ser comprovado pela seguinte manifestação:

São leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros da duas Casas do Congresso Nacional.

Os requisitos especiais do processo legislativo das leis complementares é que lhes deram configuração própria no sistema normativo vigente. O art. 59 da CF destacou-as dentre os demais atos legislativos, estatuidando que 'o processo legislativo compreende a elaboração de:

[...]

II – leis complementares;

[...]

Incumbe notar que a Constituição não definiu várias questões relativas ao processo legislativo das leis complementares. Regulou apenas o *quórum* para sua aprovação, ficando o resto à observância dos demais termos da votação das leis ordinárias'.

A Constituição de 1967, trouxe inovação ao ordenamento jurídico, ao inserir as leis complementares a Constituição entre as espécies normativas a serem elaboradas pelo processo legislativo, conforme previsto no art. 49, II, estando hierarquicamente situada abaixo das emendas à Constituição e acima das leis ordinárias restando mantida na Emenda Constitucional nº 1/69.

Com o novo processo constituinte que resultou na atual Constituição Federal foi ratificada esta espécie normativa complementadora do texto constitucional, no art. 59, II, prescrevendo as matérias a serem regidas pela lei complementar, atribuindo maior controle para sua criação e consequente alteração, mediante aprovação por maioria absoluta nas duas Casas Legislativas.

### 3.2 Conceito de Lei Complementar e seus Requisitos

Para Geraldo Ataliba<sup>32</sup> a expressão lei complementar pode denotar dois conceitos: um doutrinário e outro jurídico-positivo, em que:

<sup>31</sup> SILVA, da José Afonso. **Processo constitucional de formação das leis**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 322-323.

<sup>32</sup> ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: RT, 1971. p. 30.

O primeiro se prende à distinção entre disposição constitucional auto-executável e não auto-executável, tal como firmada na doutrina dominante. É lei complementar a que completa este tipo de norma [...] Já o conceito jurídico positivo depende do sistema, tal como formalmente erigido e disposto pelo legislador – no caso – constituinte. É lei complementar – de acordo com o conceito jurídico-positivo – aquela expressamente prevista no texto constitucional e para cuja elaboração se previu processo especial e qualificado porque revestido de exigências que o tornam qualitativamente superior ao próprio das leis ordinárias.

Não coincidem, como se vê, os conceitos doutrinário e jurídico-positivo de lei complementar.

O objetivo genérico da lei complementar especialmente em matéria tributária, é o de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas. A função na espécie é tutelar do sistema e objetiva controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição de competências tributárias resguardando-os.

Igualmente Celso Bastos<sup>33</sup> oferta um conceito jurídico-positivo à lei complementar, mas critica o uso atual da expressão em sentido doutrinário, como pode ser comprovado:

[...] lei complementar era já uma expressa pejada de significação doutrinária quando encampada pelo legislador constituinte. Porém, em face da absorção pelo direito positivo da expressão 'lei complementar', a nosso ver, hoje, só existe – tecnicamente falando – a lei complementar expressamente prevista na Constituição, isto é, tornou-se impróprio referir-se à norma integradora, mas não formalmente prevista na Constituição como lei complementar, por este nome.

[...] *Lei complementar* é, pois, toda aquela que contempla uma matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normações heterogêneas, aprovada mediante um *quórum* próprio de maioria absoluta (grifo do autor).

Desde a entrada em vigência da EC 18/65, quando pela vez primeira, nasceu no mundo jurídico a expressão lei complementar, a finalidade sempre foi proteger o contribuinte, e, por consequência a sociedade, visto que para promulgação de lei complementar há a necessidade de sua aprovação mediante maioria absoluta, se revelando um sistema de freios em desfavor do Estado tributante.

---

<sup>33</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar**: teoria e comentários. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. p. 47.

### 3.3 Natureza Jurídica das Leis Complementares

A definição da natureza jurídica do instituto, tem por finalidade sua distinção dos assemelhados, atribuindo-se contornos próprios que o caracterize e o individualize, tendo por finalidade atribuir identidade a todos os elementos dotados dos mesmos atributos.

Diante desse fato, a natureza jurídica das leis complementares, podem ser observadas sob dois ângulos: formal e material.

Visando afastar discussões que se revelarão de pouca contribuição ao estudo e determinação da natureza jurídica das leis complementares, busca-se amparo em José Afonso da Silva<sup>34</sup>, como pode ser comprovado abaixo:

[...] A natureza jurídica de um instituto ou princípio implica o decidir a que ramo do Direito pertence, ou se tem condições de formar um ramo autônomo. As leis complementares não constituem um ramo próprio do Direito; a respeito delas não se pode falar na existência de um Direito intermediário ou para constitucional.

São elas, então, de direito constitucional?

Do ponto de vista formal, certamente que não o são. Não constituem regras de modificação da Constituição, nem se integram nesta. A rigidez que lhes foi atribuída – aprovação por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional – não é suficiente para lhes dar a natureza de direito constitucional em sentido formal. O fato mesmo de reconhecer-se que elas ocupam um lugar intermediário entre as leis constitucionais e as leis ordinárias demonstra que não constituem direito constitucional, que só cogita das normas constantes da Constituição.

[...] Terão elas a natureza jurídica que seu conteúdo indicar, podendo, pois, haver leis complementares que, em razão da matéria de que tratam, sejam de direito constitucional, embora formalmente não o sejam. As leis complementares referentes à matéria tributária integram o direito tributário, como o Código Tributário Nacional. As que cuidam, por exemplo, dos orçamentos plurianuais de investimentos são de caráter financeiro. As que estabelecem sobre a Magistratura nacional são de direito judiciário. As que instituírem outras inelegibilidades são de direito político eleitoral. Mas as que criarem novos Estados e Territórios têm natureza de direito constitucional em sentido material, como também o teriam aquelas que completassem a organização do sistema parlamentar de governo, consoante previa o art. 22 do ato Adicional de 1961. As que envolverem problemas municipais se incluem no direito municipal, assim por diante.

Completam a Constituição, mas nem sempre pertencem ao direito constitucional, porque sua função complementar, embora de caráter

---

<sup>34</sup> SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 242-243.

fundamental, refere-se ao conteúdo das normas integradas, e da natureza desse conteúdo retiram sua própria natureza.

Conclui o autor, demonstrando que as leis complementares, soa integrativas das normas constitucionais de eficácia limitada. Contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros da duas Casas do Congresso Nacional.

### 3.4 Classificação da Lei Complementar

As classificações, via de regra, são subdivisões que a doutrina, capitaneada por Ives Gandra Martins, Sacha Calmon, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros e Roque Carrazza entre outros, oferta a determinado instituto jurídico tendo por finalidade apresentá-lo de maneira didática, propiciando maior compreensão ao estudioso, separando entre elementos do mesmo gênero características comuns que podem formar espécies diferentes.

As leis complementares foram classificadas por Souto Maior Borges<sup>35</sup>, quanto a hierarquia em leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios) e leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos.

Não obstante toda discussão em torno da classificação das leis complementares, todas elas complementam a Constituição, tornando eficazes seus dispositivos, bem como desenvolvendo princípios nele contidos.

Embora os profundos estudos sobre essa matéria, bem como as naturais divergências entre doutrinadores, o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Adin nº 789/DF<sup>36</sup>, deixou claro entendimento que inexistente subordinação entre lei complementar e lei ordinária, mas apenas reserva constitucional de competência material da lei complementar, como pode ser comprovado pela redação da ementa nos seguintes termos:

ADIN - LEI N. 8.443/92 - Ministério Público Junto ao TCU - Instituição que não integra o Ministério Público da União - taxatividade do rol inscrito no art. 128, I, da Constituição - Vinculação Administrativa a

---

<sup>35</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 84.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 789**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, julgado em 26 de maio de 1994. DJ 19-12-1994 PP-35180 ement vol-01772-02 pp-00236.

Corte de Contas - Competência do TCU Para fazer instaurar o processo legislativo concernente a estruturação orgânica do Ministério Público que perante ele atua (CF, art. 73, caput, in fine) - Matéria sujeita ao domínio normativo da legislação ordinária - enumeração exaustiva das hipóteses constitucionais de regramento mediante lei complementar - inteligência da norma inscrita no art. 130 da Constituição - Ação Direta improcedente. - O Ministério Público que atua perante o TCU qualifica-se como órgão de extração constitucional, eis que a sua existência jurídica resulta de expressa previsão normativa constante da Carta Política (art. 73, par. 2., I, e art. 130), sendo indiferente, para efeito de sua configuração jurídico-institucional, a circunstância de não constar do rol taxativo inscrito no art. 128, I, da Constituição, que define a estrutura orgânica do Ministério Público da União. - O Ministério Público junto ao TCU não dispõe de fisionomia institucional própria e, não obstante as expressivas garantias de ordem subjetiva concedidas aos seus Procuradores pela própria Constituição (art. 130), encontra-se consolidado na 'intimidade estrutural' dessa Corte de Contas, que se acha investida - até mesmo em função do poder de autogoverno que lhe confere a Carta Política (art. 73, caput, in fine) - da prerrogativa de fazer instaurar o processo legislativo concernente a sua organização, a sua estruturação interna, a definição do seu quadro de pessoal e a criação dos cargos respectivos. - Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita. A especificidade do Ministério Público que atua perante o TCU, e cuja existência se projeta num domínio institucional absolutamente diverso daquele em que se insere o Ministério Público da União, faz com que a regulação de sua organização, a discriminação de suas atribuições e a definição de seu estatuto sejam passíveis de veiculação mediante simples lei ordinária, eis que a edição de lei complementar e reclamada, no que concerne ao Parquet, tão-somente para a disciplinação normativa do Ministério Público comum (CF, art. 128, par. 5.). - A cláusula de garantia inscrita no art. 130 da Constituição não se reveste de conteúdo orgânico-institucional. Acha-se vocacionada, no âmbito de sua destinação tutelar, a proteger os membros do Ministério Público especial no relevante desempenho de suas funções perante os Tribunais de Contas. Esse preceito da Lei Fundamental da República submete os integrantes do MP junto aos Tribunais de Contas ao mesmo estatuto jurídico que rege, no que concerne a direitos, vedações e forma de investidura no cargo, os membros do Ministério Público comum.

A ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade acima referida, elucida o campo de abrangência da lei complementar terá aplicação quando houver determinação expressa da Constituição Federal. Nos demais casos, esta não restará aplicada.

Examinados os pontos básicos quanto a instituição e vigência da lei complementar, passa-se ao estudo desta espécie normativa aplicável à matéria tributária. Antes será examinado o conteúdo da ementa correspondente a referida ação direta de inconstitucionalidade.

A ação direta de inconstitucionalidade buscou dirimir dúvidas quanto a hierarquia das leis, ou seja, entre lei ordinária e lei complementar, enfatizando a existência da reserva constitucional de competência material assegurada à lei complementar.

A ementa do acórdão deixa clara a necessidade de lei complementar somente quando a Constituição da República assim o determinar.

Em matéria tributária é aplicável este princípio igualmente por previsão constitucional, a qual regula as normas gerais em matéria tributária, estando previstas no artigo 146, III, "b", que remete para o Código Tributário Nacional, quando não for o caso de estar amparado no referido Código, deverá a instituição de tributos ser veiculada através de lei complementar.

## 4 LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

Sob o ponto de vista doutrinário, pode-se denominar lei complementar como categoria do Processo Legislativo que tem por finalidade positivizar normas jurídicas que tem como escopo complementar, integrar o texto constitucional.

A respeito do conceito das leis complementares, Celso Ribeiro Bastos<sup>37</sup> explica:

Como o próprio nome indica trata-se de normas que vem trazer uma complementação ao Texto Constitucional. Neste sentido, de leis integradoras da vontade constitucional, elas se constituem em categoria encontrável em todos os sistemas jurídicos.

O objetivo da lei complementar é assegurar à sociedade que haverá tributação, isto é, haverá o chamamento para o custeio das despesas públicas somente a partir da aprovação de lei mediante a observância de quórum qualificado, como previsto na Constituição Federal.

### 4.1 A Inserção do ICM(S) no Sistema Tributário Nacional

Desde sua instituição o imposto de competência dos Estados federados se revelou a viga mestra de sua arrecadação.

O ICM(S) na conformação como conhecemos atualmente, foi introduzido no sistema tributário através da Emenda nº 18/65<sup>38</sup> à Constituição de 1946, devendo ser registrado que o primeiro imposto sobre consumo, foi o que conhecemos atualmente como Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mas desde sua instituição o ICM(S) incide sobre todo o ciclo de produção e comercialização em todos setores da economia, isto é, industrial, comercial e agrícola, incidindo atualmente sobre serviços.

O artigo 1º da Emenda Constitucional acima referida, delineia as bases do sistema tributário nacional (STN), instituindo poderes à lei complementar, como pode ser comprovado pelo seu teor:

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em

---

<sup>37</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 120.

<sup>38</sup> CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Lobo Hilton. **Constituições do Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 567.

leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

Seu espectro e tributação se revela abrangente, incorporando atualmente a tributação de alguns serviços notadamente aqueles previstos em lei própria. Mas, efetivamente referida espécie tributária se estabilizou com a entrada em vigor da Emenda nº 1 à Constituição de 1967.

Somente com a Constituição de 1967, no auge da preocupação centralizadora da União em restringir, em nome da segurança nacional, a autonomia dos Estados e Municípios, a criação da referida lei, para a exigir quórum de maioria absoluta, bem como as matérias que seriam reservadas à lei complementar.

Naquele momento institucional a lei complementar tinha por objetivo atender anseios políticos, especialmente dos setores militares que davam sustentação ao regime da época. Para Ricardo Lodi Ribeiro,<sup>39</sup> “[...] serviu de instrumento para satisfazer a ideologia da segurança nacional e transformar a nossa Federação num modelo orgânico, com a predominância da figura da União sobre os Estados e Municípios [...]”.

Como referido inicialmente, a atual conformação do ICM(S), bem como o capítulo correspondente ao Sistema Tributário Nacional inserido na Constituição da República, são originários da EC nº 18/65, sendo contemplados nos artigos 12 e 13 as formas de sua cobrança.

Sobre esse ponto, há que ser examinada lição de Misabel Derzi<sup>40</sup>, nos seguintes termos:

[...]  
No âmbito da competência privativa dos Estados, a faculdade para criação do imposto sobre vendas e consignações foi ampliada (art. 19, IV), passando a alcançar também a figura do industrial, e não apenas os produtores e comerciantes, como previsto anteriormente. Outra alteração foi a retirada da competência estadual do imposto sobre indústria e profissões, que foi incorporado à competência municipal. (art. 29, III). Os municípios receberam, ainda, uma nova competência, para tributar os atos de sua economia ou assuntos de sua competência (art. 29, V).  
[...]

---

<sup>39</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 18 jan. 2018.

<sup>40</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015. v. 1, p. 146-147.

Outra novidade da Constituição em exame foi a técnica legislativa utilizada para a outorga da competência comum. Ao invés de prever está em dispositivos separados, relativos às competências dos entes federados, a Carta unificou o tratamento da matéria no art. 30, prevendo a competência dos três entes para criar taxas (inciso II) e 'contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas.

Na vigência do Texto Magno de 1946 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que realizou uma ampla reforma tributária no sistema constitucional pátrio.

O artigo 12 de EC nº 18/65, fixou competência aos Estados para instituição do imposto, bem como uniformidade de alíquotas e sua não cumulatividade.

O exame do artigo 12 e seus parágrafos tinha por finalidade, manter coeso o pacto federativo, atribuindo competência ao Senado para fixar suas alíquotas nos termos do disposto em lei complementar.

O objetivo foi através de lei complementar, cuja abrangência é nacional, harmonizar este imposto mediante legislação coordenada pela Casa Legislativa representante dos Estados, isto é, o Senado, em sua abrangência nacional, para manter a harmonia do sistema tributário.

Importante e necessário, transcrever os artigos 12 e 13 da referida emenda constitucional, cujo teor é o seguinte:

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

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

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

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

*Parágrafo único.* A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> BRASIL. **Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

Igualmente no parágrafo segundo da EC nº 18/65, foi inserido o princípio da não cumulatividade, buscando assegurar que todos os custos incidentes nestas operações seriam suportados pelo consumidor final, mediante a inserção do imposto na respectiva equação de custo.

O parágrafo segundo sob comento trazia importante princípio de justiça fiscal, ao não tributar os gêneros alimentícios “[...] e não incidirá sobre venda a varejo, diretamente ao consumidor de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual”.<sup>42</sup>

No parágrafo anteriormente referido se encontrava plasmado o princípio da capacidade contributiva, igualmente inserido na atual Constituição Federal e que em momento algum restou implementado, especialmente quanto a tributação diferenciada, ou, ausência de tributação para gêneros alimentícios.

Tal previsão se revela de amplitude ímpar, visto que buscou aplicar referido princípio aos impostos indiretos através de Emenda Constitucional outorgada pelo regime de exceção.

Tem do por objetivo implementar a previsão constitucional da EC 18/65, restou aprovada a LC 24/75, a qual será objeto de exame no próximo item.

#### **4.2 Lei Complementar nº 24/75, sua Inserção no Sistema Tributário**

Verifica-se que as discussões quanto as formas para implementar o imposto e seus princípios tem sido objeto de preocupação da doutrina, como pode ser comprovado pela manifestação de Alcides Jorge Costa<sup>43</sup>, nos seguintes termos:

[...]

Como dissemos o artigo 23, § 6º da Constituição (Emenda nº 1) é norma de eficácia contida e, portanto, autoaplicável, nas condições indicadas. A lei complementar nele referida só foi promulgada em 7 de janeiro de 1975. Trata-se da lei nº 24, que entrou em vigor em 7 de janeiro de 1975, data de sua publicação.

O objetivo plasmado na Constituição não foi atingido embora sua previsão inserida na Lei Complementar que ainda regula a matéria continue em vigência.

---

<sup>42</sup> BRASIL. **Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

<sup>43</sup> COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 127.

A doutrina referenda este entendimento por constatar que a situação econômica dos Estados é assimétrica, em razão do desenvolvimento econômico não se revelar uniforme em todas regiões do país, o que aguça a guerra fiscal do ICMS no sentido de obter investimentos, que poderão contribuir para melhoria do sócio econômica da região.

Este diagnóstico é compartilhado por Klaus Marques<sup>44</sup>, ao se manifestar sobre esse tema, no seguinte sentido:

Outro fator importante para o início dos conflitos entre os entes públicos é a abismal diferença de desenvolvimento entre eles. Hoje, a República Federativa do Brasil possui Estados muito à frente dos demais, no que se refere aos aspectos econômicos e sociais. Visando equilibrar ou, quando menos, diminuir a diferença que os separam, entes com menor desenvolvimento buscam, com todos os meios de que dispõem, atrair aos seus domínios territoriais empresas teoricamente capazes de alavancar o seu crescimento. Portanto, são essas disparidades econômica, social e política, tão visivelmente encontradas no seio de nossa Federação, que movem as pessoas políticas de direito público a instaurar disputas tributárias, objetivando, sempre, desenvolvimento e maior arrecadação.

Logo, o sistema de incentivos fiscais como se encontra em vigência, continuará a realimentar a denominada guerra fiscal.

#### 4.2.1 Objetivos da Lei Complementar nº 24/75

Referida lei complementar tinha e tem por finalidade harmonizar a cobrança do ICM(S) mediante a instituição de lei nacional, bem como reforçar o federalismo fiscal, instrumento catalisador do federalismo de cooperação.

#### 4.2.2 O Sistema da Lei Complementar Revela as Seguintes Características

O objetivo da lei complementar em matéria tributária, é a instituição de instrumentos de proteção ao contribuinte, dada a rigidez para aprovação deste veículo legislativo, especialmente no que se refere a proteção aos contribuintes.

A finalidade da lei complementar além de conceder isenções, estabelece que somente através de convênios aprovados pelo Conselho Nacional de Política

---

<sup>44</sup> MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS**: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 128.

Fazendária (CONFAZ), podem os Estados federados reduzir base de cálculo, restituir tributos total ou parcialmente, conceder créditos presumidos, bem como instituir benefícios fiscais que resultam de maneira direta ou indireta no respectivo ônus.

A exigência de convênios firmados entre os Estados para concessão dos benefícios referidos na alínea anterior, tem por finalidade precípua, assegurar o pacto federativo, sob pena da federação se esboroar em matéria tributária, gerando total descontrole das finanças públicas;

A previsão inserida na lei complementar para que os convênios devam ser firmados entre os Estados federados, criando a Lei Complementar 24/75, o foro adequado, que é o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para discussão dos temas pertinentes, teve o legislador o intuito de manter a unidade federativa;

A concessão de incentivos depende sempre de decisão unânime dos Estados representados nas reuniões dos secretários estaduais de fazenda ou de finanças exigindo quórum de quatro quintos para tomada destas decisões.

A instituição de quórum qualificado para concessão de benefícios e incentivos, tem por finalidade manter a higidez das decisões, mas pode se transformar em instrumento impeditivo para implementação dessa exigência, em razão da ausência de unanimidade das decisões, o que poderá induzir os Estados discordantes em tomar decisões ao desabrigo da determinação constante da lei de regência.

Cabe ao Poder Executivo de cada Estado, ratificar por decreto os atos concessivos de incentivos e benefícios os atos concessivos do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o que na prática se revela uma norma não escrita, eis que os Estados a descumprem de maneira permanente.

Em relação aos Convênios ratificados, estes obrigam os Estados mesmo aqueles que não tenham comparecido às reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), onde foram tomadas as decisões há homologar os atos oriundos do Colegiado, devendo deixar-se claramente registrado, que a tentativa de instituir homologação tácita não atinge seus objetivos quanto a possibilidade de eliminação da guerra fiscal.

Pelas características acima relacionadas constante da lei complementar, pode ser comprovado desde sua instituição que o objetivo foi de harmonizar a legislação pertinente ao imposto de competência dos Estados, para evitar a concessão desmedida de incentivos e benefícios fiscais atualmente conhecido como guerra

fiscal, decisões que tiveram o condão de desajustar o pacto federativo chegando no estágio atual de completo desrespeito aos ditames da Lei Complementar nº 24/75, que tem sido alvo de críticas, especialmente quanto a sua constitucionalidade.

A discussão quanto ao alcance da aplicabilidade dos dispoes da Lei Complementar nº 24/75, se revela recorrente embora tenha decorrido três décadas da promulgação da atual Constituição da República, as discussões continuam candentes, como pode ser comprovado pela manifestação de Carlos Marcelo Gouveia<sup>45</sup>, nos seguintes termos:

[...]

Ultrapassado esse ponto, salienta-se que a compreensão da Lei Complementar nº 24/75 passa ainda pela análise de dois relevantes temas: (I) quais os benefícios fiscais são submetidos à aprovação por todos os entes federativos estaduais para serem validados; (II) quais são as sanções aplicadas quando descumprida a regra geral que disciplina juridicamente o tema.

Decorrido o lapso temporal entre a entrada em vigência da Lei Complementar nº 24/75, bem como os dispoes insertos no artigo 155 da Constituição Federal que trata dos requisitos para concessão de benefícios e incentivos fiscais em matéria de ICMS, comprova-se que todo esforço no sentido de coibir a guerra fiscal não se revelou eficaz, dado o permanente descumprimento destes requisitos legais e constitucionais, por parte dos Estados concedentes dos benefícios.

---

<sup>45</sup> GOUVEIA, Carlos Marcelo; SIMÃO FILHO, Adalberto; MEDEIROS NETO, Elias Marques de. **Direito dos negócios aplicado**. São Paulo: Almedina Brasil, 2016. v. 3: Dos direitos conexos, p. 83.

## 5 CONFLITOS DE COMPETÊNCIA NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Para análise deste ponto, há que situar-se o estudo após a promulgação da Constituição Federal de 1967, na qual foi inserido o artigo 18, § 1º, cabendo a lei complementar fixar normas gerais de direito tributário, a qual disporá sobre conflitos de competência nesta matéria, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar. Quando da promulgação da Constituição da República em 1988, o capítulo do Sistema Tributário Nacional foi reproduzido tal e qual constava na EC nº 18/65, vindo a previsão de lei complementar em matéria tributária, ser inserida no artigo 146 da vigente Constituição da República estando o mesmo redigido nos seguintes termos:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

<sup>46</sup>

Pelo exame da redação do artigo 146 a atual Constituição da República tratou do tema, com maiores detalhes, pormenorizando a questão. Não se pode perder de vista que a essência quanto ao mérito da matéria permanece o mesmo da Constituição de 1967.

Verifica-se que o artigo 146 da Constituição Federal há que ser entendido como previsto, por ter a lei complementar em matéria tributária tríplice função:

- a) dispor sobre conflitos de competência entre os entes;
- b) regular as limitações ao poder de tributar;
- c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]<sup>47</sup>.

Quanto ao alcance do comando constante do artigo 146 da Constituição Federal, isto é, a fixação de normas gerais em matéria tributária o Supremo Tribunal Federal tem reiteradas vezes se manifestado sobre esse tema, confirmando a

---

<sup>46</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

<sup>47</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

aplicação e entendimento do instituto como pode ser comprovado pelo exame da ementa correspondente ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.525<sup>48</sup>, cuja redação tem o seguinte teor:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DEVIDO PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). APURAÇÃO PELO REGIME DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PROIBIÇÃO. ALEGADAS VIOLAÇÕES DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 153, III), DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS (ART. 146, III, A), DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º) E DA ANTERIORIDADE (ARTS. 150, III, A E 195, § 7º). 1. O valor pago a título de contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL não perde a característica de corresponder a parte dos lucros ou da renda do contribuinte pela circunstância de ser utilizado para solver obrigação tributária. 2. É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Para Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins<sup>49</sup>, defensores da tríplice função da lei complementar “[...] que todo o sistema constitucional tributário foi organizado em função da lei complementar, que, sobre impedir distorções, fortalece a Federação e a República”.

No Direito tributário, a função da lei complementar é definida pelo art. 146 da Constituição da República. No inciso I, o dispositivo constitucional estabelece caber à lei complementar a resolução de possíveis conflitos de competência entre os entes federativos. Tal previsão se justifica pelas várias zonas de interseção entre as materialidades econômicas previstas constitucionalmente como regras de competência.

O sistema tributário nacional atualmente vigente, não se revela em novidade, visto que foi gestado na Constituição Federal de 1946, por ninguém menos do que Aliomar Baleeiro, se revelando posteriormente no embrião da Emenda Constitucional nº 18/65, plasmado no atual Sistema Tributário Nacional vigente desde 1988. Logo,

---

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário RE 582525 São Paulo**. Recorrentes: Santander SA. Recorrente: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 09 de maio de 2013. Acórdão eletrônico repercussão geral - mérito DJe-026 DIVULG 06-02-2014 PUBLIC 07-02-2014.

<sup>49</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1, p. 73.

de novidade não podemos tratar, visto que o sistema foi gestado há sete décadas, persistindo o problema das competências tributárias e ofensas respectivas.

Como anteriormente afirmado, Baleeiro<sup>50</sup> esteve à frente de seu tempo em matéria tributária, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como, como pode ser comprovado pela seguinte manifestação:

Desde o regime de 1946 até hoje, o tributo deve obedecer originariamente a dois princípios contidos no art. 141, §34, da Constituição Federal daquele ano e, agora, no art. 153, §29, da Emenda nº 1, de 17.10.1969:

- a) Decretação, por lei;
- b) Autorização anual no orçamento, ressalvadas a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra. Houve, porém, modificações na extensão dos dois princípios nas reformas constitucionais de 1965 (Emenda nº 18), de 1967 e de 1969, como adiante veremos. Muito embora seja regras distintas, estas da legalidade e da anualidade do imposto, há conexões entre elas, e a própria circunstância de terem sido enunciadas no mesmo dispositivo recomenda o estudo em conjunto. A procedência da primeira em relação à segunda, na ordem cronológica, vem sendo *vexata quaestio* desde a promulgação da Carta de 1946.

Para Luciano Amaro<sup>51</sup>, essa norma tem como objetivo a uniformização da legislação tributária em todo território nacional, constituindo óbice a um regramento fiscal, que em razão da discrepância entre Estados e Municípios, propicie o incentivo de múltiplas tributações, de guerras fiscais através da concessão de benefícios fiscais insertos nas definições dos elementos centrais das obrigações tributárias.

Harmonizar o sistema tributário, especialmente respeitando o pacto federativo é a função primordial das normas gerais em matéria tributária.

A norma geral em matéria tributária, se caracteriza como instrumento necessário à organização do sistema, por pretender, lhe dar racionalidade, uniformidade e harmonia, tendo por finalidade evitar que se instaure incertezas nas relações tributárias, como pode ser verificado pelo exame da manifestação de Elcio Fonseca Reis<sup>52</sup>, nos seguintes termos:

[...] a função de padronização, harmonização e uniformização das normas gerais de tributação sobre a influência do Estado Democrático

---

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações **Constitucionais ao poder de tributar**. Atualizadora Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 46-47.

<sup>51</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo Saraiva, 2010. p. 169.

<sup>52</sup> REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 154-155.

de Direito. Afinal, se as metas do Estado Democrático de Direito objetivam construir uma sociedade livre, justa e solidária, não se pode perder de vista que tal objetivo passa, necessariamente, pela diminuição das desigualdades regionais, pela dignidade da pessoa humana, pelo desenvolvimento nacional, pela função social da empresa e da propriedade, pela igualdade de condições, etc, objetivos e fundamentos do Estado Democrático de Direito. Não há como negar a influência de tais fundamentos e objetivos no Federalismo brasileiro e, via de consequência no Direito Tributário, em especial, nas normas gerais de direito tributário, porquanto estas devem buscar a harmonização dos conceitos jurídicos-tributários, a uniformização das normas tributárias, com vista à igualdade material, à dignidade da pessoa humana, à diminuição das desigualdades regionais, etc.

Há que ter presente a existência de normais gerais, que são destinadas à todas as ordens parciais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Algumas delas são gerais, não por essa razão, mas por serem veiculadas com a finalidade de estabelecer um equilíbrio na produção e aplicação das normas tributárias aplicáveis unicamente a uma das ordens parciais. São designadas como gerais, porque devem ser observadas pelos Municípios, por todos os Estados, bem como pela União.

A aplicação das normas gerais às ordens parciais, se comprovam e caracterizam quando aplicadas a um determinado imposto, como ocorre no regramento do Imposto sobre Serviços (ISS), ao ente federado – município, mas não se revela aplicável à todas as pessoas jurídicas de direito político, embora estando elencado no artigo pertinente da Constituição Federal entre as normas gerais.

O mesmo entendimento deve ser aplicado à previsão constante da Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), cujos destinatários são os Estados federados, unidades parciais que se submetem à previsão constitucional inserta no artigo 146 da Constituição Federal.

A finalidade do comando inserto no artigo 146 da Constituição Federal, é manter a unidade da federação sob o aspecto do federalismo de cooperação, bem como do federalismo fiscal tributário cabendo ao Supremo Tribunal Federal zelar pela aplicação dos comandos constitucionais, como pode ser comprovado pelo exame da ementa registrada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429<sup>53</sup>, cuja ementa tem o seguinte teor:

---

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 429 Ceará**. Regente: Governador do Estado do Ceará. Intimado: Assembléia legislativa do Estado do Ceará. Relator: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Porto Alegre, julgado em: 20 de agosto de 2014, acórdão eletrônico DJE-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA 'C', DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, 'G', DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, 'c', da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88). 6. Consectariamente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece que 'o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado', não é inconstitucional. 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, 'c', da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se

tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, verbis: 'Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, 'c', da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.' (RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97). 8. A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC nº 24/75, recepcionada inequivocamente consoante jurisprudência da Corte, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, 'g', da CRFB/88. 9. O comando constitucional contido no art. 155, § 2º, inciso 'g', que reserva à lei complementar federal 'regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados' aplicado, in casu, revela manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos da Constituição cearense que outorga incentivo fiscal incompatível com a CRFB/88. Precedentes: ADI 84, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996). 10. A outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional. Precedentes: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011. 11. Calçado nessas premissas, forçoso concluir que: a) O § 2º do art. 192 da Constituição cearense concede isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência, o que acarreta a declaração de sua inconstitucionalidade, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses. b) O caput do artigo 193 da Constituição cearense isenta as microempresas de tributos estaduais, ao passo que seu parágrafo único estende a isenção, de forma expressa, ao ICMS, o que acarreta a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único e do caput, este por interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS. c) A Inconstitucionalidade do artigo 201 e seu parágrafo único, da Constituição cearense é manifesta, porquanto pela simples leitura dos dispositivos verifica-se que o imposto estadual com tal campo de incidência é o ICMS, verbis: Art. 201. Não incidirá imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente

aos consumidores finais. Parágrafo único. A não-incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra. d) O parágrafo único do art. 273 e o inciso III do art. 283, da Constituição cearense incidem na mesma inconstitucionalidade, verbis: Art. 273. Toda entidade pública ou privada que inclua o atendimento à criança e ao adolescente, inclusive os órgãos de segurança, tem por finalidade prioritária assegurar-lhes os direitos fundamentais. Parágrafo único. As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS. [...] Art. 283. Para estimular a confecção e comercialização de aparelhos de fabricação alternativa para as pessoas portadoras de deficiência, o Estado concederá: [...] III - isenção de cem por cento do ICMS. 12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense.

Pela ementa da decisão, pode ser comprovado que a Assembleia Legislativa do Estado do Ceará de maneira oblíqua tentou burlar a determinação constante do art. 146 da Constituição Federal, o que obrigou o Governador do Estado buscar guarida perante o Poder Judiciário, materializado na respectiva ação direta e inconstitucionalidade.

Verifica-se que o papel precípua das normas gerais, é a emissão de enunciados que vinculem o agir dos entes políticos a um determinado padrão, tendo por finalidade a aplicação do direito tributário de maneira igualitária em todas esferas, se caracterizando para Celso Bastos Ribeiro e Ives Gandra Martins<sup>54</sup>, como uma garantia [...] do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema [...]

Embora todo esforço do legislador constituinte, bem como do legislador ordinário, as garantias asseguradas à Lei Complementar, não são respeitadas pelos Estado Federados, como se demonstrará.

---

<sup>54</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1, p. 75.

## 6 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Um dos principais problemas na concessão de incentivos fiscais, se manifesta através de duas modalidades: questão locacional e a estrutura produtiva.

A par destes dois pontos, incentivadores da manutenção da guerra fiscal, Celso de Barros Correia Neto<sup>55</sup>, entende que:

‘A guerra fiscal é fundamentalmente um caso de concorrência fiscal predatória, marcado pelo reiterado descumprimento, por parte de determinados entes federativos, do sistema legal e constitucionalmente previsto para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS, aqui tomados em sentido amplo para indicar qualquer vantagem de cunho fiscal concedida pelo Estado para estimular ou desestimular comportamentos na ordem econômica por intermédio do tributo’.

A denominada guerra fiscal se revela uma situação insolúvel, visto que os poderes do Estado, não podem tomar decisões drásticas no sentido de colocar um ponto final nas concessões de incentivos ao desabrigo das determinações legais e constitucionais, sob pena de causar maiores danos do que a desordem instituída está gerando.

A doutrina tem se preocupado em encontrar uma solução para esse tema, como pode ser verificado pelo artigo inserto na Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, sob o título Guerra Fiscal do ICMS: Organizar o Desembarque<sup>56</sup>, onde os autores tentam encontrar uma forma de estancar o déficit fiscal, sem infligir prejuízos aos contribuintes beneficiados, como pode ser comprovado, nos seguintes termos:

A Guerra Fiscal é fundamentalmente um caso de concorrência fiscal predatória, praticada, marcado pelo reiterado descumprimento, por parte de determinados entes federativos, do sistema legal e constitucionalmente previsto para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS, aqui tomados em sentido amplo para indicar qualquer vantagem de cunho fiscal concedida pelo Estado para estimular ou desestimular comportamentos na ordem econômica por intermédio do tributo.

A concessão de incentivos fiscais sensivelmente tanto a concorrência entre as empresas quanto o orçamento dos entes federativos. Existem regras infraconstitucionais e constitucionais que deveriam, ser observadas plenamente. A inobservância contumaz dessas regras,

---

<sup>55</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 77

<sup>56</sup> AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Guerra fiscal do ICMS: organizar o desembarque. **RDIET**, Brasília, DF, v. 12, n. 1, p. 418, jan./jun. 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8236/5290>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

em prejuízo dos demais entes federativos, dá forma jurídica à denominada guerra fiscal.

Na ausência de incentivos fiscais, a atividade econômica implantar-se-ia onde os custos relativos de produção fossem mais baixos, sendo influenciados diretamente pelos seguintes fatores: custo da mão de obra (que inclui salários e outros e benefícios pagos), terrenos, energia, logística que se refletirão diretamente nos custos dos insumos para concretização da produção.

Mas a competição fiscal ilícita, visto que sua concessão se concretiza sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), refletindo a situação anômala do federalismo brasileiro, que deveria ser de cooperação no entanto se revela de concorrência entre os Estados, decorrente de uma política de desenvolvimento nacional, como assevera Guilherme Bueno de Camargo<sup>57</sup>, nos seguintes termos:

[...] de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privativos por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.

A guerra fiscal gera, ainda, efeitos deletérios sob a ótica da perda de receitas para o país, diminuindo a receita tributária, desorganizando a competitividade interna e agravando a injustiça social, em decorrência do poder econômico exercido pelas empresas beneficiadas como pode ser comprovado pela manifestação de Ives Gandra da Silva Martins<sup>58</sup>, nos seguintes termos:

Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam, e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgam maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores. E, muitas vezes, gera descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar.

---

<sup>57</sup> CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, Jose Mauricio (Org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole 2004. p. 187.

<sup>58</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais de direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2012. v. 16, p. 199.

Os esforços envidados pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de combater a guerra fiscal se concretizou em 27 de setembro de 1989, aproximadamente um ano após a entrada em vigência da Constituição Federal, deferiu medida liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar 84/MG, sendo relator o Min. Sydney Sanches, cujo objetivo era suspender a eficácia das normas da Constituição do Estado de Minas Gerais, que estabelecia a não incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, sobre os encargos financeiros incorporados ao valor da operação à prazo, das saídas de leite *in natura*, para consumo em operações internas, assim como isenção para microempresa.

Do voto concessivo da liminar, prolatado pelo Ministro Relator Sydney Sanches<sup>59</sup>, deve ser destacado o seguinte excerto:

[...] uma vez que a própria Constituição Federal diz que, com relação às isenções de tributos e aos incentivos de benefício fiscal, tal matéria deva ser regulada mediante deliberação dos Estados-membros e dos Distrito Federal, que não haja, como posto inicial, um desequilíbrio econômico dos Estados federado se desfaça em benefício de um Estado, apenas.

A liminar foi concedida em 1989, enquanto o julgamento do mérito ocorreu em 1996, gerando esta demora incentivo (não de ordem fiscal) aos Estados federados à continuar na sua cruzada de concessão de benefícios fiscais à revelia das previsões legais, ou seja, em desrespeito aos artigos 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal e §2º, 2º da Lei Complementar nº 24/1975.

A partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade anteriormente referida, o Supremo Tribunal Federal manteve seu entendimento inalterado quanto a questão de fundo, ou seja, a concessão unilateral de benefícios se revela inconstitucional, por ofender o artigo da Constituição Federal anteriormente referido.

Para referendar essa afirmação, foi realizada pesquisa junto ao sítio do Supremo Tribunal Federal, pesquisando mais de trinta (30) ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas por Estados que se julgavam prejudicados em razão da concessão de benefícios fiscais, por outras unidades da federação ausente autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária.

---

<sup>59</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade ADI 84 MG**. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relato: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em; 27 de setembro de 1989. DJ 06-10-1995 PP-33126 Ement vol-01803-01 pp-00001.

Importante examinar neste levantamento, Apêndice A<sup>60</sup>, que alguns processos, entre a data do ajuizamento e seu julgamento, transcorreram mais de quinze anos, gerando uma brutal insegurança jurídica, não unicamente para os contribuintes, mas para toda a sociedade.

Motivado pela demora na solução das ações propostas perante a Suprema Corte, os Estados continuaram a conceder benefícios fiscais com este ato, agravando sua crise fiscal que já se fazia presente em anos anteriores.

Esta assertiva fica bem clara, ao ser apresentado estudo por José Roberto Afonso<sup>61</sup>, perante o I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita - Rio de Janeiro (TCE-RJ), 20/06/2016 – Anexo B – onde fica claramente demonstrada a situação das finanças dos Estados federados em razão do altíssimo grau de renúncias de receitas.

Como relatado nos itens pertinentes a Lei Complementar em seu caráter geral, bem como na Lei Complementar específica em matéria tributária, sua instituição tem por finalidade frear a voracidade fiscal ao exigir *quórum* qualificado para legislar sobre matéria tributária.

Nesta toada foi publicada há aproximadamente cinco décadas, a Lei Complementar nº 24/75<sup>62</sup>, tendo por finalidade legislar sobre a concessão de incentivos e benefícios fiscais, concedido pelos Estados federados, especialmente no que se refere aos benefícios concedidos por uma espécie tributário em particular, que é o ICMS, causador de desajustes nas finanças públicas, especialmente dos Estados concedentes de tais favores.

Para que se possa situar a discussão no tempo, necessário se faz examinar a redação do art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, por ser o marco legislativo inicial, estando em vigência seus dispores, não obstante a matéria venha novamente ser tratada no âmbito da Constituição Federal quando de sua promulgação. A redação do artigo 8º, está fixado nos seguintes termos:

---

<sup>60</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>61</sup> AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Guerra fiscal do ICMS: organizar o desembarque. **RDIET**, Brasília, DF, v. 12, n. 1, p. 429, jan./jun. 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8236/5290>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>62</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm/](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm/)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

Art. 8º a inobservância dos dispositivos desta lei acarretará cumulativamente:

I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.<sup>63</sup>

Este artigo tem sido objeto de constantes discussões em âmbito judicial, em razão das permanentes investidas dos Estados contra os contribuintes que adquirem mercadorias de outras unidades da federação, contempladas com incentivos fiscal sem autorização previa do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), como pode ser comprovado pelo exame da ementa do Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041<sup>64</sup>, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça:

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 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.

Pela ementa do julgado, comprova-se que este tema estava necessitando de uma solução definitiva, que não se concretizou através do Poder Judiciário, mas por iniciativa do Poder Legislativo, como se verificará a frente.

<sup>63</sup> BRASIL. **Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>64</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em mandado de segurança nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**. Recorrente Cominas Comercial Minas de Baterias Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministra Eliana Calmon. R.P/Acórdão. Ministro: Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira seção, Brasília, DF, julgado em: 28 de agosto de 2013, dje 04/11/2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/arquivos/2015/1/art20150120-08.pdf>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

Com a redemocratização o país se reencontrou com a sociedade, advindo nova Constituição da República, sendo promulgada em 1988, com uma série de inovações em alguns temas, em outros nem tanto como se verifica com o capítulo do Sistema Tributário Nacional que se originou da transcrição da Emenda Constitucional nº 18/65, cuja gênese se encontra na Constituição Federal de 1946, sendo todas redações sobre esta matéria influenciadas por Aliomar Baleeiro.

Com a entrada em vigor da Constituição da República em 1988, havia expectativa de harmonização do sistema tributário, especialmente no ponto referente a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, em razão da existência de lei complementar que regula a matéria antes da vigência da Constituição. Embora havendo normatização sobre esse tema, bem como a fixação e critérios para aprovação e concessão de incentivos fiscais, esta legislação é permanentemente desrespeitada.

O constituinte, fortalecendo o princípio da legalidade oriundo da Lei Complementar nº 24/75, entendeu estabelecer, conforme os incisos IV, V e VI, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, todo um sistema de controle de fixação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, objetivando:

- a) eliminar os riscos de que incentivos outorgados por um Estado tivessem impacto de descompetitividade em relação a Estados que dele recebessem mercadorias com ICMS estimulado, mediante a exigência de alíquotas mínimas para operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de conflito entre Estados;
- b) estabelecer alíquotas aplicáveis para operações interestaduais e de exportação;
- c) exigir a unanimidade de Estados e Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas e implicitamente para as operações externas;
- d) exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para às operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal.

Desde a criação do ICM pela Emenda Constitucional nº 18/65, foi instituído o princípio da não cumulatividade para os impostos sobre o consumo, sendo esta

Emenda transposta para a Constituição Federal atual, ao ser criado o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo mantidos os mesmos princípios informadores que nortearam referida Emenda.

Sobre o tema da não-cumulatividade, há que ser examinada lição de André Mendes Moreira<sup>65</sup>, cujas discussões se revelam atualíssima como pode ser comprovado: “Dessarte, apesar de contar mais de meio século de existência no direito positivo brasileiro, a não-cumulatividade possui basicamente as mesmas linhas-mestras que a regiam quando de sua instituição.”

Há que se ter presente, que o ICMS atual, é um imposto plurifásico, isto é, em cada nova operação de circulação de mercadorias, deve ser apropriado o crédito correspondente a operação anterior, tornando a carga tributária neutra no final da operação.

A previsão constante dos incisos IV, V e VI do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, tem por finalidade coibir a guerra fiscal, o que restou demonstrado na reprodução de decisões em controle concentrado de constitucionalidade, reproduzidos nos itens seguintes.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais de longa data se revela um tema conflituoso entre os Estados federados, como pode ser comprovado pela manifestação de Ives Gandra da Silva Martins<sup>66</sup> no seguinte sentido:

[...]

E ao falar em Estados e Distrito Federal no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unânime, para não provocar favorecimento que desse a qualquer um deles maior competitividade, no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido o ‘quórum’ menor para aprovação dos estímulos fiscais.

Ao apagar das luzes do ano legislativo de 2017, foi aprovada a Lei Complementar 160, que em última instância busca convalidar os incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados Federados ao arreio da Lei e da Constituição Federal. Com amparo nesta lei complementar o Conselho Nacional de Política

---

<sup>65</sup> MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 3.

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução**. São Paulo: IASP, 2015. p. 144.

Fazendária baixou o Convênio 190/2017, no qual regulariza as situações pretéritas, e projeta um período por segmento econômico, para que os contribuintes usufruam dos benefícios concedidos.

Continuando sua crítica à necessidade de decisão unânime para concessão de incentivos e benefícios fiscais no âmbito do CONFAZ, Ives Gandra da Silva Martins<sup>67</sup> externa crítica ácida a tal exigência, como pode ser comprovado com a seguinte manifestação:

[...]

Se houver, de qualquer forma, conflito entre os Estados para alíquotas internas – não interestaduais – apenas por 2/3 o Senado poderá deliberar para fixar ALÍQUOTAS MÁXIMAS, ou seja, as alíquotas válidas para todos os Estados e Distrito Federal, que não poderão ser ultrapassadas, lembrando-se sempre que as alíquotas internas não podem ser inferiores às aplicáveis à operações interestaduais.

Neste caso, o Senado age em nome da Federação prevalecendo pois a possibilidade de ‘quórum inferior’ à unanimidade.

No caso de acordo entre os Estados, não, pois cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é essencial.

É de se lembrar que o inciso VI refere-se expressamente à letra ‘g’ do inciso XII do § 2º do artigo 155 referente a estímulos fiscais.

Por disposição constitucional, o Senado por ser a Casa dos Estados, tem por missão fixar as alíquotas máximas e mínimas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). Segundo Ives Gandra da Silva Martins, esta Casa Legislativa não está desempenhando a função que lhe foi assegurada pela Carta da República, o que gerou toda esta celeuma no que se refere a concessão de incentivos e benefícios fiscais, desprezando as funções do Conselho de Política Fazendária, órgão técnico criado pela Lei Complementar nº 24/75, para o desempenho desta função fiscalizadora:

Por esta razão, interpreto que a unanimidade, que para incentivos fiscais é exigida do CONFAZ, não é se não um reflexo infraconstitucional do regime de fixação de alíquotas imposto pela Constituição ao Senado Federal, ou seja [...]

Em outras palavras, o inciso VI estabelece regra de unanimidade para evitar descompetitividade nas deliberações de Estados e Municípios. Por isto, o constituinte não fala em maioria, nem em 2/3 como nos incisos anteriores para definição das alíquotas internas QUE

---

<sup>67</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução**. São Paulo: IASP, 2015. p. 145.

PODERÃO SER INFERIORES ÀS ALIQUOTAS INTERESTADUAIS, mas em unanimidade, ou seja, a deliberação de todos os entes regionais.<sup>68</sup>

Novamente o doutrinador retoma o ponto quanto a necessidade do Senado exercer seu papel de representante dos interesses dos Estados, no sentido de harmonizar as questões tributárias, buscando manter hígido o princípio federativo no geral, e, o federalismo fiscal em particular.

Sobre o tema objeto da discussão acima, deve ser examinada decisão lançada na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3936-9<sup>69</sup>, ementada nos seguintes termos:

Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada 'guerra fiscal', repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida.

A decisão acima embora originária de medida cautelar, demonstra o entendimento pacificado pela Suprema Corte, quanto a necessidade de aprovação pelo Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) para a concessão de incentivos fiscais no âmbito dos Estados federados, ou seja, aprovação à unanimidade para que

---

<sup>68</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. A guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução**. São Paulo: IASP, 2015. p. 145.

<sup>69</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3936 MC**. Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Requeridos: Governador do Estado do Paraná. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 19 de setembro de 2007. DJe-139 divulg 08-11-2007 public 09-11-2007 DJ 09-11-2007 PP-00030 ement vol-02297-02 PP-00215. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

os contribuintes beneficiados possam usufruir dos créditos conforme disposto na Constituição Federal e na Lei Complementar regente da matéria.

Do exame de sua ementa, devem ser destacados os seguintes pontos:

[...]

Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF; Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.<sup>70</sup>

No tocante a concessão de incentivos e benefícios o texto constitucional quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, por não ter fixado quórum mínimo. Por esta linha de raciocínio a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional mas da própria Constituição Federal, tese fortalecida com a inserção do art. 146-A<sup>71</sup> no texto Supremo, como pode ser comprovado abaixo: “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

Conforme referido em itens anteriores, a guerra fiscal se transformou em guerra judicial, sendo levados ao Supremo Tribunal Federal a rebeldia dos Estados federados em aceitar a concessão de incentivos e benefícios fiscais, em descumprimento a previsão inserta na Constituição Federal, bem como na Lei complementar regentes da matéria, não unicamente quanto a ofensa da alínea “g” do inciso XII do §2º do art. 155, do artigo 8º da L 24/75, e atualmente quanto a previsão registrada no artigo 146-A da Carta Política acima reproduzido.

---

<sup>70</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3936 MC**. Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Requeridos: Governador do Estado do Paraná. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 19 de setembro de 2007. DJe-139 divulg 08-11-2007 public 09-11-2007 DJ 09-11-2007 PP-00030 ement vol-02297-02 PP-00215. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>71</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 26 de janeiro de 2018.

Para ilustrar são reproduzidas ementas de decisões prolatadas em controle concentrado de constitucionalidade – Ação Direta de Inconstitucionalidade, nº 3796<sup>72</sup>, como pode ser comprovado abaixo:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei n. 15.054/2006 do Estado do Paraná que restabelece benefícios fiscais no âmbito dos programas Bom Emprego, Paraná Mais Emprego e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná (PRODEPAR). 3. Vício de iniciativa. Matéria tributária. Inexistência de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo. Precedentes. 4. Violação do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Afronta ao art. 163, I, da Constituição Federal. Impossibilidade de adoção de dispositivos infraconstitucionais como parâmetro de controle. Precedentes. 5. Inexistência de violação à isonomia. 6. Causa de pedir aberta. Ofensa à alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição ('guerra fiscal'.) Concessão unilateral de benefício fiscal no âmbito do ICMS. Inconstitucionalidade. Precedentes. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

Igualmente no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4635<sup>73</sup>, onde o ministro relator concedeu medida cautelar *ad referendum* do plenário para afastar lei do Estado do Amazonas, onde o Estado de São Paulo entendia haver prejuízo em ser mantida lei concedente de benefícios fiscais do ICMS, como pode ser comprovado por sua ementa abaixo reproduzida:

ICMS – 'GUERRA FISCAL' – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA

<sup>72</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3.796 Paraná**. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 08 de março de 2017. processo eletrônico DJe-168 divulg 31-07-2017 public 01-08-2017. Disponível em: <file:///C:/Users/Favorites/Saved%20Games/Downloads/texto\_312214691.pdf>. Acesso em: 26 de janeiro de 2018.

<sup>73</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. na medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade ADI 4.635 São Paulo**. Agravante: Governador do Estado de São Paulo. Agravado: Governador do Estado do Amazonas. Relator: Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em 11 de dezembro de 2014. processo eletrônico DJe-029 divulg 11-02-2015 public 12-02-2015. Disponível em: <file:///C:/Users/Favorites/Saved%20Games/Downloads/texto\_298492132%20(1).pdf>. Acesso em: 26 jan. 2018.

IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE ‘COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL’ LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE ‘TABLETS’ – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O ‘PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA’ – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – ‘GUERRA FISCAL’ – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente.

Não obstante ser o artigo aplicável as espécies tributárias em geral, em particular se destina ao ICMS, onde se apresenta mais aguda a ausência de concorrência, havendo a necessidade de concordância unânime para concessão de incentivos ou benefícios fiscais para privilegiar um Estado em detrimento de outro.

## **6.1 A Concessão de Incentivos Fiscais e seus Reflexos nos Resultados das Empresas**

Após exame das questões constitucionais e legais, passa-se ao exame dos reflexos da concessão de incentivos às empresas produtoras de calçados instaladas na região nordeste, precisamente nos Estados da Bahia, Ceará e Sergipe, onde ficará demonstrada a importância da concessão e manutenção destes benefícios. A escolha destes estados situados na região nordeste do país, se deu em razão da modalidade de concessão dos benefícios ofertados não unicamente no plano estadual, mas também no plano federal que não foi objeto deste estudo, mas, por estar referidos estados situados na região incentivada federal de competência da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

Os incentivos fiscais são benefícios percebidos pelas empresas que decidem se instalar em regiões incentivadas, transferindo total ou parcialmente suas operações para estas localidades. É a desregionalização das indústrias, em razão da atratividade propiciada por outro Estado.

Inicialmente serão analisados os benefícios percebidos por empresa cujo tipo jurídico é sociedade anônima de capital aberto, sendo obtidas as informações utilizadas neste estudo, através de informações prestadas à bolsa de valores, denominado formulário de referência, que para o presente estudo será referida como empresa "A", estando instalada com duas unidades industriais na região nordeste, uma no Estado da Bahia e do Ceará, onde serão comparados os incentivos percebidos.

A empresa "A" é beneficiária de incentivos fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), sob duas modalidades, correspondente as atividades desenvolvidas no Ceará, sendo um dos benefícios o denominado PROVIN que consiste no diferimento correspondente a 81% (oitenta e um por cento) do montante do ICMS efetivamente recolhido, incidente sobre a produção própria de calçados.

Do valor de cada parcela do benefício, o equivalente 1% (um por cento) será pago em parcela única no último dia do mês de vencimento, decorridos 60 (sessenta) meses mediante correção do valor, desde o desembolso até o vencimento mediante atualização monetária dos valores através do indexador denominado Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

Igualmente no Estado do Ceará, a empresa é beneficiária de outro programa de incentivos fiscais destinados às atividades industriais, o Programa de Incentivo às Atividades Portuárias e Industriais (PROAPI), constituindo no financiamento para empresas exportadoras, cujas atividades sejam preponderantemente de indústria calçadista, recursos oriundos do retorno de operações do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), enquanto não transferidos à conta do Tesouro do Estado. Em síntese benefício financeiro.

Para custear estas operações a empresa usufrui de incentivos fiscais, relativos as suas atividades desenvolvidas no Estado do Ceará, tendo como fonte de financiamentos recursos obtidos através do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), através de agente financeiro local. Os financiamentos tomam por base o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), devido no sistema PROVIN e pelos produtos exportados no PROAPI, ambas modalidades que tomam por base as vendas realizadas internamente, bem como as exportações realizadas, apuradas mensalmente. Estes financiamentos deverão ser pagos no prazo de 36 (trinta e seis) a 60 (sessenta) meses após sua liberação<sup>74</sup>.

Necessário ser registrado, que os financiamentos no âmbito do programa denominado PROAPI, são concedidos com base em 11% (onze por cento) do valor FOB exportado, tendo prazo de 60 (sessenta) meses para pagar, com juros fixados pela Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), que se revela um índice de correção monetária abaixo do utilizado para corrigir o crédito tributário inadimplido com os seus credores, como é o caso da União cujo indexador é o serviços de liquidação e custódia (SELIC), composto de várias moedas e instrumentos utilizados para aferir a inflação<sup>75</sup>.

Importante atentar para a modalidade de liquidação do financiamento, visto que a empresa beneficiária paga 10% (dez por cento) do montante do saldo devedor do financiamento, sendo os restantes 90% (noventa por cento) abonados,

---

<sup>74</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>75</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

representando um incentivo líquido de 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento) do valor exportado se transformando em uma receita expressiva<sup>76</sup>.

O fato da empresa estar instalada em região incentivada lhe propicia um resultado adicional que comporá seu lucro, além dos incentivos concedidos diretamente pelo Estado federado.

O demonstrativo abaixo, apresenta dados reveladores da importância dos incentivos fiscais para manutenção das atividades das empresas, em especial desta integrante do presente estudo, denominada empresa "A", cujos dados são objeto de análise devendo-se voltar as atenções para os seguintes dados:

Tabela 1 - Incentivos no Estado do Ceará

<u>UNIDADE INDUSTRIAL</u>	<u>PROGRAMA DE INCENTIVO</u>	<u>VALOR 2015/2014</u>
Sobral - CE	PROAPI-EXPORTAÇÃO	195.589 194.711

Fonte: Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários<sup>77</sup>

À empresa é restituído 81% (oitenta e um por cento) dos impostos a pagar correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), gerados no Estado do Ceará, nas seguintes modalidades:

Tabela 2 - Outros incentivos no Estado do Ceará

<u>UNIDADE INDUSTRIAL</u>	<u>PERCENTUAL DE INCENTIVO</u>
Sobral	PROVIN-ICMS 81%
Crato	PROVIN-ICMS 81%
Fortaleza	PROVIN-ICMS 81%

Fonte: Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários<sup>78</sup>

O montante recebido, fixado em percentual se revela de altíssimo significado, por propiciar a realização e continuidade de investimentos, especialmente em

<sup>76</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>77</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>78</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

tecnologia, bem como permite a expansão das exportações, havendo coincidência entre recebimentos e desembolsos.

Esta empresa mantém unidades industriais na Bahia, sendo igualmente contemplada com incentivos fiscais sob duas modalidades: PROCOMEX e PROBAHIA.

Neste Estado os incentivos são recebidos através de empresa controlada percebendo crédito fiscal de Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) em 90% (noventa por cento) do imposto incidente nas operações de saídas de calçados e seu diferimento do imposto pago relativo ao diferencial de alíquota pela aquisição de imobilizado, bem como nas importações, postergando seu pagamento para quando se concretizar as saídas das mercadorias<sup>79</sup>s.

## **6.2 Impacto no Demonstrativo de Resultados das Empresas Analisadas, em Caso de Eliminação dos Incentivos Fiscais e Financeiros Fiscais do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**

Primeiramente será analisado esse impacto em empresa de grande porte beneficiária do incentivo fiscal, denominada empresa "A".

O Estado do Ceará mantém um programa de incentivos denominado Provin– Programa de Incentivo ao fundo de desenvolvimento industrial, consistente no diferimento correspondente a 81% (oitenta e um por cento) do montante do ICMS efetivamente recolhido, incidente sobre o faturamento da empresa<sup>80</sup>.

Do valor de cada parcela do benefício, o equivalente a 1% (hum por cento) será pago em parcela única, após 60 (sessenta) meses, isto é, haverá carência por todo este período, o que permite que estes valores integrem o capital de giro da empresa, sendo este crédito tributário a ser pago, objeto de atualização pela Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)<sup>81</sup>.

---

<sup>79</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>80</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>81</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

Igualmente no Estado do Ceará existe a modalidade de incentivo fiscal denominado Programa de Incentivos às atividades portuárias e industriais (PROAPI) do Ceará. Este programa de incentivos é instituído através de ato expedido pela Secretaria Estadual da Fazenda, após aprovação do projeto industrial e econômico financeiro, apresentado pela empresa que pretende se instalar naquele local, por esta razão a realocização se revela um ponto importante para decisão empresarial, tendo por base a infraestrutura ofertada e disponível no local de implantação do projeto industrial.

Estes incentivos são destinados às empresas industriais predominantemente exportadoras do segmento coureiro calçadista e correlatos.

O montante de incentivos fiscais recebidos correspondente a rubrica do PROAPI-exportação no Estado do Ceará se revela significativo integrando sua receita líquida em aproximadamente R\$ 200 milhões em 2014 e 2015<sup>82</sup>.

Visando demonstrar a importância dos incentivos fiscais para manutenção das atividades da empresa, como acima indicado, o formulário de referência, documento público apresentado à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pelas empresas de capital aberto, onde constam as informações econômico financeiras, registra no ativo R\$ 89.231.000,00 (oitenta e nove milhões duzentos e trinta e um mil reais) a ser recebido de incentivos do PROAPI<sup>83</sup>.

A parcela incentivada cujo valor está referido no item anterior, bem como o montante de títulos a receber, equivale no ano de 2015 a 11,6% (onze inteiros e seis décimos por cento) da receita da companhia indicando não ser possível de forma abrupta eliminar estes benefícios, como será comprovado na elaboração de novo demonstrativo que impactará diretamente no lucro<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>83</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>84</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

Continuando no exame dos incentivos fiscais e suas repercussões nos resultados da empresa, passa-se a examinar os incentivos fiscais concedidos pelo Estado da Bahia<sup>85</sup>.

Os valores acima informados, bem como os percentuais obtidos em decorrência da análise dos valores recebidos, são originários do relatório anualmente apresentado pelas empresas de capital aberto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), denominado formulário de referência, onde as empresas prestam contas ao órgão regulador do mercado de capitais, quanto as atividades desenvolvidas, bem como apresentam um panorama geral da gestão desenvolvida, no encerramento do exercício.

O Estado da Bahia mantém, o Programa de Incentivo ao Comércio Exterior (PROCOMEX), que juntamente com os demais programas de incentivos ofertados por aquele estado federado, tem por finalidade incentivar empresas cujas atividades estão voltadas ao comércio exterior, propiciando que a concessão destes benefícios sejam carreadas divisas aos cofres da União, e, por consequência dos Estados federados.

O programa de incentivo ao comércio exterior, que contempla duas modalidades, são as exportações diretamente realizadas pelas empresas, bem como os impostos incidentes sobre a importação de insumos destinados à industrialização pelas empresas localizadas no Estado.

Os benefícios são recebidos igualmente por empresas controladas, como se verifica com a empresa X Calçados Ltda., detentora de crédito originário de incentivos do ICMS da ordem de 11% (onze por cento) do valor FOB das exportações de calçados, montante que igualmente será agregado ao resultado da controladora<sup>86</sup>.

O Estado da Bahia mantém o incentivo denominado PROBAHIA, cuja finalidade é promover a diversificação de atividades através da transformação de processos industriais. Em síntese o objetivo é incentivar a área de tecnologia.

Igualmente na controlada no exercício de 2015, houve registro no resultado de R\$ 176.000.000,00 (cento e setenta e seis milhões), o que mais uma vez demonstra

---

<sup>85</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>86</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

ser o incentivo fiscal do ICMS componente determinante na formação do resultado da empresa<sup>87</sup>.

Mantida a vigência dos incentivos fiscais do ICMS para o ano de 2016, os programas de incentivos fiscais continuaram a propiciar receitas que se fizeram presentes no resultado do respectivo exercício como será adiante comprovado.

Do valor de cada parcela do benefício fiscal recebido, o montante que será pago equivale a 1% (um por cento) em parcela única, com carência de 60 (sessenta) meses, corrigidos pela Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

Estes programas de incentivos fiscais, tem se revelado significativos em termos de receitas agregadas ao resultado das empresas localizadas nos Estados do Nordeste, especialmente na Bahia e Ceará, contribuindo em cada exercício com montantes significativos que passam a integrar o resultado.

No exercício de 2016, igualmente se encontram mantidos os incentivos fiscais através das modalidades de incentivo ao comércio exterior, para as empresas integrantes do segmento coureiro calçadista, sendo o benefício canalizado através de sua controlada, que no exercício em comento, agregou aos resultados do conglomerado de empresas mais de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

À medida que são examinados os montantes recebidos a título de incentivos fiscais do ICMS fica registrada sua importância para continuidade das atividades das empresas, nas respectivas localidades.

Logo as atividades desenvolvidas pela empresa analisada, não poderá prescindir do recebimento e manutenção destes créditos sob pena de perder competitividade.

Dando continuidade ao exame da concessão de incentivos fiscais do ICMS às empresas localizadas na região nordeste passa-se ao exame do recebimento deste apoio financeiro do Estado de Sergipe.

O objetivo em comparar os benefícios concedidos à uma sociedade empresária de capital aberto, e uma média empresa com atividade no mesmo ramo, igualmente localizadas na região nordeste, cujas ações não são negociadas em bolsa de valores, demonstrará que guardadas as proporções quanto ao exame dos valores relativos

---

<sup>87</sup> BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

recebidos a título de incentivos, estão incorporados na sustentação das atividades desta empresa, como será verificado.

### **6.3 Incentivos Fiscais Concedidos à Sociedade Empresária Situada no Estado de Sergipe**

Os dados da empresa “B” ora analisada, embora de menor porte como anteriormente assinalado, examinando-se os valores recebidos em 2015 e 2016, conclui-se que estes créditos diante de sua importância, estão incorporados à manutenção de suas atividades, como pode ser comprovado pela comparação do recebimento dos valores dos incentivos fiscais correlacionando com a receita bruta.

Tabela 3 - Incentivos fiscais do Estado do Sergipe

	2015	2016
Incentivos ICMS	5.620	6.161
Receita bruta	148.597	148.715

Fonte: Demonstrativos financeiros fornecidos pela empresa Y Calçados Ltda.<sup>88</sup>

Efetando-se comparativo entre as modalidades de incentivos concedidos pelos Estados da Bahia e do Ceará, componentes de mais de uma rubrica como restou demonstrado, o incentivo concedido pelo Estado de Sergipe em única modalidade, os valores recebidos se revelam vitais para manutenção das operações das mesmas, em maior ou menor grau, não podendo prescindir destes benefícios.

De antemão pode-se afirmar que as receitas decorrentes dos incentivos fiscais do ICMS, estão incorporados aos resultados das empresas, não podendo serem excluídos de maneira abrupta, da composição de seus resultados.

Visando demonstrar o reflexo quantitativo e a dimensão da representatividade dos incentivos fiscais do ICMS nos resultados das empresas analisadas, abaixo é apresentado comparativo o qual registra a dimensão e importância dos incentivos recebidos:

<sup>88</sup> Demonstrativos financeiros fornecidos pela empresa Y Calçados Ltda.

Tabela 4 - Comparativos de incentivos fiscais

EMPRESA "A" – SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL ABERTO		
Bahia e Ceará		
	2015	2016
Receita bruta	2.587.097	2.447.200
IF Proapi/Procomex	61.885	52.802
IF ICMS	133.704	136.028
EMPRESA - B - SOCIEDADE EMPRESÁRIA		
Sergipe		
	2015	2016
Receita Bruta	148.597	148.715
IF – ICMS	5.620	6.161

Fonte: Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários<sup>89</sup>

Nos exercícios analisados, ou seja, 2015 e 2016, tanto para empresa "A" de capital aberto, quanto para a média empresa "B" sociedade empresária, em valores absolutos suas vendas se mantiveram com seus valores inalterados, se revelando significativos, inclusive proporcionalmente os montantes auferidos a título de incentivos fiscais e financeiros-fiscais.

Examinando-se a situação econômica das duas empresas, cada uma dentro de sua realidade em razão de seu porte, ficou evidenciado que não poderão ser extintos estes benefícios fiscais, necessitando de uma regra de transição, no sentido de ser evitada uma saída traumática para as empresas beneficiadas, evitando-se perdas que possam comprometer a continuidade de suas atividades.

É o que será visto a seguir.

#### 6.4 A Solução Jurídica Possível

A solução jurídica deverá ser amparada na legalidade, ter seu nascedouro no parlamento, embora a incursão no campo econômico, a solução para um encaminhamento razoável evitando traumas quanto a continuidade das atividades das

<sup>89</sup> COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

empresas, estas deverão se originar no campo jurídico, além de atentar para a segurança jurídica.

Nesta linha, após longo período de discussão e tramitação no Congresso Nacional, foi aprovada a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, que institui regime de transição para coibir a continuidade da guerra fiscal, matéria objeto deste estudo.

Esta lei complementar se originou do Projeto de Lei nº 130/2014, apresentado ao Senado Federal pela Senadora Lúcia Vânia<sup>90</sup> do Estado de Goiás, tendo por finalidade solucionar o problema da guerra fiscal que se arrasta há décadas, havendo a necessidade de por termo nesta contenda que além de guerra fiscal, se transformou em guerra judicial, em decorrência da permanente discussão das concessões de incentivos fiscais em desacordo com as determinações insertas na Constituição Federal, bem como na Lei Complementar nº 24/75.

O projeto de lei do Senado Federal, se encontra ementado nos seguintes termos:

Convalida os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concede remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).<sup>91</sup>

A ementa da lei recentemente promulgada, tem por objetivo regularizar o passado, bem como delinear o tratamento futuro quanto a concessão de incentivos fiscais *lato sensu*, estando sua ementa redigida nos seguintes termos:

Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XI do §2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das

---

<sup>90</sup> BRASIL. Senado Federal. **Projeto de lei do Senado nº 130, de 2014 (complementar) - AGENDA BRASIL 2015**. Autoria Senadora Lúcia Vânia et al. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>91</sup> BRASIL. Senado Federal. **Projeto de lei do Senado nº 130, de 2014 (complementar) - AGENDA BRASIL 2015**. Autoria Senadora Lúcia Vânia et al. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais, e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.<sup>92</sup>

Pelo exame da ementa, constata-se o objetivo do legislador em buscar o realinhamento do pacto federativo, ao remir créditos tributários concedidos em desacordo com a determinação constitucional, bem como propor uma nova forma de sua instituição as quais deverão ser observadas pelas unidades federadas.

Referida lei tem por objetivo instituir normas de transparência quando da concessão de incentivos e benefícios fiscais, identificando atos normativos bem como os beneficiários de tais favores fiscais.

Instituiu penalidade revogando a concessão de benefícios concedidos em desacordo com as determinações insertas nesta lei. Este ponto se revela importante, para afastar a reincidência de concessões de benefícios e incentivos fiscais em desacordo com a lei.

As empresas detentoras destes incentivos devem permanecer atentas quanto as consequências que poderão resultar destes favores que se revelam em montantes significativos, especialmente sob o prisma da concorrência visto que tais benefícios poderão gerar um desequilíbrio concorrencial entre os beneficiados e as demais empresas.

Tendo por finalidade afastar este desequilíbrio da concorrência, no próximo item será examinado o papel do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

## **6.5 Atuação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica como Órgão Regulador da Concorrência**

Dada a amplitude dos incentivos, sua concessão poderá ser examinada mais a miúdo não exclusivamente pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), mas pelo órgão encarregado da defesa da concorrência que é Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), como será desenvolvido abaixo.

Embora se revelem louváveis os propósitos previstos na Lei Complementar nº 24/75, bem como sua validação pela Lei Complementar nº 160/17, cujo inteiro teor se

---

<sup>92</sup> BRASIL. Senado Federal. **Lei complementar 160/2017**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=17745016&id=17745021&idBinario=17745025&mime=application/rtf>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

encontra disponível no sítio do Palácio do Planalto – [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br) sendo este endereço eletrônico o repositório oficial de todas as leis e demais atos normativos integrantes do sistema legal brasileiro.

Quanto aos incentivos fiscais concedidos em desacordo com a lei originária, as concessões de tais benefícios causam impacto em âmbito concorrencial, o que certamente desestabiliza o sistema de preços entre as empresas que atuam no mesmo segmento econômico, tendo sido objeto de consulta perante o órgão regulador da concorrência, Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), tema sob o qual passará ser examinada a concessão de incentivos fiscais.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais, como tem acontecido nos países integrantes da União Europeia, tem se revelado em permanente conflito, entre os beneficiários e aqueles contribuintes não contemplados por este tipo de favor fiscal.

Paras exemplificar a magnitude deste problema no espaço europeu, a Comissão Europeia<sup>93</sup> terminantemente tem se manifestado contrária a concessão de benefícios e incentivos fiscais, ao desamparo das normas expedidas por este órgão, tendo a Itália se posicionado contra referida concessão de benefícios ao arripio da lei, como pode ser comprovado nos seguintes termos:

Aiuto di Stato: l'Irlanda há concesso ad Apple vantaggi fiscali ilegal per um totale di 13 miliardi di EUR.

La Commissione europea há concluso que l'Irlanda há concesso ad Apple vantaggi fiscali indebiti per um totale di 13 miliardi di EUR. Tale trattamento é illegale ai sensi delle norme EU sugli aiuti di Stato poiché há permesso ad Apple di versare molte meno imposte de altr imprese. L'Irlanda deve ora recuperare l'aiuto illegale.<sup>94</sup>

Nesta linha de inquietação por parte das empresas que não se revelam beneficiárias destes incentivos fiscais, ou financeiros-fiscais tomaram iniciativa de formular consulta perante o Conselho Administrativo de Defesa Econômica, especialmente apresentado por entidade empresarial denominada Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), no sentido de questionar o alcance e as repercussões da concessão de tais benefícios no âmbito concorrencial.

---

<sup>93</sup> EUROPEAN COMMISSION. Bruxelas, 2016. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/index_en.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>94</sup> EUROPEAN COMMISSION. Bruxelas, 2016. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/index_en.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

Para provocar a manifestação do órgão regulador da defesa da concorrência, a entidade protocolou a Consulta nº 038/99, que em síntese externa sua preocupação quanto ao descumprimento dos princípios da ordem econômica, previsto no art. 170 da Constituição Federal, o qual assegura a livre concorrência prevista no inciso IV, sendo que a concessão de incentivos e benefícios fiscais como tem sido praticado, além de afetar a concorrência, infringe o disposto no art. 174 da Constituição da República, comprometendo o planejamento nacional equilibrado.

Ponto central apresentado na consulta pelo PNBE, está no fato das empresas beneficiadas serem detentoras de uma vantagem artificial em comparação com seus concorrentes que terão que suportar seus custos em sua integralidade através da utilização de recursos financeiros próprios, por não dispor dos mesmos benefícios.

Como anteriormente referido, a consulente PNBE invoca em seu pleito no sentido de fundamentar seu questionamento, a vedação inserta no art. 92 do Tratado de Roma, instituidor da União Europeia, o qual veda a concessão de incentivos e benefícios fiscais, como pode ser comprovado pelo exame do referido artigo a seguir reproduzido:

Art. 92 Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados Membros, os subsídios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.<sup>95</sup>

O Tratado de Roma que deu formatação jurídica à União Europeia, tem por finalidade fixar tratamento harmônico entre os países que a integram, afastando privilégios quem pode seguramente redundar em benefícios de um Estado em detrimento de outro.

Comparando-se com a situação em estudo, no Brasil os Estados federados concedem incentivos e benefícios fiscais, ao arpejo das determinações previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar que regem a matéria, criando este ambiente conflagrado de guerra fiscal, situação que o artigo do Tratado de Roma acima transcrito buscou afastar.

---

<sup>95</sup> UNIÃO EUROPÉIA. **Tratado de Roma**. [S.l.], 25 mar. 1957. Disponível em: <[https://europa.eu/european-union/law/treaties\\_pt](https://europa.eu/european-union/law/treaties_pt)> Acesso em: 26 jan. 2018.

No que se refere ao fundamento utilizado pela consulta realizada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais, esta entidade buscou amparo no artigo 92 do Tratado de Roma para embasar seu pedido de exame quanto aos incentivos fiscais indiscriminadamente concedidos no Brasil, por gerar prejuízos à concorrência, prática igualmente vedada pelo Tratado Europeu.

Para responder a consulta formulada pelo PNBE o voto adentra ao campo da economia ao se embasar em publicação veiculada pelo Instituto de Economia da Unicamp<sup>96</sup>, que trata da neutralidade e eficiência econômica, como pode ser examinada pela transcrição abaixo: “O sistema tributário pode se tornar um elemento condicionador da evolução da estrutura industrial. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário se transforma num fator determinante da alocação de recursos na economia”.

O sistema tributário influencia diretamente a economia, em maior ou menor grau, em função da carga tributária à qual se encontra sujeita, atraindo ou afugentando investimentos. Neste espaço se instala a guerra fiscal, que, no afã de atrair investimentos, concede atraentes benefícios fiscais financeiros, desajustando a concorrência.

Esta preocupação quanto ao domínio de mercado, pode ser facilmente constatada ao serem examinados os resultados e o volume de vendas da empresa de capital aberto objeto da comparação neste estudo, cujos produtos não sofrem concorrência em seu segmento econômico, dada sua escala de produção, bem como o montante de incentivos fiscais e financeiros-fiscais, anualmente auferidos, o que tende a gerar concorrência imperfeita, por lhe propiciar condições de funcionamento significativamente mais favorecidos, acarretando vantagens em relação às demais empresas concorrentes no mesmo segmento mercadológico.

A discussão sobre a guerra fiscal, bem como a concessão de incentivos fiscais e financeiros-fiscais se revela recorrente, existindo previsão quanto as modalidades de controle e sua concessão, quando da formação da União Europeia, e, por consequência do amplo mercado que passou a existir, se revela recorrente, existindo a previsão quanto as modalidades de controle e sua concessão, de tais benefícios, tendo por finalidade coibir práticas concorrenciais desleais, contrariando a previsão fixada no Tratado, cujo artigo foi reproduzido no item anterior.

---

<sup>96</sup> BIASOTO JUNIOR, Geraldo. **Tributação, princípios e tendências recentes**. Campinas: UNICAMP, nov. 1993. (Textos para discussão, n. 31).

Posteriormente, com a instituição do Tratado de Maastrich, cuja finalidade é a promoção do progresso econômico e social, é que restou invocado os dispores do art. 92 do Tratado de Roma, no capítulo que trata sobre as regras da concorrência a qual declara ilegais quaisquer formas de auxílios estatais, por parte dos Estados Membros.

O Tratado de Maastrich guarda pertinência com a previsão inserida na Constituição Federal, que assegura a livre iniciativa bem como a livre concorrência, tendo por finalidade afastar situações de desajustes na economia, em razão da concessão de incentivos fiscais, gerando concorrência imperfeita.

Comparando-se a formação de Estados entre União Europeia e Brasil, merece ser examinada a fundamentação do voto, registrada a fls. 507 do processo de consulta nº 0038/99, pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica, nos seguintes termos:

[...]

Clara, então, é a vinculação de causa e efeito reconhecida pelo legislador europeu entre auxílio estatal e potencial dano à concorrência, chegando à vedação daqueles danos 'independente de forma que assumem'. Aliás, conforme a 'Explicação das regras aplicáveis aos auxílios estatais', publicada pela Comissão Europeia, 'tal definição abrange, portanto, tanto a atribuição de recursos a uma empresa, como qualquer diminuição dos encargos que tal empresa deveria normalmente suportar, permitindo-lhe realizar uma economia.<sup>97</sup>

O voto prolatado na consulta apresentada pelo PNBE, se manifesta sobre um ponto de capital importância no que se refere a regulação da concorrência, o que acaba desajustando o mercado, podendo ser comprovado por excerto do voto a fls. 509, cuja redação é a seguinte:

Do exposto sobre a experiência europeia e norte americana, não resta dúvida de que tais jurisdições, assim como na posição exposta nesta consulta, também consideram que a concessão de incentivos fiscais e financeiro-fiscais por parte de Estados membros de uma Federação ou por parte de países em um mercado único pode afetar as relações

---

<sup>97</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consultante: Pensamento Nacional das Bases Empresariais. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/>> Acesso em: 26 jan. 2018.

de concorrência e diminuir os efeitos benéficos que decorrem do adequado funcionamento do mercado.<sup>98</sup>

A resposta à consulta se ampara nos pontos principais no Tratado de Roma, por ser este o único instrumento de comparação dada as peculiaridades da União Europeia e do Brasil, em razão de sua organização em forma de Estado federado, bem como estar sendo enfrentado um tema objeto de discussão há meio século, estando a matéria legislada no Tratado de Roma, que fixou limites à concessão de incentivos e benefícios fiscais especificamente quanto ao art. 95 do Tratado que em sua essência afasta tributação indireta sobre mercadorias de outros Estados-Membros.

Para reforçar sua decisão registrada a fls. 511, a consulta se ampara em doutrinadores ingleses – Bellamy e Child<sup>99</sup> nos seguintes termos:

Para Bellamy e Child, tal artigo ratifica a importância da existência de um sistema tributário concorrencialmente neutro para a efetiva construção de um mercado único e integrado e declara que a concessão de incentivos fiscais ou financeiros-fiscais que discriminem entre produtos ou serviços de Estados Membros é frontalmente contrária à normativa comunitária europeia. Mais importante, tais autores salientam também que o artigo 95, além de proibir a tributação de natureza discriminatória, possui 'efeito direto', devendo ser aplicado diretamente pelos Estados Membros e podendo ter seu cumprimento exigido em qualquer instância judiciária nacional.

A legislação aplicável ao imposto sobre o consumo no Brasil à espécie mais significativa em termos de arrecadação que é o ICMS, pode a grosso modo ser comparada ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA) existente na União Europeia, o que levou o Conselho Administrativo de Defesa Econômica a formular a resposta utilizando como paradigma referida legislação.

Embora a normatização básica sobre a concessão de benefícios fiscais, especialmente do ICMS seja a Lei Complementar nº 24/75, que se encontra em vigência há mais de quarenta anos, o Tratado de Roma vige há seis décadas, sendo

---

<sup>98</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/>> Acesso em: 26 jan. 2018.

<sup>99</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/>> Acesso em: 26 jan. 2018.

aplicável em outro contexto, mas enfrentando problemas similares aos aqui examinados.

Por estes motivos a consulta tomou como parâmetro a legislação da União Europeia inserta no Tratado de Roma, tendo presente que os Estados-Membros sempre concederão mais benefícios do que os atos normativos permitem, convergindo para a (re) alimentação da guerra fiscal.

A consulta respondida pelo CADE, embora sendo uma Autarquia estranha a área tributária, tem por finalidade a defesa da concorrência, sendo por esta razão o Conselho Administrativo de Defesa Econômica, vinculado ao Ministério da Justiça, o qual atacou o ponto o nevrálgico que se revela recorrente na discussão deste tema, qual seja a concessão de benefícios fiscais desrespeitando as previsões legais.

A princípio pode parecer inadequada a ingerência de autarquia de defesa da concorrência em matéria tributária, mas como se verificará esta preocupação tem sido objeto de manifestação pela doutrina em artigo elaborado por José Luís Andrea Júnior, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Maria de Fátima Ribeiro<sup>100</sup> que enfocam o parecer exarado sobre a consulta nº 0038/99, cujo entendimento é abaixo transcrito:

Analisando as funções do CADE em conjunto com a prática da chamada Guerra Fiscal, temos que a autarquia possui competência para reprimir as condutas decorrentes dos incentivos fiscais que lesionam a livre concorrência e livre iniciativa.

Ocorre que, apesar de ser competente o CADE não se posicionou, até o momento, julgando algum ato decorrente da guerra fiscal que lesionou (ou possa lesionar) a livre concorrência. Se restringindo, somente, na emissão do parecer da Consulta nº 0038/99.

Dos fundamentos utilizados para resposta à consulta formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais, correspondente aos prejuízos gerados à concorrência, deve ser destacada manifestação registrada no item “3 - a - f”, fls. 522, onde ficou demonstrado que a guerra fiscal sob o prisma da concorrência se revela altamente prejudicial, desarmonizando o sistema econômico, sendo os seguintes fundamentos:

[...]

3) Esse brutal favorecimento desnivela o campo em que se desenrola a dinâmica econômica, gerando diversos efeitos para a concorrência e o bem-estar da coletividade, entre os quais:

---

<sup>100</sup> RIBEIRO. Maria Fátima de (Coord.). Atuação do CADE no controle da guerra fiscal. **Revista de Direito Econômico, Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 194, jan./abr. 2017.

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção e inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam 'predatoriamente' eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimento tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento.<sup>101</sup>

Os itens elencados na resposta à consulta, tem por finalidade demonstrar que os tributos são o preço que se paga por uma sociedade civilizada, que implicam na renúncia de uma parcela da propriedade individual em favor do Estado para que ele possa fazer frente aos dispêndios para assegurar as garantias das liberdades e direitos fundamentais, e os valores desembolsados pela existência do Estado.

Não existe sociedade sem Estado, nem Estado desprovido de arrecadação tributária, logo todos deverão contribuir para que possa existir uma sociedade provida de civilidade.

A empresa se revela um fenômeno econômico, que compreende a organização dos denominados fatores de produção: natureza, capital, trabalho e tecnologia, voltada para obtenção de lucro que remunere e mantenha a organização em atividade.

Por certo que a administração da incidência dos tributos sobre as receitas e os lucros da atividade empresarial, representa fator determinante na formação de preço dos produtos e serviços ao consumidor, até porque, toda a receita obtida através da atividade empresarial terá que ser suficiente para gerar lucros e remunerar o Estado, a própria empresa e seus integrantes.

Assim sendo, quando da concessão de incentivos e benefícios fiscais, se faz presente a negação da livre concorrência temas abordados nos itens acima

---

<sup>101</sup> RIBEIRO. Maria Fátima de (Coord.). Atuação do CADE no controle da guerra fiscal. **Revista de Direito Econômico, Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 194, jan./abr. 2017.

enumerados à resposta da consulta formulado ao órgão regulador da concorrência, ou seja, ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema objeto da dissertação – Guerra Fiscal entre os Estados Federados, se origina da ausência de mecanismos que visam coibir a concessão desenfreada de incentivos e benefícios fiscais, desrespeitando a norma máxima da nação, que é a Constituição Federal, bem como a Lei Complementar nº 24/75, cujo objetivo é a manutenção da coesão entre os Estados, e, por consequência da federação, no sentido de evitar a deslocalização de empresas, como tem ocorrido com frequência, motivado por estas decisões.

Embora inserida na Constituição da República esta previsão, os Estados federados no exercício de sua competência e autonomia, passaram a utiliza-las em seu desfavor, por conceder tais benefícios de maneira ilimitada ocasionando distorções em âmbito jurídico e financeiro.

Diversas foram as tentativas de coibir esta prática, mas não se concretizaram, em razão do uso excessivo da autonomia federativa, por parte dos Estados, o que gerou a denominada Guerra Judicial, sendo transferido o foro desta discussão para o Supremo Tribunal Federal, em razão do ajuizamento de dezenas de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, buscando uma solução de respeito à Constituição Federal, decisão esta que deveria ser de iniciativa do Poder Legislativo.

Por não ter sido encontrada solução pelos caminhos anteriormente referidos, entidade empresarial buscou resolver a controvérsia através de formulação de consulta à autarquia encarregada de regular as atividades concorrenciais – Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, buscando exame da matéria sob o enfoque da concorrência, dada a significativa diferença de preços praticada entre os contribuintes beneficiados com incentivos e benefícios fiscais e aqueles que não se encontravam sob a mesma condição.

Após amplo período de discussão deste problema perante o Poder Judiciário, leia-se Supremo Tribunal Federal, a discussão quanto a concessão de incentivos e benefícios fiscais retomou seu caminho no Senado Federal, através de Projeto de Lei, que após longa discussão foi convertido na Lei Complementar nº 160/2017, a qual novamente outorga poderes ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, para reiniciar discussão sobre a matéria no sentido de encontrar uma solução em respeito à Constituição Federal, bem como restaurar a segurança jurídica para os

contribuintes, que se encontram na situação de indefinição quanto a continuidade de suas atividades, por ter recebido benefícios fiscais.

Para implementação das disposições constantes da Lei Complementar nº 160/2017, foi promulgado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, o Convenio nº 190/2017, o qual fixou um cronograma para convalidação dos benefícios concedidos ilegalmente pelos Estados, isto é, sem autorização unânime do Conselho, devendo ser atendidos prazo fixados mediante o seguinte cronograma:

18.12.2017 – publicação do Convenio nº 190/2017;

29.03.2018 – prazo para publicação da relação de atos normativos vigentes em 08 de agosto de 2017;

29.06.2018 – prazo concedido aos Estados para depósito perante o CONFAZ, dos atos concessivos em vigência;

30.09.2018 – prazo para publicação da relação de atos normativos não vigentes em 08 de agosto de 2017;

29.12.2018 – prazo para depósito no CONFAZ dos atos concessivos revogados;

O cronograma acima se revela uma tentativa de encontrar uma saída que não seja traumática para as empresas que confiaram nos Estados, isto é, ao contratar e direcionar seus investimentos para determinado Estado federado o fizeram amparados no elemento confiança e boa-fé, visto que uma decisão intempestiva e de forma abrupta, determinando a cessação destes benefícios, geraria um caos pior do que atualmente se encontra esse tema.

As pesquisas realizadas nas empresas analisadas, demonstram cabalmente a importância dos incentivos fiscais na composição do resultado das empresas, especialmente na de capital aberto, onde a média de recebimento de tais valores é de ordem de R\$ 60 milhões por ano.

Visando comprovar a importância dos incentivos fiscais na formação do resultado das empresas, reportagem inserida no jornal Valor Econômico do dia 30 de abril passado, em entrevista do diretor da empresa de capital aberto, objeto do estudo, registra ter havido queda de 9,2% (nove inteiros e dois centésimos por cento) no lucro líquido da empresa, em razão da perda de incentivos fiscais para exportação, por ter

deixado de existir o programa denominado Proapi no mês de março passado, o que impactou negativa no resultado da empresa<sup>102</sup>.

Neste momento, há que ser organizado o desembarque do sistema atual, cujos benefícios não foram aprovados na época de suas concessões, conforme determinam a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 24/75, para evitar-se prejuízos incalculáveis.

---

<sup>102</sup> BOUÇAS, Cibelle. Dólar a R\$ 3,50 ajuda, diz Grendene. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, abril 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/5491553/dolar-r-350-ajuda-diz-grendene>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Guerra fiscal do ICMS: organizar o desembarque. **RDIET**, Brasília, DF, v. 12, n. 1, jan./jun. 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/8236/5290>>. Acesso em: 26 jan. 2018.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: RT, 1971.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo, RT, 1968,
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações **Constitucionais ao poder de tributar**. Atualizadora Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1975.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: teoria e comentários**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1.
- BIASOTO JUNIOR, Geraldo. **Tributação, princípios e tendências recentes**. Campinas: UNICAMP, nov. 1993. (Textos para discussão, n. 31).
- BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- BOUÇAS, Cibelle. Dólar a R\$ 3,50 ajuda, diz Grendene. **Jornal Valor Econômico**, São Paulo, abril 2018. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/5491553/dolar-r-350-ajuda-diz-grendene>>. Acesso em: 30 abr. 2018.
- BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários (CVM). **Formulário de referência da Comissão de Valores Mobiliários**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Consulta nº 0038/99**. Consulente: Pensamento Nacional das Bases Empresariais. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/>> Acesso em: 26 jan. 2018.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

BRASIL. **Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm/](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm/)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de lei do Senado nº 130, de 2014 (complementar) - AGENDA BRASIL 2015**. Autoria Senadora Lúcia Vânia et al. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência em resp nº 1.517.492 - PR (2015/0041673-7)**. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Cotriguaçu Cooperativa Central Relator: Ministro Og Fernandes. Rel. p/ Acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Primeira Seção, Brasília, DF, julgado em 08 de nov. 2017, DJe 01/02/2018. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num\\_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em mandado de segurança nº 38.041 - MG (2012/0105358-8)**. Recorrente Cominas Comercial Minas de Baterias Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministra Eliana Calmon. R.P/Acórdão. Ministro: Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira seção, Brasília, DF, julgado em: 28 de agosto de 2013, dje 04/11/2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/arquivos/2015/1/art20150120-08.pdf/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso extraordinário 632.783 Rondônia**. Recorrente: D'grife Comércio de Importação e Exportação. Recorrido: Estado de Rondônia. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, julgado em 02 de fevereiro de 2012, acórdão eletrônico DJe-037 divulg 22-02-2012 public 23-02-2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629364/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-632783-ro-rondonia/inteiro-teor-311629374?ref=uris-tabs>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso extraordinário 776.594 RG**. Recorrente :TIM celular S/A. Recorrido: Diretor do Departamento de Tributação do Município de Estrela d'Oeste. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, julgado em 06 outubro de 2016, processo eletrônico dje-223 divulg 19-10-2016 -10-2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11888943>>. Acesso em: 18 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 429 Ceará**. Reqente: Governador do Estado do Ceará. Intimado: Assembléia legislativa do Estado do Ceará. Relator: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Porto Alegre, julgado em: 20 de agosto de 2014, acórdão eletrônico DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade ADI 84 MG**. Requerente: Governador do Estado de Minas Gerais. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relato: Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em; 27 de setembro de 1989. DJ 06-10-1995 PP-33126 Ement vol-01803-01 pp-00001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3936 MC**. Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Requeridos: Governador do Estado do Paraná. Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 19 de setembro de 2007. DJe-139 divulg 08-11-2007 public 09-11-2007 DJ 09-11-2007 PP-00030 ement vol-02297-02 PP-00215. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 3.796 Paraná**. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 08 de março de 2017. processo eletrônico DJe-168 divulg 31-07-2017 public 01-08-2017. Disponível em: <[file:///C:/Users/Favorites/Saved%20Games/Downloads/texto\\_312214691.pdf](file:///C:/Users/Favorites/Saved%20Games/Downloads/texto_312214691.pdf)>. Acesso em: 26 de janeiro de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. na medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade ADI 4.635 São Paulo**. Agravante: Governador do Estado de São Paulo. Agravado :Governador do Estado do Amazonas. Relator: Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em 11 de dezembro de 2014. processo eletrônico DJe-029 divulg 11-02-2015 public 12-02-2015. Disponível em: <[file:///C:/Users/Favorites/Saved%20Games/Downloads/texto\\_298492132%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Favorites/Saved%20Games/Downloads/texto_298492132%20(1).pdf)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 26 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário RE 582525 São Paulo**. Recorrentes: Santander SA. Recorrente: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Brasília, DF, julgado em: 09 de maio de 2013. Acórdão eletrônico repercussão geral - mérito DJe-026 DIVULG 06-02-2014 PUBLIC 07-02-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 789**. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, julgado em 26 de maio de 1994. DJ 19-12-1994 PP-35180 ement vol-01772-02 pp-00236.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, Jose Mauricio (Org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole 2004.

CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE Lobo Hilton. **Constituições do Brasil**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COELHO, Inocêncio Mártires. Evolução do constitucionalismo brasileiro pós-88. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentário à Constituição de 1988 – Sistema tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**. Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Estado federal e tributação das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes, 2015. v. 1.

EUROPEAN COMMISSION. Bruxelas, 2016. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/index_en.htm)>. Acesso em: 26 jan. 2018.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GOUVEIA, Carlos Marcelo; SIMÃO FILHO, Adalberto; MEDEIROS NETO, Elias Marques de. **Direito dos negócios aplicado**. São Paulo: Almedina Brasil, 2016. v. 3: Dos Direitos conexos.

HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Editora, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A guerra fiscal na visão de Alcides Jorge Costa e na minha. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução**. São Paulo: IASP, 2015. p. 145.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais de direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2012. v. 16.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 4. ed. Lisboa: Coimbra Editora Limitada, 1990. t. 1.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo fiscal**: competência concorrente e normas gerais de direito tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. Disponível em: <[www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

RIBEIRO, Maria Fátima de (Coord.). Atuação do CADE no controle da guerra fiscal. **Revista de Direito Econômico, Socioambiental**, Curitiba, v. 8, n. 1, jan./abr. 2017.

SILVA, da José Afonso. **Processo constitucional de formação das leis**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

UNIÃO EUROPÉIA. **Tratado de Roma**. [S.l.], 25 mar. 1957. Disponível em: <[https://europa.eu/european-union/law/treaties\\_pt](https://europa.eu/european-union/law/treaties_pt)> Acesso em: 26 jan. 2018.

## APÊNDICE A - COMPARATIVO STF

### SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AÇÕES DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

<b>ADIn nº/Estado</b>	<b>Data de ajuizamento</b>	<b>Fase atual</b>
429-CE	22.01.1991	11.11.2014
3421-PR	28.02.2005	02.08.2010
4635-SP	29.07.2011	11.02.2015
3936-AM	03.08.2007	19.02.2011
1179-SP	19.12.1994	19.02.2003
2377-MG	15.12.2000	28.11.2007
2155-SP	24.02.2000	19.02.2002
4276-MT	22.02.2009	29.09.2014
3312-MT	27.09.2004	27.03.2007
2548-SP	22.10.2001	22.08.2007
3674-RN	16.02.2006	19.08.2013
1247-PA	08.03.1995	16.09.2011
4152-SP	29.09.2008	29.11.2012
2549-DF	22.10.2001	17.10.2016
5210-BA	22.12.2014	11.03.2015
5214-ES	26.12.2014	11.03.2015
5212-SE	30.12.2014	03.02.2016
4635SP	29.07.2011	22.09.2015
4481-PR	03.11.2010	01.09.2015
3794-PR	08.09.2006	05.03.2015
2906-RJ	25.06.2003	30.08.2011
2376-RJ	15.12.2000	30.08.2011
3413-RJ	18.02.2005	28.05.2012
4457-PR	03.09.2010	15.08.2011
3803-PR	26.09.2006	14.10.2011
4052-SP	17.03.2008	17.09.2013
3702-ES	07.04.2006	14.10.2011
2352-ES	16.11.2000	30.08.2011
1308-RS	01.08.1995	30.06.2014
2823-MT	14.01.2003	29.11.2012

Fonte primária: Pesquisa realizada na página do Supremo Tribunal Federal sobre o ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidade, bem como o tempo de tramitação de seu ajuizamento e encerramento dos processos.

**ANEXO A - CONSULTA Nº 0038/99 CADE**

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA – CADE  
CONSULTA Nº 0038/99

CONSULENTE: Pensamento Nacional das Bases Empresariais – PNBE

REPRESENTANTES LEGAIS: Márcio Valente, Neissan Monadjem, Fernando de Oliveira Marques, Kurt Lenhard, Lívio Antônio Giosa, Gilberto Dib.

OBJETO DA CONSULTA: Aspectos concorrenciais da prática conhecida no Brasil como “Guerra Fiscal”.

## ANEXO B - DEMONSTRATIVO DE RENÚNCIA FISCAL

### Demonstrativo da renúncia fiscal pelos Estados entre 2016 e 2018

UF	Receita Total Corrente Estimada			Renúncia Estimada			Potencial de Incremento de Receita			Perda Relativa de Receita		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
BA	42.674.101	43.596.422	45.951.222	3.322	3.434	3.549	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
PE	29.394.413	30.628.850	31.617.102	262.345	262.664	262.984	0,9%	0,9%	0,8%	-0,9%	-0,9%	-0,8%
MA	14.794.447	15.708.854	16.680.354	284.800	300.700	317.500	1,9%	1,9%	1,9%	-1,9%	-1,9%	-1,9%
TO	10.136.271	11.235.818	11.697.295	208.529	222.928	237.334	2,1%	2,0%	2,0%	-2,0%	-1,9%	-2,0%
RR	3.068.843	3.345.201	3.579.633	64.536	70.646	76.139	2,1%	2,1%	2,1%	-2,1%	-2,1%	-2,1%
RN	12.532.355	13.292.818	13.979.225	429.398	463.518	500.350	3,4%	3,5%	3,6%	-3,3%	-3,4%	-3,5%
PI	9.113.356	9.704.403	10.384.487	376.187	401.226	429.344	4,1%	4,1%	4,1%	-4,0%	-4,0%	-4,0%
CE	22.616.336	24.053.898	25.251.397	1.047.062	1.099.415	1.154.386	4,6%	4,6%	4,6%	-4,4%	-4,4%	-4,4%
DF	29.987.071	29.720.793	31.751.754	1.640.999	1.635.804	1.715.807	5,5%	5,5%	5,4%	-5,2%	-5,2%	-5,1%
PA	22.781.731	24.541.995	26.574.705	1.198.656	1.325.772	1.462.415	5,3%	5,4%	5,5%	-5,0%	-5,1%	-5,2%
MG	87.795.752	92.677.376	97.318.540	4.765.737	5.060.377	5.338.824	5,4%	5,5%	5,5%	-5,1%	-5,2%	-5,2%
RO	7.557.060	7.929.833	8.342.123	448.885	444.443	440.001	5,9%	5,6%	5,3%	-5,6%	-5,3%	-5,0%
ES	16.784.218	17.050.477	18.076.462	1.065.904	1.135.187	1.224.866	6,4%	6,7%	6,8%	-6,0%	-6,2%	-6,3%
MT	16.035.441	16.344.513	17.158.033	1.060.664	1.159.731	1.265.029	6,6%	7,1%	7,4%	-6,2%	-6,6%	-6,9%
SP	192.255.000	205.778.000	220.586.000	15.471.400	16.641.400	17.904.100	8,0%	8,1%	8,1%	-7,4%	-7,5%	-7,5%
RJ	57.518.799	57.519.287	60.429.226	7.073.364	7.673.594	8.313.241	12,3%	13,3%	13,8%	-11,0%	-11,8%	-12,1%
AL	8.361.000	8.624.000	9.149.000	1.063.412	1.169.753	1.286.729	12,7%	13,6%	14,1%	-11,3%	-11,9%	-12,3%
PB	9.963.350	10.329.675	10.898.669	1.746.653	1.825.185	1.907.251	17,5%	17,7%	17,5%	-14,9%	-15,0%	-14,9%
SC	24.679.153	26.506.490	27.920.395	5.455.807	-	-	22,1%	-	-	-18,1%	-	-
AM	15.518.920	16.241.940	17.317.790	7.601.469	7.981.542	8.380.620	49,0%	49,1%	48,4%	-32,9%	-32,9%	-32,6%
GO	15.307.546	16.486.874	17.663.082	8.779.077	9.381.060	9.983.043	57,4%	56,9%	56,5%	-36,4%	-36,3%	-36,1%
UNIÃO	1.423.185.000	1.531.906.000	1.642.482.000	295.895.947	310.747.589	335.274.252	20,8%	20,3%	20,4%	-17,2%	-16,9%	-17,0%

Fonte primária: LDOs estaduais. Elaborado por: AFONSO, José Roberto. A importância da eficiência da arrecadação das receitas próprias para os entes públicos. Apresentação realizada no I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita TCE-RJ. Rio de Janeiro, 20/06/2016, p. 21.