



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

Abrahão Medeiros de Alencar - 06/77515

Pacto federativo *versus* competição tributária

BRASÍLIA
1º/2012

ABRAHÃO MEDEIROS DE ALENCAR

Pacto federativo *versus* competição tributária

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Mestre Rafael Santos de Barros e Silva.

Brasília
2012

ABRAHÃO MEDEIROS DE ALENCAR

Pacto federativo *versus* competição tributária

Aprovado em: ____/____/____

Banca examinadora:

Prof. Mestre Rafael Santos de Barros e Silva (Orientador)

Prof. Doutor. Valcir Gassen (Membro)

Prof. Doutor. Othon de Azevedo Lopes (Membro)

Brasília, outubro de 2012.

Dedico:

Aos meus pais, João Almeida Alencar (*in memoriam*) e Juraci Medeiros de Alencar (*in memoriam*).

Aos meus irmãos, Cícero e Ivone, pelo incentivo aos estudos.

Ao professor Rafael, pela orientação nesta monografia e na vida acadêmica.

Em especial, à Raquel, esposa dedicada e fiel.

ALENCAR, Abrahão Medeiros de Alencar. **Pacto federativo versus competição tributária**. 2012. 55 f. Monografia (Graduação em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, 2012.

Resumo

O pacto federativo é uma forma de o Estado manter unidas autonomias regionais. Institui a Federação e garante a autonomia dos entes que a compõe. Sob o prisma tributário, veda guerras fiscais ao impedir decisões unilaterais tomadas de maneira egoística por parte de ente em prejuízo dos demais. Contudo, vislumbra-se a possibilidade de existir uma saudável competição tributária que, ao contrário das guerras fiscais, respeite o pacto, por meio da concessão de benefícios fiscais que busquem atrair investimentos, mas não violem a CF/88.

Palavras-chave: Pacto federativo; Competência tributária; Repartição de receitas; Guerra fiscal; Competição tributária.

Sumário

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I	9
1. O PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO	9
1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	10
1.2 REPARTIÇÃO DE RECEITAS.....	12
1.3 O PACTO FEDERATIVO E A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA.....	14
CAPÍTULO II	17
2. GUERRA FISCAL E COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA	17
2.1 O PRINCÍPIO DO PACTO FEDERATIVO E A GUERRA FISCAL	18
2.2 COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA E PACTO FEDERATIVO	23
CAPÍTULO III	30
3. FORTALECIMENTO DA FEDERAÇÃO POR MEIO DA COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA	30
3.1 POSICIONAMENTO DA DOUTRINA EM RELAÇÃO AO TEMA	32
3.2 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS: COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	40
3.3 A SAUDÁVEL COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	47
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

Introdução

Muitas são as obras que tratam de analisar a “guerra fiscal”¹ e seus efeitos nocivos à Federação brasileira. Entretanto, são raras as que se preocupam com a competição tributária. Além do que, há falta de definição de conteúdo específico entre ambas.

O desafio do presente estudo, dessarte, será a contribuição dada ao conhecimento acadêmico em relação à guerra fiscal e à competição tributária, buscando uma delimitação de forma clara e objetiva.

A competição tributária, vista sob o enfoque constitucional, é diferente da guerra fiscal frequentemente noticiada nos meios de comunicação. É imprescindível mostrar que há diferenças marcantes entre uma e outra.

O objeto da presente pesquisa é a pretensão de deixar clara a dicotomia entre competição tributária e guerra fiscal, tentando firmar um marco inovador em relação ao assunto.

O tema é trabalhado em três capítulos. O primeiro aborda o Princípio da Federação, imperativo prescrito no art. 1º da Constituição. Em seguida, uma análise financeira do Princípio à luz da competência tributária e repartição de receitas. O encerramento do capítulo é a visão geral do pacto federativo e da tributação brasileira, com vistas a identificar as normas que os regem.

O delineamento da guerra fiscal e competição tributária é tratado no capítulo segundo. Esse engloba, também, a contraposição do pacto federativo com a guerra fiscal, bem como da competição tributária com o pacto federativo.

O último capítulo trata do fortalecimento da Federação por meio da competição tributária. Compõe-se, também, do posicionamento da doutrina e dos Tribunais brasileiros em relação ao tema. Por fim, busca-se a possibilidade constitucional de uma saudável competição tributária.

Os capítulos acima descritos existem em virtude da problematização que surge a partir da possibilidade de existir competição tributária dos entes federados sem infringir o pacto federativo.

¹ Deixar-se-á de citar tal sintagma sem aspas doravante somente por efeito didático.

Há duas respostas possíveis para a pesquisa no que respeita à problematização: há ou não infringência do pacto federativo quando se está diante de uma competição tributária promovida pelos entes federativos.

Por ser instigante, o tema teve que ser mais bem investigado para saber se toda disputa tributária promovida pelos entes federados sempre afrontaria o pacto federativo.

Quanto à metodologia, a pesquisa é do tipo bibliográfica, sendo realizada a partir da análise de livros, monografias (jurídicas e econômicas) e teses nas áreas de conhecimento jurídico e econômico. Além da pesquisa bibliográfica, analisaram-se precedentes jurisprudenciais, em virtude da necessidade de se analisar o posicionamento do poder judiciário em relação assunto.

O método de abordagem aplicado é o hipotético-dedutivo o qual tem sua origem em Karl Popper que tratou de aprofundá-lo na obra “Conjecturas e refutações”. Popper afirmava que o conhecimento evoluiria por meio de conjecturas (“palpites”) a problemas investigados.

As Conjecturas devem ser controladas por um espírito crítico do pesquisador. Isso a que se buscou na presente pesquisa: da propositura da conjectura (resposta para a problematização), adviria a tentativa de seu falseamento o qual é condição suficiente e necessária para a rejeição do “palpite” (conjectura).

No tema escolhido, apenas uma conjectura, ao final, passará ilibada pelo processo de falseamento, ou seja, a possibilidade, ou não, de existir competição tributária sem infringência do pacto federativo.

Capítulo I

1. O princípio da Federação

Por princípio, toma-se a perspectiva da doutrina de Dworkin (2002):

Denomino princípio um **padrão que deve ser observado**, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas **porque é uma exigência de justiça ou equidade** ou alguma dimensão da moralidade. (Dworkin, 2002, p. 36, grifo nosso).

Assim, tem-se por princípio um padrão a ser observado: uma exigência de justiça ou equidade. Dworkin elabora o seu conceito tendo como referência a seara do direito, mas pode ser estendida a diversas outras. Essa concepção de princípio está estipulada no artigo primeiro da Constituição:

Art. 1º **A República Federativa do Brasil**, formada pela **união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal**, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos [...]. (CF, 1988, grifo nosso).

Na visão de Temer (2010), o pacto federativo é “forma de Estado cujo objetivo é manter reunidas autonomias regionais”. Ele assevera que o pacto é composto por elementos essenciais e assecuratórios. Os primeiros são:

[...] descentralização política fixada na Constituição (ou, então, repartição constitucional de competência), participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade criadora da ordem jurídica nacional e possibilidade de autoconstituição (existência de Constituições locais). (Temer, 2010, p. 65).

Os assecuratórios (dos elementos essenciais) são, por seu turno, “a rigidez constitucional e a existência de um órgão constitucional incumbido do controle da constitucionalidade das leis”. (TEMER, 2010, p. 65). Resume:

Em síntese: quando se diz que o Estado federado “tem Constituição”, significa que cada unidade da Federação tem um texto magno, uma lei maior, que é o fundamento de validade de toda normatividade local. Sobre os negócios locais há texto legal supremo no Estado (a Constituição estadual) ao qual deve prestar obediência a legislação ordinária. (Temer, 2010, p. 65).

O Brasil respeita a autonomia dos seus Estados-membros, porém eles são indissolúveis, conforme visto no artigo primeiro da Magna Carta e devidamente vedada a sua dissolução, de acordo com o inciso I, parágrafo 4º, art. 60, CF.

Manter a autonomia dos Estados (vale também para o Distrito Federal e Municípios) significa, necessariamente, garantir recursos financeiros próprios. Com efeito, autonomia tem ligação íntima com independência financeira.

A CF/88 prescreve que a fonte de recursos financeiros, tanto para os Estados quanto para o DF e Municípios, devem ocorrer por intermédio de duas fontes: repartição de receitas e competência tributária.

1.1 Competência tributária.

A competência tributária está disciplinada na Carta Magna. A respeito dela, Jardim (2010) esclarece e, ao mesmo tempo, define-a:

[...] aptidão para legislar sobre matéria tributária. É o meio pelo qual o constituinte outorgou às pessoas políticas a faculdade de versar leis sobre tributação. (Jardim, 2010, p. 257).

Carrazza (2010) aprofunda o conceito:

Competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, temos que exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos. (Carrazza, 2010, p. 30).

Instituída na Constituição brasileira, o Código Tributário Nacional cuida apenas de explicitá-la em seu art. 6º:

A **atribuição constitucional de competência tributária** compreende a **competência legislativa plena**, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. (CTN, 1966, grifo nosso).

Coelho (2010) interpreta o dispositivo de forma esclarecedora a qual será utilizada para fins didáticos. Dessa forma, elucida o autor:

Por **competência legislativa plena se deve entender o poder de instituir e exonerar tributos**, observadas as regras supra-ordenadas que condicionam tal exercício. **Como se lê no texto do art. 6º, a competência**

tributária das pessoas políticas que convivem na federação **é atribuição constitucional**, dimanada da Lei Maior, sede do poder de tributar. (Coelho, 2010, p. 414, grifo nosso).

Posto e delimitado o conceito de competência tributária, cabe lembrar as suas três características importantes: indelegabilidade; função arrecadatória e fiscalizatória de tributos e a simples função de arrecadar.

As duas primeiras características (indelegabilidade e função arrecadatória/fiscalizatória) podem ser resumidas por Machado (2010):

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuída competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir que a Constituição seja alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação somente seria possível se norma própria Constituição o autorizasse. **É razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.** (Machado, 2010, p. 289 grifo nosso).

A derradeira característica diz respeito à função arrecadatória realizada por pessoa de direito privado:

Não constitui delegação de competência tributária o cometimento a pessoas de direito privado do encargo ou da função de arrecadar tributos (CTN, art. 7º, § 3º). **Simples função de caixa, que hoje é atribuída aos estabelecimentos bancários.** (Machado, 2010, p. 290 grifo nosso).

A simples função de caixa é chamada de “Cometimento”, ou seja, quando recebido o pagamento do tributo, sendo realizada apenas a execução de serviço mecânico no que concerne ao seu recolhimento. Serviço esse que pode ser desempenhado por pessoa de direito privado, mas que não constitui, por isso, delegação de competência ou mesmo de capacidade ativa tributária.

Definida competência tributária, bem como explicitadas suas características, é necessário abordar outro pilar financeiro do pacto federativo necessário para que cada ente da Federação possa ver assegurada sua autonomia: a repartição de receitas tributárias.

1.2 Repartição de receitas.

Oliveira e Horvath (1990) definem repartição de receitas da seguinte forma: “Busca dividir o bolo tributário de forma equilibrada entre os diversos entes da federação, distribuindo os percentuais atribuídos a cada um deles, fixando os critérios para a distribuição e a forma de calcular esses valores”.

A repartição de receitas é outra condição necessária para garantir a autonomia dos entes federados. Sem ela, não há que se falar em independência financeira dentro do pacto federativo.

É bom que se faça a distinção rápida entre autonomia e soberania, haja vista essa ser característica marcante do País enquanto aquela ser dos entes federados:

Assim, a **soberania (entendida como poder de autodeterminação plena, não condicionada a nenhum outro poder, externo ou interno)**, no federalismo, é atributo do Estado Federal como um todo. Os Estados-membros dispõem de outra característica – autonomia- que não se confunde com o conceito de soberania.

A **autonomia (capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano)** importa, necessariamente, descentralização do poder. Essa descentralização é não apenas administrativa, como, também, política. (Mendes; Coelho; Branco; 2008, p. 798, grifo nosso).

Não há outra forma de garantir a “autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano” se não houver aporte de recursos financeiros aos entes. Por isso, a Carta cidadão garante tal aporte: o art. 157 ordena a repartição de receitas para os Estados e Distrito Federal (DF), o art. 158 aos Municípios e o art. 159 fala de uma forma geral da União.

De acordo com Harada (2010, p 44), a repartição de receitas visa a: “assegurar os recursos financeiros suficientes e adequados às entidades regionais (Estados-membros) e locais (Municípios) para o desempenho de suas funções constitucionais”.

A repartição está estabelecida de duas formas: a direta, de ente para ente nos termos dos percentuais definidos pela CF/88 e a indireta por meio dos chamados Fundos de Participação.

A indireta, portanto, é realizada pela composição de Fundos de Participação tais como o dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM). Os Fundos

recebem recursos dos impostos federais: Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produto Industrializado (IPI).

Coelho (2010) resume:

Existem duas formas de participação de uma pessoa política no produto de arrecadação de outra: a direta e a indireta. A forma direta impõe uma relação simples. Exemplo: os municípios fazem jus a 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS do estado arrecadado em seus territórios. A forma indireta põe uma relação complexa: são formados fundos aos quais afluem parcelas de receitas de dados impostos. Depois, são rateados entre os partícipes beneficiários segundo critérios legais preestabelecidos. (Coelho, 2010, p. 346).

No Brasil, a repartição de receitas é especial, em virtude de sua dimensão continental e das diferenças dos Estados-membros, principalmente, na seara socioeconômica:

Em federações com grandes diferenças de renda entre as unidades federais como é o caso da maioria [...] uma substancial descentralização, principalmente as bases tributárias, **implica o enfraquecimento das possibilidades do governo central promover a redução das disparidades.** (Piancastelli; Boueri; Lima; 2006, p. 29, grifo nosso).

É justamente o caso do Brasil e a guerra fiscal só faz dificultar, sobremaneira, a manutenção do equilíbrio dos entes e, por conseguinte, a conservação de uma estrutura cooperativo tal qual ordena a CF/88.

As consequências da má repartição de receitas podem deixar o pacto federativo em estado vulnerável, já que os entes desejarão compensar possível falta de recurso por meio das guerras, a fim de cobrir quaisquer dificuldades de aporte de recursos financeiros por parte da União.

O déficit leva, nesse sentido, aos apontamentos de PIANCASTELLI e BOUERI e LIMA (2006): “Além de mecanismos de equalização fiscal e de transferências redistributivas, outras transferências, cujo uso é condicionado à aderência a políticas nacionais, crescem em volume e em importância”.

Caso o Brasil adotasse mecanismos eficientes de uma boa política de “equalização fiscal”, verdadeiras “transferências redistributivas” e aporte de recurso “condicionado à aderência a políticas nacionais” já se teria bons instrumentos para evitar as guerras fiscais. Entretanto, o País apresenta forte deficiência em todos os aspectos, bem como na tributação.

1.3 O pacto federativo e a tributação brasileira

A tributação brasileira apresenta um cenário arrecadatório muito prejudicial ao pacto federativo, uma vez que a União fica com a maior parcela arrecadatória dos tributos em detrimento dos demais entes federados. Isso ocorre em virtude do explanado, de forma clara e objetiva, por Harada (2010):

[...] apesar do sempre enfatizado princípio federativo, insuscetível de supressão por emenda constitucional, **não há como deixar de reconhecer o gigantismo do poder Central. A união, além de concentrar em suas mãos os principais impostos, detém a competência residual nesta matéria.** (Harada, 2010, p. 44, grifo nosso).

O trecho supra desagua numa situação muito complicada, apesar de ser muito facilmente traduzida em números reais, devidamente fornecidos pela Receita Federal do Brasil (RFB)². Estudos revelaram que de 2006 até 2010, a arrecadação de tributos por parte da União beira os 70%; a dos Estados alcança pouco mais de 25% e os Municipais aproximam-se dos 4,5% do total arrecadado no período.

As variações percentuais ano a ano não são citadas aqui, uma vez que a ideia principal já fica evidente: a União tem o maior peso na arrecadação tributária brasileira, principalmente porque fica, sozinha, com as Contribuições Sociais as quais representam mais de 37% dos 70% citados no parágrafo precedente, de acordo com as informações dos mesmos estudos da RFB.

Além disso, a União fica com mais de 50% dos valores arrecadados com o Imposto de Renda (IR) que representa mais de 17% dos 70% arrecadados, conforme os dados da RFB.

Dessa maneira, a União detém mais de 45% dos valores arrecadados com os tributos no Brasil, sem necessidade de repasse aos entes federados. Vale assinalar que há 26 Estados (mais o DF) e 5.565 Municípios no Brasil, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)³.

Os demais entes ficaram com pouco mais de 50% para administrar, enquanto a União, sozinha, ficou com mais de 45% dos recursos financeiros arrecadados.

² Dados disponíveis no site da RFB: Carga Tributária no Brasil 2010 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>.

³ Dados disponíveis no site do IBGE. Em: http://www.censo2010.ibge.gov.br/dados_divulgados/.

Em virtude desse cenário, Gadelha (2010, p. 83) afirma: “[...] essa partilha não consegue abarcar um montante de receita necessário ao financiamento dos gastos públicos municipais e estaduais” e sentencia:

[...] os constituintes de 1988 não atenderam às transformações contemporâneas da sociedade; olvidaram o novo estágio de globalização, **desprezando a maior necessidade de harmonia entre os entes federados. Manteve-se**, portanto, de forma velada, **uma hierarquia, sobretudo, financeira econômica**, não por determinação da Carta Política de 1988, mas pela omissão em apresentar mecanismos concretos impeditivos de interferência financeira horizontal. (Gadelha, 2010, p. 55, grifo nosso).

Essa afirmativa resta comprovada nos números apresentados pela Receita Federal e, em virtude dessa concentração, a União impede a real autonomia dos demais entes, induzindo a uma constatação de que não existe, na prática, pacto federativo no Brasil. Diante disso, Rezende (2006) afirma:

Com a superposição de poderes tributários, o governo federal e os estados competem na tributação de mercadorias em geral, nos combustíveis, nos transportes, nas comunicações e na energia elétrica, ao passo que União e municípios disputam a tributação dos serviços. **Tal competição se dá em prejuízo dos contribuintes e é fonte de conflito na federação.**

A sobreposição de poderes tributários foi acompanhada do aumento da cumulatividade dos impostos, acarretando danos à competitividade da produção nacional. (Rezende, 2006, p. 104, grifo nosso).

A situação causa desequilíbrio entre a União e os entes em virtude da má distribuição da tributação brasileira, ocasionando baixa qualidade na produção do País. Em virtude disso, muitas empresas tentam compensar, com a produção voltada apenas para lucro, não se preocupando com o meio-ambiente equilibrado e desenvolvimento econômico sustentável, por exemplo.

Cita-se o caso da empresa Gusa Nordeste S/A que se instalou no Município de Açailândia – MA, apenas para aproveitar os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Maranhão. Contudo, foi autuada em 2006 pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) por ter adquirido carvão vegetal sem origem legal comprovada. Motivo que levou o STJ a decidir pela perda dos incentivos⁴.

⁴ Dados disponíveis no AgRg na suspensão de Liminar e de sentença nº 1.448 – MA (20011/0246320-5).

A má tributação põe em risco a Federação em ao menos dois aspectos. Primeiro, coloca o pacto em situação de perigo, diante da criação de uma hierarquização em que a União se sobrepõe aos demais entes, na medida em que esses passam a depender de transferências voluntárias, tolhendo a autonomia que deveria estar garantida pela Magna Carta (pacto cooperativo).

Segundo, a superposição de poderes, devidamente “acompanhada do aumento da cumulatividade de impostos, acarretando danos à competitividade da produção nacional” proporcionou a verticalização da produção (não há fragmentação do processo produtivo, ocasionando perda em sua eficiência) em detrimento do melhor aproveitamento das vantagens locacionais.

No que tange à arrecadação de tributos, constatou-se que a União detém a maior parcela dos recursos recebidos. Fato que serve de motivação para que os entes busquem formas de compensação, sendo uma delas a Guerra Fiscal.

Capítulo II

2. Guerra fiscal e competição tributária

A guerra fiscal e a competição tributária são sintagmas que, ao primeiro momento, parecem ser iguais. Isso motiva muitos autores a identificarem guerra fiscal como sinônimo de competição tributária, ou seja, trocam um termo por outro.

Por exemplo, Ribeiro (2010, p. 7, grifo nosso) afirmou: “O presente trabalho tem como objetivo tratar do fenômeno da **competição tributária** travada entre os estados brasileiros no âmbito da tributação pelo Imposto sobre [...] ICMS, **comumente denominada “guerra fiscal”** [...]”.

Em sua dissertação, Palfinger (2008, p. 7) também fundiu os termos: “No Brasil, há uma intensa discussão sobre **competição tributária – o termo mais utilizado é guerra fiscal** [...]”.

Assim, a maioria da doutrina não faz uma distinção entre um termo e outro. Mas, no presente trabalho busca-se diferenciar guerra fiscal de competição tributária, na tentativa de criar um marco divisor.

Guerra fiscal e competição tributária são diferentes. Tanto na forma como são disciplinados quanto em relação ao seu conteúdo. Nas palavras de Tramontin (2002), a primeira pode ser definida:

Denomina-se **guerra fiscal porque existe inequívoca situação de conflito entre os Estados federados**. Fala-se em guerra, porque se trata de **ações não harmônicas entre os Estados**, pois **cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar em outros**. (Tramontin, 2002, p. 138, grifo nosso).

O conceito acima só não é completo porque a guerra fiscal também pode ocorrer entre os demais entes da Federação, tanto de forma horizontal (entre os próprios Estados ou só entre os Municípios) quanto vertical (entre a União e os Estados, União e Municípios e Estados e Municípios). A guerra fiscal dá a noção de disputa que afeta os interesses da Nação brasileira.

Já a competição é uma disputa com regras legitimadas na Constituição e nas leis em que os entes competirão de maneira a atrair investimentos, mas sem infringir o pacto federativo, não afetando, em última análise, o interesse público. Em verdade, ratifica-o.

A ideia principal é a de que, ao final da competição, haverá um vencedor: o interesse público. Esse que deve prevalecer em detrimento do privado. Cenário oposto da indigitada guerra.

Vale dizer que, tanto na competição quanto na guerra fiscal, há uma disputa tributária entre os entes. A diferença fica na existência, ou não, de regras que disciplinam essa disputa. Na primeira há um regramento legal, enquanto a segunda é condenável justamente pela ausência desse ou por violar o pacto federativo.

2.1 O princípio do pacto federativo e a guerra fiscal

A positivação do princípio do pacto federativo está devidamente protegida pela CF/88 que tratou de mantê-lo intocável. Basta observar o inc. I do § 4º, art. 60 da CF/88. Observe: “§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado”.

O constituinte garantiu a forma federativa como cláusula pétrea, sendo, portanto, inflexível, como assevera Temer (2010): “Nesse ponto a Constituição é imodificável. Ou seja, ainda: nessas matérias o grau de rigidez é máximo, inadmitindo qualquer flexibilidade”.

Lembra-se que para garantir a efetividade do pacto federativo, o constituinte dotou os entes federativos de autonomia. Para tanto, como trabalhado no tópico “Repartição de receitas”, garantiu-lhes recursos financeiros, como assevera Segundo (2005):

Podemos concluir, [...], o seguinte:

IV- a existência de recursos financeiros é indispensável aos entes federados, a fim de exercerem eles suas competências. A obtenção independente de tais recursos é condição *sine qua non* ao exercício efetivo da autonomia. Caso o desempenho do autogoverno e da auto-organização dependa da boa vontade de outros entes federados em repassar os recursos necessários, inexistente federação. (Segundo, 2005, p. 193, grifo nosso).

É sobre essa ótica de autonomia financeira é que se deve observar o pacto federativo, principalmente, na sua efetividade, a fim de evitar a tão temida guerra fiscal.

No Brasil, há relatos de que a referida guerra remonta a década de 60. Nessa, já havia reduções e até mesmo isenções de tributos com vistas ao desenvolvimento regional, como se percebe na obra “Estudos de economia do setor público”:

Remonta aos anos 60, pelo menos, a utilização (pelos governos estaduais) de isenções, reduções e diferimentos de prazo para pagamentos de impostos como recurso para alavancar a industrialização regional. (Prado; Cavalcanti, 1999).

A guerra fiscal travada entre os entes federados é, na maioria das vezes, iniciada em duas situações. A primeira, em nível Estadual, pela isenção ou abatimento sobre o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

A segunda diz respeito à concessão de incentivos sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Vários são os Estados que concedem isenções ou abatimentos de ICMS a empresas de grande porte como ocorreu no DF, por exemplo, em que, além de benesse tributária, foram concedidos terrenos a preços muito baixos a diversas empresas para o Programa de Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável (Pró-DF).

As empresas foram beneficiadas por meio das Leis Distritais nº 2.483/99, 3.152/03, 3.196/03 e 3.266/03 as quais concederam incentivos fiscais de ICMS (competência Estadual) e ISS (competência Municipal), diante da competência cumulativa do Distrito Federal.

As referidas leis não tinham outro intuito senão “incentivar” o desenvolvimento regional por meio de indústrias não poluidoras em diversas localidades do DF, tais como Guará II, Ceilândia, Santa Maria.

Os planos políticos traçados para o Pró-DF não vingaram. Há, em verdade, suspeitas de que houve “grilagem” de terras e beneficiamentos de grupos de pessoas influentes no DF, como noticiou a mídia ao tomar conhecimento da Operação Policial chamada de “Caixa de Pandora”⁵.

⁵ Dados disponíveis no site da revista eletrônica “Isto é”:
http://www.istoe.com.br/reportagens/131192_ABERTA+A+CAIXA+DE+PANDORA+DE+BRASILIA.

Esse é apenas um exemplo para demonstrar que, em verdade, a guerra fiscal tem apenas um vencedor:

A guerra fiscal tem sempre o **mesmo vencedor: a empresa que se instala e opera a custos mais baixos em detrimento dos concorrentes que não recebem o mesmo benefício**. E pouquíssimas vezes os benefícios compensam os custos assumidos pelo Estado que doa terrenos e instalações, financia infra-estrutura, adia o recebimento de impostos e torna-se acionista da empresa. Somente a geração de postos de trabalho diretos e indiretos não justifica a renúncia fiscal. **Os prejuízos sempre são maiores que as vantagens**. (Torres; Carvalho; 1997, p. 24, grifo nosso).

Prado e Cavalcanti (1999), na obra “Estudos de Economia do Setor Público”, confirmam o entendimento de que a guerra fiscal apenas traz consequências perniciosas ao contexto socioeconômico brasileiro:

[...] a guerra fiscal é um caso específico de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e incentivos fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos danosos, em decorrência do caráter insuficiente ou inoperante, em termos conjunturais, do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo dos interesses locais, de modo a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. (Prado; Cavalcanti, 1999, p. 70, grifo nosso).

Tramontin (2002) também faz parte dos que defendem a prejudicialidade da guerra fiscal frente às justificativas de ganhos. O principal argumento de qualquer ente federado é a geração de empregos o qual não é suficientemente forte para convencer:

Alguns dados levantados nos oferecem elementos básicos para uma conclusão no sentido de que os principais beneficiários dessa disputa por investimentos são os empreendedores agraciados com as benesses públicas. **Os benefícios sociais propalados, principalmente a criação de emprego, não convencem, se levados em conta os montantes investidos, até porque muitos compromissos firmados, não são cumpridos pelos beneficiários**. (Tramontin, 2002, p.141, grifo nosso).

O simples argumento de geração de empregos não convence. A guerra fiscal revela somente perdas para os entes políticos que dela participam. Prado e Cavalcanti (1999, p. 11) confirma o que foi dito: [...], a guerra fiscal provoca [...] perda de arrecadação para o país, no prazo de duração dos incentivos. Tramontin (2002) ratifica:

[...], no início, os Estados (aqui se incluem os Municípios) que participam de guerra fiscal, tem benefícios. No entanto, como o passar do tempo **as renúncias representam perda da capacidade de investimentos**, pois os recursos que entram nos cofres públicos como pagamento de impostos, saem imediatamente para financiar as empresas incentivadas, o que resulta na incapacidade de realização de outros investimentos e a possibilidade de trazer outras empresas. **Como consequência natural ocorre a queda na participação do PIB, e surge daí maior dependência de transferência de recursos oriundos da União.** (Tramontin, 2002, p. 143, grifo nosso).

Quase sempre, a fatura da guerra fiscal é paga pelos entes políticos enquanto as empresas são as vencedoras: “Na realidade, os verdadeiros beneficiados são as empresas que obtêm as vantagens fiscais” (TRAMONTIN, 2002, p.141). Tese essa que já ganhava evidência nos idos de 1997 com Torres e Carvalho:

A guerra tem sempre o mesmo vencedor: a empresa que se instala e opera a custos mais baixos em detrimento dos concorrentes que não recebem o mesmo benefício. E pouquíssimas vezes os benefícios compensam os custos assumidos pelo Estado que doa terrenos e instalações, financia infra-estrutura, a dia o recebimento de impostos [...]. **Os prejuízos sempre são maiores que as vantagens.** (Torres; Carvalho, 1997, p. 24, grifo nosso).

No cenário em que vige a guerra fiscal entre entes, as empresas privadas conseguem fazer até uma espécie de “leilão” às avessas, ou seja, elas são as leiloeiras e os Estados “beligerantes” são os arrematantes.

No “leilão”, as empresas negociam os benefícios fiscais recebidos de determinados entes com outros. Recebe as instalações da empresa aquele ente que ofereceu mais benefícios. Consequência lógica disso: “[...] **o resultado** [...], após sucessivas **rodadas de ofertas competitivas** (dos entes), envolve um **custo máximo para o país**” (Prado; Cavalcanti, p. 9, grifo e acréscimo entre parênteses nosso).

Além de complementar o conceito de guerra fiscal, Tramontin (2002) também esmiúça o que seria as “concessões de incentivos” e como elas ocorrem na prática:

Os incentivos, de uma forma geral, evidenciam-se pelas concessões de benefícios de natureza tributária (isenções, redução da base de cálculo do ICMS, etc), de ordem material (doação de terrenos e infra-estrutura) e benefícios financeiros (devolução de impostos e concessões de créditos com juros abaixo do mercado). (Tramontin, 2002, p. 137).

Observa-se, portanto, que a guerra fiscal tem origem, na maioria das vezes, nas concessões fiscais (isenções ou renúncias fiscais) à revelia das leis tributárias vigentes, como ocorre com as isenções e abatimentos de ICMS concedidos pelos Estados brasileiros a empresas privadas sem a realização de convênios, sob o pretexto de impulsionar a economia e gerar empregos em determinada localidade.

Lembra-se que isenções e benefícios no que respeita ao ICMS somente podem ser concedidos, após o cumprimento dos requisitos propostos na Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, inc. VI e inc. XII, alínea “g”.

A indigitada alínea assevera que caberá a “lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais, serão concedidos e revogados”. A lei complementar é a 24/75.

A LC nº 24/75 trata das concessões de isenções e incentivos relacionados ao ICMS as quais serão legalmente concedidas, quando são aprovadas por unanimidade, pelos Estados-membros presentes às reuniões do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ), aplicando-se inclusive aos Estados que não compareceram, conforme preceitua o artigo 7º da referida LC.

Lembra-se que o CONFAZ é composto pelos 26 Estados e o DF. Em suas reuniões, o CONFAZ é geralmente representado por secretários de fazendas dos respectivos Estados e DF. Eles se reúnem para definir se haverá ou não concessões, bem como se existirá a previsão de penalidades em caso de inobservância de seus dispositivos.

A guerra fiscal ocorre, no caso em tela, quando um Estado decide, unilateralmente e à revelia das decisões do CONFAZ, conceder benefícios referentes ao ICMS a determinadas empresas privadas como ocorreu com as Leis Distritais nº 2.483/99, 3.152/03, 3.196/03, 3.266/03.

A primeira Lei Distrital (2.483/99) foi fulminada de inconstitucionalidade pelo STF por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.549, na parte em que toca aos incentivos do ICMS concedidos pelo DF.

O Correio Braziliense noticiou o assunto abordado nos parágrafos precedentes. O título da notícia foi “Sem incentivos do Pró-DF, empresários ameaçam deixar o DF”, de 03 de junho de 2011, como se segue:

Na quarta-feira, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucionais alguns dispositivos da Lei Distrital nº 2.483, de 1999, que criou a ação. A decisão cancela, por exemplo, o financiamento de 70% do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), antes oferecido às empresas interessadas em se instalar na capital federal.

[...].

Na opinião do promotor Rubin Lemos, do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), **os benefícios foram concedidos à revelia do que determina a Constituição Federal** e, por isso, são ilegais. O processo, segundo ele, teria de voltar à estaca zero e, com isso, a restituição da verba, pelas empresas, será imprescindível. “O Ministério Público também ingressou com ações contra o GDF. São ao menos 600 pedidos de ressarcimento. **No DF, pagam-se apenas 30% de ICMS e isso não é acordo. Nem irmandade faz isso**”, argumenta. [...].

O ministro do STF Luiz Fux comentou ontem que se as empresas tiverem de arcar com o prejuízo, poderão ficar em situação financeira difícil. **A ideia principal da sentença, reforçou o magistrado, é combater a chamada guerra fiscal. “Sem convênio entre os estados, não pode haver benesses a alguns”, disse. Segundo ele, a decisão fortalece o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e a Federação.** (Correio Brasiliense, 2011, grifo nosso).

O posicionamento do STF é pela proteção do pacto federativo quando se está diante de concessões de incentivos fiscais (ICMS) que descumprem a CF/88 e a LC nº 24/75 (CONFAZ). Isso pode ser visto pela declaração do Ministro do STF, relator da matéria, Ricardo Lewandowski:

“À guisa de ser dar um empréstimo às empresas favorecidas, na verdade está se dando a elas um incentivo fiscal proibido pela Constituição, porquanto inexistente o convênio por ela exigido e pela Lei Complementar nº 24/75, convênio esse celebrado por todos os estados”. (STF, 2011).

Diferentemente do que ocorre com a competição tributária, a guerra fiscal hodiernamente travada entre os entes (principalmente entre os Estados da Federação brasileira no que tange ao ICMS) é repelida pelo STF com veemência, dando à matéria, inclusive, caráter de repercussão geral.

2.2 Competição tributária e pacto federativo

A competição tributária é uma disputa com regras legitimadas na Constituição e nas leis em que os entes competirão de maneira a atrair

investimentos, mas sem infringir o pacto federativo, não afetando, em última análise, o interesse público.

Em verdade, a competição tributária ratifica o interesse público, já que cumpre o pacto federativo à risca. Tem, portanto, o manto protetor da CF e das leis tributárias.

A competição tributária pode ser vista como uma forma constitucional de concessões de benefícios fiscais por parte dos entes, por exemplo. No Brasil, tais benefícios são representados basicamente pelo ICMS, em nível estadual e o ISS, em nível municipal.

Pelo que foi visto e demonstrado no item 2.1, basta que os benefícios fiscais regulados pelo ICMS cumpram o disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g” da CF. Exemplo do que foi dito: basta que isenções em matéria de ICMS (LC nº 24/75) sejam permitidas por unanimidade de votos dos secretários de fazenda dos Estados presentes ao CONFAZ e que as indigitadas isenções sejam ratificadas pelo poder executivo, conforme anuncia o art. 4º da LC nº 24/75:

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, **o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.**

§ 1º - **O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião** em que hajam sido celebrados os convênios. (CTN, 1975, grifo nosso).

Carraza (2010, p. 518, grifo nosso) é enfático em dizer: “Em face do princípio da estrita legalidade tributária, **a competência dos convênios** (meros acordos entre as unidades federadas) **não vai ao ponto de criar isenções de ICMS**”.

A conclusão lógica: as reuniões do CONFAZ tem apenas o poder de celebrar convênios. Não há, portanto, obrigatoriedade de os Estados aceitarem tais convênios, basta publicar um Decreto em que não os ratificam, conforme se depreende da leitura da Lei e do pensamento de Carraza.

Ainda assim, esse cenário pode levar a uma competição tributária à maneira definida nesta pesquisa. Exemplificando: o CONFAZ decidiu, unanimemente, aplicar a redução da base cálculo do ICMS, mas apenas para a

produção de tratores agrícolas. Contudo, apenas dezesseis Estados estavam presentes à reunião do CONFAZ e decidiram pelos outros onze.

Supondo que Goiás era um dos Estados que aprovou tal convênio, publica Decreto ratificando-o, porque achou que tal medida beneficiaria sua indústria de produção de tratores agrícolas, bem como seu contexto socioeconômico.

O Estado de São Paulo, por achar que a adoção do convênio levaria a perdas, publica Decreto rejeitando-o, embora tivesse um parque industrial diversificado, incluindo produção de tratores agrícolas.

Goiás, tempos depois, cresce economicamente, gerando empregos e aumento na sua arrecadação tributária. Já São Paulo, permanece com o cenário socioeconômico inalterado em relação à adoção do convênio.

Houve, no caso exemplificado, uma competição tributária entre dois entes sem infringir o pacto federativo, cumprindo as regras legitimadas na Constituição e na lei tributária (LC nº 24/475), garantindo, dessarte, o interesse público.

Já no que respeita à doutrina, Machado (1999), em sua obra “Aspectos Fundamentais do ICMS”, mostra-se favorável à competição tributária (conseguida por meio de incentivos fiscais):

O incentivo fiscal para empreendimentos novos é a melhor forma de promover o desenvolvimento econômico das regiões pobres do país, e assim reduzir as desigualdades econômicas regionais.

A Constituição Federal, todavia, não obstante preconize com eloquência a redução das desigualdades sociais e econômicas regionais, **terminou por inviabilizar tal incentivo, ao impor aos Estados a supra-indicada limitação ao poder de isentar.** (Machado, 1999, 220, grifo nosso).

A opinião de Machado, de forma ampla, pretende garantir a efetividade da redução das desigualdades sociais e econômicas regionais que ainda imperam no Brasil, mantendo hígido o princípio do interesse público. Para ele, o meio a ser utilizado para tal intuito seria o incentivo fiscal que, no fundo, é uma das formas de competição tributária.

A ideia principal é a manutenção do interesse público o qual se efetiva, no caso em tela, pela diminuição de desigualdades regionais que ainda persistem em nosso País. Será que uma competição tributária saudável não poderia cumprir tal objetivo?

A opinião externada por Machado (1999) indica que a competição tributária pode ser um meio eficaz de redução de desigualdades socioeconômicas vigentes no Brasil. Rezende (2006) afirma que as desigualdades da Federação tem origem na falta da cooperação intergovernamental:

Em federações marcadas por **elevadas desigualdades regionais e sociais, como a brasileira, a cooperação intergovernamental** no atendimento das responsabilidades do Estado **requer um ajuste periódico nos mecanismos de transferências de recursos financeiros** que conformam o modelo de federalismo fiscal, de forma a **ajustá-los à dinâmica espacial do País**. (Rezende, 2006, p. 113, grifo nosso).

A União tem o dever de manter os entes em plena autonomia, como manda a CF. Para isso, tem que ajustar os mecanismos de transferências de recursos financeiros. Contudo, para ter o sucesso desejado, tem que mudar o cenário atual:

A rigidez dos orçamentos e os antagonismos na federação explicam a enorme resistência a mudanças. O medo de que reformas estruturais no sistema tributário afetem a arrecadação e comprometam as metas fiscais põe o governo federal na defensiva. De outra parte, **os estados, [...], pressionados a reformar o caótico regime que governa a cobrança do ICMS, só se une para demandar maiores compensações do governo federal para cobrir buracos em seus orçamentos**. (Rezende, 2006, p. 106, grifo nosso).

De fato, a diminuição das desigualdades socioeconômicas da Federação somente ocorrerá se houver uma melhor equalização na distribuição de receitas para todos os entes.

Os entes precisam de liberdade para arrecadar tributos de maneira incentivada (competição tributária), com o fito de cobrir suas próprias despesas, principalmente com a seguridade social, posto que é sabido que o País vem gastando muito com saúde e previdência, pois está envelhecendo em demasia. Cenário que representa mais gasto com a seguridade social tanto pelos entes quanto pela União.

A competição tributária pode ser um mecanismo para melhorar o cenário que foi narrado por Rezende (2006) e que se apresenta até hoje. Ela poderia manter a autonomia como prescreve a CF e, ao mesmo tempo, dar um efeito educativo para os entes na parte das finanças.

A regra básica na educação financeira começa quando o ente gasta o que arrecada com o seu próprio esforço e não quando tem uma enorme dependência financeira dos recursos provenientes da União.

É necessário, portanto, que a União desconcentre a sua arrecadação e, ao mesmo tempo, permita que os entes aprendam a arrecadar e a melhor gastar seus próprios recursos, para que haja uma verdadeira Federação cooperativa. Em relação a isso, Rezende (2006) afirma:

A revisão do federalismo fiscal brasileiro é fundamental para recompor o equilíbrio federativo, estabelecer mecanismos eficazes para a cooperação intergovernamental na promoção e implementação de políticas nacionais de desenvolvimento e instituir novas regras voltadas **para a redução das desigualdades regionais**. (Rezende, 2006, p. 113, grifo nosso).

A competição tributária cumpre pelo menos três objetivos: reforça o caixa dos entes, ensina como esses devem gastar seus próprios recursos arrecadados e diminui a dependência da União. Objetivos que visam a manter um federalismo cooperativo e harmônico, já que haverá respeito ao pacto federativo.

É bem verdade que os benefícios falados até o presente momento estão mais voltados para o ICMS. Porém, a mesma ideia vale para o ISS. Imposto que afeta, sobremaneira, os municípios brasileiros os quais são os mais dependentes da União no que se refere ao repasse de recursos.

A competição tributária é uma boa medida para combater as desigualdades regionais e uma ótima para as municipais. Não há como manter o modelo atual: poucos municípios com toda infraestrutura como São Paulo - SP, Rio de Janeiro - RJ, Belo Horizonte - MG e a imensa maioria sem a menor possibilidade de se manter, ou seja, quase totalmente dependentes da União como Orocó - PE, Oeiras - PI, Jati - CE.

À maneira como ocorre com o ICMS, os municípios podem utilizar o ISS como ferramenta de concessão de benefícios fiscais a empresas que, de fato, querem promover um crescimento socioeconômico. Não obstante, sempre deve haver uma preocupação com a instituição de instrumentos fiscalizatórios para que tais benefícios não sejam concedidos à revelia do pacto federativo e apenas sirvam para fomentar a guerra fiscal.

Os Estados devem ser partícipes desse processo fiscalizatório, a fim de evitar que a União não fique sobrecarregada em tal tarefa. Mas, tanto a União quanto os Estados devem incentivar a competição tributária, com o intuito de reduzir as desigualdades socioeconômicas dos municípios brasileiros.

Os Estados e, principalmente, a União (responsável pela dependência dos entes) precisam agir rápido para mudar o cenário vigente, sendo a competição tributária um mecanismo que deveria ser adotado e incentivado para mudar para melhor tal cenário e, ao mesmo tempo, permitir que a competição seja válida no federalismo. Mas, como afirmou Gadelha (2010), ao questionar sobre a possibilidade de existir a competição tributária no federalismo, responde: “a resposta parece não ser simples”.

Já que a resposta é difícil de ser encontrada, o presente trabalho busca, também, uma base principiológica que dê o suporte necessário para tal resposta: o filósofo Hugo Grócio.

Grócio, em sua obra “Sobre os direitos de guerra e paz”, pode ajudar a simplificar a tarefa. Ele se pronunciou contra a utilização da força contrária a sociedade a qual tem o desiderato de atacar os direitos dos outros. Nesse caso, fazendo um paralelo, fala-se de guerra fiscal.

Guerra fiscal nada mais é do que uma forma encontrada pelos entes para atacar os demais, desrespeitando a sociedade de uma maneira geral e o pacto federativo em particular, havendo prejuízo para todos, com exceção das empresas que recebem os benefícios.

Grócio, entretanto, é a favor dos direitos que são conquistados por cada um, desde que sejam adquiridos por “acordo e ajuda comuns”:

[...] a Razão certa e a natureza da sociedade não proíbem toda força, mas apenas aquela que é contrária à sociedade, isto é, aquela que usada para atacar o direito de outros. Pois o objetivo da sociedade é que cada um possa ter o que é seu em segurança, pelo acordo e ajuda comuns. (Hugo Grócio, 2002, p. 82).

Pode-se dizer que, no caso em tela, impera a competição tributária. Essa que pode ser representada, nos dias atuais, pelo exemplo citado que envolve o CONFAZ. “Acordo e ajuda comuns” são os princípios basilares que norteiam a realização dos convênios entre os entes, como exemplificado no caso da produção

de tratores quando especificamente ganharam os Estados de Goiás e São Paulo. Mas, a sociedade (o País) também sai beneficiada no final.

De fato, a sociedade tem o desejo de repelir toda e qualquer força que lhe é nociva (guerra fiscal). Nesse caso, o STF foi o grande responsável por concretizar tal desejo, principalmente quando asseverou que tal guerra incidia na quebra do “convênio (acordo) celebrado por todos os Estados”, como afirmou o Ministro Ricardo Lewandowski, mostrando a nocividade para o pacto federativo.

Ao contrário dessa nocividade, a competição tributária não causa danos ao pacto, em virtude de cumprir os requisitos Constitucionais e legais, mantendo intacto o interesse público. Em verdade, há fortalecimento da Federação.

Capítulo III

3. Fortalecimento da Federação por meio da competição tributária

A Federação brasileira está garantida no art. 1º e no Inc. I, § 4º do art. 60 da CF/88. O primeiro dispositivo se refere à forma federativa vigente no Brasil, o segundo garante-a como cláusula pétrea, conforme assevera Temer (2010, p. 70): “Nesse ponto a Constituição é imodificável. Ou seja, ainda: nessas matérias o grau de rigidez é máximo, inadmitindo qualquer flexibilidade”.

Nos dizeres de Temer (2010), o grande segredo da Federação consiste:

A federação é a forma hábil de manter unidas as autonomias regionais. Isto porque, descentralizado o exercício espacial do poder, os regionalismos se pacificam, pois suas peculiaridades são preservadas pela repartição constitucional de competências. (Temer, 2010, p. 73, grifo nosso).

Segundo (2005, p. 24) complementa, acrescentando o elemento “poder”: “O ideal federativo, pois, está intimamente relacionado com a manutenção da unidade nacional, aliada a contenção do poder do Estado, através de uma divisão interna”.

De fato, manter a unidade somente é possível pelo paradoxo da separação racional do poder. Segregar para governar. Roma antiga já seguia essa cartilha, razão pela qual se tornou um dos maiores impérios do mundo.

Não haveria outra forma para manter a unidade Nacional que não o federalismo, desde que respeitados os direitos individuais que se perseguiu com muita dificuldade no Brasil.

O federalismo brasileiro teve uma ligação muito forte com a democracia, notadamente a partir 1988. Tendo como mote a democracia, Bonavides (2003, p. 126), em poucas palavras, descreve como surgiu o federalismo brasileiro: “[...] lento esforço dos que promovem ou intentam promover, tanto quanto possível, uma organização sábia e racional do poder”.

Com efeito, a “organização sábia e racional” do poder é imprescindível para que a democracia saia do mundo do dever-ser para o do ser. Ganhar concretude e efetividade, a fim de aperfeiçoá-la.

O federalismo tem o poder de colocar em prática o sistema de “freios e contrapesos” tão propagado pelo mundo a fora. Sistema que tem por objeto evitar que haja uma hipertrofia de um poder em detrimento dos demais, principalmente entre o Direito e a Política. Essa que lida, precipuamente, com o poder e aquele com a coerção.

A linha de raciocínio traçada até momento permite assegurar que a Federação, no Brasil, evidencia uma repartição de poder entre os entes federativos (Estados, Distrito Federal e Municípios), mas tem a União como a principal responsável pela manutenção do equilíbrio e cooperação dos entes.

A reponsabilidade pela manutenção do equilíbrio e cooperação requer do ente Central um esforço hercúleo. Por isso, deve seguir os passos da racionalidade como asseverou Bonavides.

Uma explicação simples de Gadelha (2010), citando Weber, dá a dimensão do que foi dito no parágrafo precedente:

E neste particular é que se entende a atuação cooperacional dos entes federativos como forma híbrida de ação racional com relação a fins e valores, de modo que os valores seriam o limite de atuação do ente, ao passo que, visualizando os fins, fixar-se-iam meios adequados à sua adequação. Isto porque, “a decisão entre os diferentes fins e consequências concorrentes e conflitantes pode ser racional com relação a valores. Neste caso, a ação é racional com relação a fins somente nos seus meios (Weber)”.

Isto quer significar que **se deve ser respeitado o pacto federativo como limite à atuação do ente federativo, assegurando que a cooperação possa ocorrer do modo mais eficiente ao desenvolvimento estatal.** (Gadelha, 2010, p.143, grifo nosso).

Tendo em vista esses limites impostos aos entes políticos surge a indagação de Gadelha: “Passa-se a questionar até que ponto a competição é viável ao federalismo”? (GADELHA, 2010, p. 136).

Racionalidade como ação e federação como parâmetro de “valores” orientativos de atuação dos entes federativos que devem, sempre, atuar de forma harmônica e cooperada, dessa maneira, parece indicar uma boa resposta à pergunta de Gadelha.

A competição tributária é tida aqui, consoante já explicitado, como uma disputa tributária leal. Pode-se dizer que é um jogo limpo no qual os jogadores

(entes) buscam dotar-se de talentos especiais, probos, íntegros, enaltecendo e fortalecendo o pacto federativo.

A metáfora acima apresentada foi uma das formas encontradas somente para explicar como poderá funcionar a estrutura de uma competição (tributária) dentro de um pacto (federativo). Nesse contexto, não poderá ser esquecida a racionalidade que é responsável por criar um código de condutas (valores).

O código supratranscrito seria uma das formas possíveis de afastar, com a devida segurança, as possíveis práticas ilegais do jogo, bem como os jogadores trapaceiros. Mas, ainda assim, pode-se objetar: tal caminho é, realmente, o mais seguro?

A resposta pode ser: “[...] **apesar de sua falibilidade, a probabilidade de a razão alcançar melhores resultados é maior** do que relega-los ao mero acaso”. (GADELHA, 2010, p. 136, grifo nosso). Assim, tem-se que a competição tributária pode ser uma medida de fortalecimento da Federação, ao contrário da guerra fiscal. Fato que pode ser comprovado pela Doutrina pátria.

3.1 Posicionamento da Doutrina em relação ao tema

As opiniões doutrinárias até agora citadas revelam que a maioria possui preconceito formado em relação ao tema. Defendem, em resumo, que a “competição tributária” (igualando-a à guerra fiscal) leva a um conflito que diminui o bem-estar da Federação, conforme Silva (2001):

Podemos concluir que a **competição tributária entre estados (ou países) gera distorções** que levam a níveis de alíquotas tributárias e de gastos públicos diferentes daqueles que seriam desejados pela federação (ou região econômica integrada). Assim, **a competição tributária reduz o nível de bem-estar da federação**. (Silva, 2001, p. 25, grifo nosso).

A ideia é fixa e difícil de ser trabalhada, já que se trata de um preconceito e como todo preconceito traz uma carga de “certeza” de opiniões. Somente resultados palpáveis podem mudar uma cultura preconceituosa.

Os argumentos trazidos por Silva (2001) sobre “A competição tributária entre jurisdições” conseguiu dar fôlego a ideia negativa de competição tributária e, ainda, auxiliou na postura de muitos outros autores.

Tramontin (2002), também, é um dos ferrenhos defensor da prejudicialidade da competição tributária: “[...] **a concessão de grandes isenções tributárias contribui para** o surgimento de uma **concorrência predatória**, uma vez que a produção regada com generosos incentivos resulta num custo bastante inferior [...]” (TRAMONTIN, 2002, p.142, grifo nosso).

Parece uma solução óbvia: a competição tributária causa prejuízo ao bem-estar da Federação, bem como agride o pacto federativo. Contudo, a pesquisa revela, também, outra vertente de pensamento a qual se passa a trabalhar doravante.

Em passagem que vale a pena reprimir, Machado (1999) defende a concessão de incentivos fiscais, a fim de, a um só tempo, cumprir um preceito Constitucional, bem como reduzir as desigualdades regionais do Brasil:

O incentivo fiscal para empreendimentos novos é a melhor forma de promover o desenvolvimento econômico das regiões pobres do país, e assim reduzir as desigualdades econômicas regionais. A Constituição Federal, todavia, não obstante preconize com eloquência a redução das desigualdades sociais e econômicas regionais, terminou por inviabilizar tal incentivo, ao impor aos Estados a supra-indicada limitação ao poder de isentar. (Machado, 1999, p. 220, grifo nosso).

Em verdade, Machado (1999), ao falar das concessões sob o enfoque da guerra fiscal, trata de competição tributária da forma como é definida neste trabalho e tem como pano de fundo a Magna Carta em vigor no país.

Muito embora haja um conflito de princípios no excerto, em que se coloca de um lado a diminuição das desigualdades regionais e de outro a limitação do poder de isentar, o texto prefere o primeiro mandamento Constitucional, ou seja, a diminuição das desigualdades regionais as quais ainda assolam o Brasil.

Lemgruber (1999) defende, com veemência, que a competição tributária diminui as receitas auferidas pelos entes e o bem-estar da população em geral. Mas, isso só é verdade em um ambiente não cooperativo, contrário ao pacto federativo.

No entanto, a autora excetua a sua tese ao afirmar que há um ganho com a competição, basta que os cidadãos possam fazer escolhas que lhes sejam economicamente benéficas:

É evidente que o processo competitivo tem, em si mesmo, um mecanismo de auto-alimentação, pois tanto os governos como os agentes privados lucram com a existência e continuidade dessa prática. Além disso, todas as soluções factíveis no sentido de coibir ou minimizar a competição dependem de grande esforço político, pois necessitam de cooperação multilateral dos governos envolvidos.

Por outro lado, não se pode deixar de reconhecer que algum grau de competição até poderia ser saudável, na medida em que os cidadãos pudessem escolher a melhor combinação de impostos e bens públicos a eles oferecida. (Lemgruber, 1999, p. 77, grifo nosso).

Embora a especialista em economia -Lemgruber- defenda o prejuízo causado pela competição tributária, ao final de seu estudo, pontua o aspecto positivo da competição da mesma forma como Machado (1999).

A autora afirma: “o que deve ser perseguido pelos governos e pela sociedade é uma definição clara do grau de competição (saudável) que pode ser tolerado pelos cidadãos”. (LEMGRUBER, 1999, p. 118).

Mais uma vez ela dá notícia da possibilidade de existir uma competição tributária que seja benéfica à Federação brasileira, bastando que as regras da competição sejam claras, bem como que sejam toleradas pelos contribuintes.

Outro economista que segue a linha de defesa de uma competição tributária saudável é Assunção (2010) o qual defendeu a possibilidade de concessões de benefícios fiscais por parte dos entes federados, desde que sejam observadas as regras constitucionais no que tange aos efeitos produzidos no campo tributário.

Assunção (2010) traz uma passagem que, a um só tempo, esclarece e complementa o que foi dito no parágrafo precedente:

A princípio, cumpre aplicar o postulado da proibição do excesso e do arbítrio. A norma tributária indutora não pode ir além do ponto necessário para alcançar os objetivos constitucionais que a lastreiam. Tampouco deve ser editada sem prévia análise econômica da sua potencial eficiência na busca dos fins pretendidos pelo Estado. Precisa, enfim, observar a regra da proporcionalidade na intervenção econômica. (Assunção, 2010, p. 23, grifo nosso).

Assunção (2010) prescreve a utilização de incentivos fiscais, credenciando, ao final, a competição tributária por parte dos Estados. Porém, os incentivos devem atender ao comando constitucional no que diz respeito ao desenvolvimento econômico dos entes.

Assunção (2010, p. 23) arremata o assunto da concessão dos incentivos fiscais ratificando a possibilidade de sua existência, desde que haja uma “Análise da legitimidade da concessão de benefícios fiscais fundamentando-se na verificação das finalidades da medida e na sua pertinência com relação aos valores refletidos no texto constitucional”.

Vale dizer que normas indutoras dos incentivos fiscais devem ser precedidas de uma análise econômica mais profunda das situações que serão regidas por elas. É dizer: os entes não podem editar normas indutoras de incentivos sem um estudo econômico prévio, a fim de evitar as tão temidas guerras fiscais que só dão prejuízos aos cofres públicos.

Já Palfinger (2008) demonstrou por diversos e complexos modelos conhecidos no campo da economia que a competição tributária tem o condão de aumentar a capacidade econômica de um país, desde que atue sobre o capital:

Viu-se com estes modelos de crescimento econômico que a competição tributária pode promover esse crescimento caso force uma redução das alíquotas sobre o capital. Assim, **foi verificado o efeito da competição tributária sobre o crescimento econômico, refletindo em aumento da riqueza e do bem-estar.** (Palfinger, 2008, p. 90, grifo nosso).

É bom atentar que a teoria de Palfinger está mais no campo da economia do que no do direito, contudo é muito importante saber se a competição tributária é viável sem atingir o pacto federativo, justificando-a também no direito e não apenas na economia.

Palfinger (2008) também afirmou que a competição tributária poderá aumentar o crescimento econômico, bem como o bem-estar da população. Além disso, asseverou que uma política de “trava” em relação à competição tributária poderá causar efeito contrário do desejado.

Então, ao invés de manter ou tentar restabelecer o equilíbrio financeiro do Estado brasileiro, a política de proibição de competição poderá implicar concentração de regiões hiperdesenvolvidas no contexto socioeconômico:

No Brasil, são estados relativamente desenvolvidos e competitivos que vêm obtendo sucesso com o uso desta política tributária. Numa competição tributária entre importadores de capital, nem sempre o estado mais pobre é o que atrai o capital. Na verdade, ele tem poucas chances na medida em que os estados mais desenvolvidos têm uma produtividade do capital maior e podem oferecer maiores subsídios ou arcar com uma renúncia fiscal no curto prazo. Mas, **a redução dos tributos é a única**

possibilidade que o estado menos desenvolvido, com menor produtividade do capital, tem, por seus próprios meios, de conseguir atrair o capital, e uma tentativa de se restringir a guerra fiscal causará um maior desequilíbrio do capital, considerando as rendas de aglomeração presentes. Assim, tal política pode estar possibilitando o aumento do número de regiões mais desenvolvidas, já que não é sempre a mesma região a conseguir os investimentos, e “espalhando” o capital. (Palfinger, 2008, p. 90, grifo nosso).

É bom recordar que esse pensamento vai ao encontro das ideias narradas por Machado (1999) que defendeu a diminuição das desigualdades econômicas por meio de políticas fiscais: “O incentivo fiscal para empreendimentos novos é a melhor forma de promover o desenvolvimento econômico das regiões pobres do país, e assim reduzir as desigualdades econômicas regionais”. (MACHADO, 1999, p. 220).

Lembra-se que tanto Silva (2001) quanto Tramontin (2002), acompanhando a maioria da doutrina, defendem que a competição tributária (e a guerra fiscal, de forma ampla) só causa efeitos prejudiciais à Federação. Ao contrário disso, Palfinger (2008) criticou veementemente a defesa dessas ideias e posicionou-se de maneira diametralmente oposta em relação à competição defendida por aqueles:

Concluindo, foi que a idéia da competição tributária como desleal e provocadora de uma misallocation do capital é ultrapassada e tendenciosa, [...]. Tem-se ainda que, mesmo que houvesse uma corrida ao fundo do poço, em termos de uma substancial redução nas alíquotas sobre o capital, **essa queda tributária poderia estar acompanhada de um ganho de bem-estar geral, em termos de crescimento econômico e melhor distribuição da riqueza**. (Palfinger, 2008, p. 90, grifo nosso).

A autora trata da relação da competição tributária com ganhos de bem-estar da população a qual não necessariamente implicará diminuição do bem-estar, podendo haver, inclusive, um aumento do segundo.

É certo que a medida de bem-estar de um povo é muito relativa, contudo, sempre está ligada a uma melhor distribuição de riquezas. Não que aumentar riqueza trará aumento de bem-estar, mas a falta da primeira traz implicações diretas sobre o segundo, ocorrendo na maior parte dos casos a sua redução.

Outro que trouxe conhecimento em relação ao tema em análise foi Ribeiro (2010). Pesquisador do núcleo de estudos fiscais da Faculdade de Direito

Getúlio Vargas (FGV), ele asseverou, em pesquisa sobre “a guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária”, que é compreensível identificar esse fenômeno numa Federação com tantas desigualdades regionais como a do Brasil. Esclarece:

Numa federação em que há grandes disparidades sociais e econômicas, é razoável que se permita a adoção de níveis distintos de tributação para que os Estados que dispõem de menor infra-estrutura e se localizam mais distantes do mercado consumidor possam atrair investimento e, conseqüentemente, desenvolvimento.

No entanto, **parece não haver razoabilidade em exigir que tais diferenciações dependam de aprovação unânime de todos os outros membros da Federação**, de modo que a dinâmica atual de concessão de incentivos está desenhada para ser desrespeitada. (Ribeiro, 2010, p. 9, grifo nosso).

Além de defender a competição tributária de maneira realista, Ribeiro (2010) ainda chama à atenção da legislação brasileira no tocante à concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS.

Ao concluir o seu trabalho, o pesquisador quebrou os paradigmas impostos pela maioria da doutrina brasileira no que tange à competição tributária:

[...] permitiu a conclusão de que a competição não deve ser vista necessariamente sob um ponto de vista pejorativo, como o caso da Guerra Fiscal. Conforme já mencionado na introdução, a competição também possui aspectos positivos, dentre os quais, a aproximação das políticas públicas locais com a preferência dos residentes e o estabelecimento de freios ao crescimento da atividade estatal.

A competição tributária é, portanto, uma questão política, de modo que ocorre em maior ou menor grau de acordo com o nível de autonomia dado aos entes subnacionais e com os mecanismos institucionais utilizados para incentivá-la ou refreá-la. Isto na medida em que a competência para determinar alíquotas, estabelecer tributos e sua administração, ou até para conceder incentivos fiscais de caráter específico, vai depender do grau de autonomia e descentralização do poder decisório que o desenho institucional do modelo de Estado permitir. (Ribeiro, 2010, p. 9, grifo nosso).

A conclusão de Ribeiro (2010) transcrita dá a exata noção de como funciona a competição tributária frente ao pacto federativo imposto pela CF/88, conforme o trecho acima destacado.

Igualmente, Carrazza (2010) defende a permissividade da competição tributária, desde que cada ente respeite os princípios prescritos na CF/88:

Instituindo e arrecadando livremente os tributos de sua competência e **concedendo, a seu talante, isenções, benefícios e incentivos fiscais, o Estado reafirma sua ampla autonomia. Bastará, para tanto, que observe as diretrizes e restrições contidas na Carta Magna.** (Carrazza, 2010, p. 542, grifo nosso).

Entretanto, o autor lembra que a União não pode interferir na competência dos demais entes federativos, já que poderá ocorrer afronta à própria autonomia deles:

[...], temos que a **União não pode estipular** – nem mesmo por meio de lei complementar – **como os Estados exercitarão suas competências tributárias (aí compreendida a faculdade de conceder isenções de tributos)**, que este é assunto sobre o qual eles próprios, dentro da autonomia que a Constituição lhes deu, devem livremente deliberar. (Carrazza, 2010, p. 542, grifo nosso).

É importante frisar que Carrazza (2010) propugna por incentivos fiscais, desde que sigam os ditames Constitucionais e que a União não interfira na autonomia de concessão dos incentivos.

Oliveira (2000) defendeu a competição tributária dentro do contexto da renúncia tributária. Entrementes, para que tal competição ocorra, basta que cumpra a condição: “Se existe a possibilidade de se renunciar à tributação, nada mais justo do que **generalizar este benefício para toda a sociedade**”. (OLIVEIRA, 2000, p. 91, grifo nosso).

Prescreve Oliveira (2000) que os frutos da competição tributária sejam distribuídos entre todos. Admite a concretude do pacto federativo estatuído em nossa CF/88 e a equitativa distribuição de renda entre os Estados-membros da Federação. Alega, ainda, a possibilidade da existência de concessões de benesses fiscais:

Sem dúvida, o processo de concessões de incentivos fiscais que visam incentivar o aumento de investimentos de novos projetos privados em uma determinada região, é uma atitude válida. No entanto, é observado que este processo passa a ser passível de distorções [...]. (Oliveira, 2000, p. 92).

Assim, defende a concessão de benefícios fiscais, contudo lembra da possibilidade de distorções. Para que isso não ocorra, o autor prescreve a centralização nas tomadas de decisões em relação a possíveis renúncias e

financiamentos de receitas. Admite a possibilidade de competição tributária como forma de “incentivar o aumento de investimentos de novos projetos válidos”.

Piancastelli, Bouri e Lima (2006) trabalham melhor esse ponto:

A existência de interesses internos conflitantes pode levar a impasses federativos que dificultam a ação dos governos, tanto os sub-nacionais quanto o federal, em busca de objetivos comuns de combate às disparidades de desenvolvimento econômico. **Portanto, são necessários mecanismos de resolução de conflitos federativos para que as disputas não se estendam indefinidamente e dessa forma prejudiquem a eficiência do sistema.** Logo, a necessidade de criação ou aprimoramento de instâncias de resolução desses impasses torna-se essencial. (Piancastelli; Boueri; Lima; 2006, p. 76, grifo nosso).

Os autores reconhecem a existência de “interesses internos conflitantes” que implicarão competição tributária em última instância. Com efeito, o que não pode ocorrer é o descambo de uma situação de disputa para uma conflituosa eterna entre os Estados-membros de maneira a desrespeitar o pacto federativo.

Os autores propõem que “A discussão sobre a institucionalização de uma instância de mediação dos conflitos federativos no Brasil deve passar por uma série de etapas, que precisem ser desenvolvidas previamente”. (PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA; 2006, p. 77).

Tanto Oliveira (2010) quanto Piancastelli e Boueri e Lima (2006) admitem a possibilidade da competição tributária, contudo propõem que exista uma instância de resolução de impasses nas concessões de benesses fiscais, para que não ocorram conflitos que ponham em risco o pacto federativo.

Gadelha (2010) também é um dos defensores da tese da competição tributária “lícita” a qual não afete o pacto federativo. Afirma que as concessões de incentivos são instrumentos de intervenção do Estado e, por isso, devem obedecer aos ditames da CF/88:

Extrai-se, portanto, que a concessão de incentivos fiscais se insere como instrumento de intervenção no domínio econômico a fim de que se possam concretizar vetores e valores norteadores do Estado.

Logo, deve haver uma **rígida observância aos preceitos constitucionais**, sob pena de absoluta inocuidade da atividade estatal. (Gadelha, 2010, p. 98, grifo nosso).

Ensina que os incentivos fiscais devem perseguir o interesse público da mesma forma que afirmou Oliveira (2000). Gadelha (2010), então, propõe:

[...] é preciso orientar a atividade financeira do Estado com o foco tributário voltado para o **interesse público**, de modo a não se buscarem os efeitos da norma tributária indutora no domínio econômico. Mais que isso, deve-se focar o sistema de concessão de incentivos fiscais na racionalização do que o estado deixou de arrecadar. **Neste confronto- desenvolvimento econômico-social versus incremento dos cofres públicos – é que se deve fazer a ponderação de bens e valores a qualquer renúncia fiscal.** (Gadelha, 2010, p. 98, grifo nosso).

Com efeito, o interesse público deve ser considerado quando se está diante do sopesamento de dois valores a serem considerados: “desenvolvimento econômico-social e o incremento dos cofres públicos”.

Tem-se, assim, que a doutrina traz diversos ensinamentos a serem considerados quando se está diante do princípio do pacto federativo *versus* a competição tributária. Além da doutrina, é importante trazer os ensinamentos dos tribunais brasileiros em relação ao tema, porque também dizem o que é o direito.

3.2 Posicionamentos dos Tribunais: competição tributária

Doravante serão analisadas as decisões dos Tribunais pátrios. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF) foram os escolhidos, porque são formadores de jurisprudência para os demais Tribunais brasileiros em matéria infraconstitucional e constitucional, respectivamente.

Em relação ao tema, o STJ vem adotando a jurisprudência de permitir a competição tributária, desde que seja respeitada a Magna Carta, ou seja, a verdadeira competição e não a guerra fiscal.

O precedente exarado no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 32.937/MT por sua riqueza de detalhes em relação ao presente estudo, foi escolhido para ser analisado.

O precedente trata do instituto do diferimento de tributo que pode ser assim conceituado:

[...] diferimento **não é isenção, incentivo ou benefício fiscal na acepção do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF.** Pelo contrário, diferimento significa adiamento. Aplicada ao ICMS, a palavra tem idêntico sentido: **adiamento do pagamento do tributo.** (Carrazza, 2010, p. 408, grifo nosso).

Impende destacar que não se trata de isenção ou hipótese de não incidência do tributo. Em verdade, trata-se de pagamento que se realizará tempos depois do previsto.

Em relação ao precedente: o caso começou quando o DF, ao conceder o diferimento para a empresa CIPLAN (empresa de produção de cimento no DF), instaurou uma competição com os demais Estados da Federação, já que concedeu, de maneira lícita e legal, uma benesse fiscal, mesmo que momentânea, com o intuito de facilitar o desenvolvimento de sua economia local, implicando mais competitividade e, com isso, aumentando a possibilidade de geração de empregos e, futuramente, mais recolhimento de tributos.

O DF havia concedido o diferimento para a CIPLAN no que tange ao recolhimento do ICMS sobre a produção e circulação do cimento. Contudo, o Decreto nº 4.540/04 (do Estado do MT) restringia o creditamento do ICMS pago a outro ente (no caso, o DF) quando o percentual fosse inferior à alíquota interestadual de 12%, quando o contribuinte obtivesse benefício fiscal que importasse não recolhimento imediato do tributo.

Assim, a CIPLAN PLANALTO impetrou o Mandado de Segurança nº 32.937 em face do Estado de Mato Grosso que tinha entendimento no sentido de que o diferimento concedido por outro Estado da Federação afeta o recolhimento devido do tributo (ICMS), tendo em vista que o valor que seria pago inicialmente era inferior à alíquota interestadual, sendo o restante diferido no tempo.

Alegou o Estado mato-grossense que a concessão do diferimento deve ser regulada por meio de convênio, de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF, ou seja, cabendo a Lei Complementar: “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

O Tribunal de Justiça do Estado de MT concordou com o argumento da Fazenda Pública estadual e denegou a segurança pleiteada pela CIPLAN, asseverando que, de fato, não havia convênio entre os Estados envolvidos que legitimasse o benefício concedido pelo Distrito Federal:

Assim, à vista do mencionado regramento do ICMS, o Estado de Mato Grosso editou o Decreto nº 4.540/04, no qual se limitou a regulamentar as operações ou prestações de estabelecimentos beneficiados por incentivos

fiscais, concedidos **sem respaldo em convênio e sem previsão em lei específica, diante da nulidade do ato e da ineficácia do crédito**, nos moldes do art. 8º, I, da Lei Complementar nº 24/75. (TJMT, 2010, grifo nosso).

Inconformada com a decisão do TJMT, a CIPLAN recorreu ao STJ, obtendo provimento favorável:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 32.937 - MT

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 155, § 2º, I, DA CF E 8º, § 5º, DA LC 87/96. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO.

1. Recurso ordinário no qual se discute o percentual a ser creditado do ICMS devido ao estado de destino (Mato Grosso), na medida em que a Unidade de origem (Distrito Federal) concede incentivo creditício de repercussão fiscal, na forma de empréstimo para o pagamento do imposto devido, o que, na prática, importa diferimento no pagamento do tributo (Pró-DF).

2. Emerge dos autos que o recorrido, Estado de Mato Grosso, em face do benefício concedido pelo Distrito Federal, não permite o creditamento da totalidade da alíquota interestadual devida (12%), mas, apenas, do montante que entende efetivamente recolhido na origem (2.5%).

3.[...].

4. [...].

5. No caso concreto, impõe-se reconhecer que o imposto devido junto à Unidade de origem corresponde à totalidade da alíquota de 12% (doze por cento) relativa à substituição tributária nas operações interestaduais. Isso porque o incentivo concedido pelo Distrito Federal não pressupõe dispensa do pagamento do tributo, diferindo substancialmente das hipóteses de isenção ou de não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido".

6. Assim, constatado que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, retarda seu recolhimento, à luz do princípio da não-cumulatividade, deve ser assegurado o creditamento no percentual de 12% como abatimento do ICMS devido ao estado destinatário.

7. [...].

8. Recurso ordinário provido. (STJ, 2011, grifo nosso).

A jurisprudência do STJ é pacífica em relação ao tema do diferimento. No mesmo sentido do acórdão: Recurso em MS nº 31.714/MT (Relatoria do Ministro

Castro Meira, Segunda Turma, Diário de Justiça de 19/9/2011), Recurso Especial nº 1.125.188/MT (Relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Diário de Justiça de 28/05/2010), Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.065.234/RS (Relatoria do Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, Diário de Justiça de 01/07/2010).

O STF, por seu turno, também já enfrentou o assunto do diferimento no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.056-1/MS:

Processo: ADI 2056 MS
Relator(a): GILMAR MENDES
Julgamento: 29/05/2007
Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Parte(s):

Requerente: CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL (CNA).

Advogado: GERVÁSIO ALVES DE OLIVEIRA JÚNIOR

Requerido: GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Requerida: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Ementa

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul.

2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul - FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários.

3. **A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar.**

4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio.

5. Ação que se julga improcedente.

Decisão

O Tribunal, por maioria, julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, (STF, 2007, grifo nosso).

Assim, o STF assevera que o diferimento é uma das formas de competição tributária, instaurando uma disputa legítima entre os entes da

Federação, sem violar o texto constitucional. Isso significa que o diferimento pode ser utilizado como um legítimo instrumento “celebrado” entre o ente e as empresas sem a realização de convênio.

Lembra-se que não se fala de concessão de benefícios à revelia do CONFAZ. O fundamento desse entendimento jurisprudencial, que envolve tanto o STJ quanto o STF, é de que o diferimento apenas posterga a data do pagamento dos tributos.

Além do diferimento, o STF teve a oportunidade de julgar, na medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS, hipótese em que o governador do Rio Grande do Sul buscava atacar diversos dispositivos da Lei nº 11.475/00, entre eles o art. 131 e seus parágrafos:

Art. 131 - Na hipótese em que o sujeito passivo promover ação judicial, visando à desconstituição do crédito tributário e a sentença do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul for favorável ao réu, a multa constante do Auto de Lançamento poderá ser reduzida em 30% (trinta por cento), caso haja desistência do recurso da referida sentença, e o pagamento, em moeda corrente nacional, do respectivo crédito tributário efetue-se de uma só vez, no prazo de trinta dias, contados do trânsito em julgado da sentença.

§ 1º - O disposto no "caput" aplica-se, também, para os casos em que o crédito tributário foi constituído em face de depósito judicial, após a propositura da ação judicial contra o Estado.

§ 2º - Nas hipóteses de conversões de depósitos judiciais em renda, aplicar-se-ão as disposições do “caput”, dispensando-se eventuais diferenças de valores em função de índices de atualização monetária empregados na correção dos créditos tributários e nos respectivos depósitos.

§ 3º - O disposto no “caput” aplica-se, ainda, na hipótese de sentença de primeiro grau. (Lei nº 11.475, 2000, grifo nosso).

O texto transcrito, que prescreve a transação como modalidade de extinção de crédito tributário, foi um dos pontos atacados pelo Governador sul-riograndense em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2405/RS, sob a alegação, principalmente, de ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF (ausência da celebração de convênio). Sobre o ponto, o STF afirmou:

**ADI 2405 MC / RS - RIO GRANDE DO SUL
MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. CARLOS BRITTO
Julgamento: 06/11/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno**

Partes

REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
ADVOGADOS: PGE-RS - PAULO PERETTI TORELLY E OUTRO
REQUERIDA: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO RIO GRANDE DO SUL

EMENTA

Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: Lei estadual (RS) nº 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário.

I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

II - Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, por não se tratar de favores fiscais.

III – [...].

IV – [...].

V – [...].

VI – [...].

VII [...].

O item II teve a seguinte fundamentação:

A transação, por outro lado, implica sempre a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançada na via judicial. (Relator: Ilmar Galvão, 2000, grifo nosso).

O fundamento em destaque foi suficiente para convencer o pleno do STF, acabando por admitir a competência tributária que se realizou por meio da concessão de benefício fiscal da transação.

O precedente em comento legitima a competência tributária por meio da transação. O RS pode ser polo de atração de diversas empresas (que representam investimento) em detrimento de outros Estados ao garantir que elas possam utilizar

a transação de suas dívidas tributárias. Tudo garantido constitucionalmente pelo Supremo.

Outro exemplo na jurisprudência do Supremo que levou a legitimação da competição tributária foi o caso da legislação do Estado de São Paulo a qual se valeu de um critério extrafiscal para conceder tributação diferenciada.

Tributação diferenciada que pode atrair investimento para o Estado paulistano no caso da Lei estadual nº 9.085/95 que concedeu o benefício em matéria de IPVA às pessoas jurídicas que possuíssem, em seus quadros, pelo menos 30% de seus empregados com idade superior a 40 anos de idade:

PLENÁRIO

Contratação de Empregados e Incentivo Fiscal

Por ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF - que exige, em se tratando de ICMS, a celebração de convênio entre os Estados para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, o Tribunal julgou procedente em parte o pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo para declarar a inconstitucionalidade do item I, do § 2º, do art. 1º, da Lei estadual 9.085/95, que concedia incentivo fiscal de ICMS para pessoas jurídicas domiciliadas no referido Estado que possuíssem **pelo menos 30% de seus empregados com idade superior a 40 anos.**

Quanto ao incentivo concedido pela Lei impugnada, nas mesmas condições, sobre o IPVA, em que se alegava ofensa ao princípio da isonomia, o Tribunal julgou improcedente o pedido, por considerar que a norma impugnada objetivou atenuar um quadro característico do mercado de trabalho brasileiro, compensando uma vantagem que os mais jovens possuem. ADI 1.276-SP, rel. Ministra Ellen Gracie. (STF, 2002, grifo nosso).

É mais uma medida de valorização de pessoas mais idosas que tem dificuldades de entrada no mercado de trabalho, como é de conhecimento público e notório. Medida que se submete, de acordo com o Supremo, ao manto protetor da CF/88.

Ao considerar constitucional a Lei paulistana em relação à concessão incentivo fiscal sobre o IPVA, o STF não só permitiu que houvesse benesse às pessoas mais idosas como também às empresas que desejam aumentar seus lucros, pagando menos tributo. Para isso ocorrer, basta que tenham pelo menos 30% do seu quadro de funcionários com idade superior a 40 anos de idade.

Os julgados do STF prescrevem a possibilidade da existência da competição tributária, desde que respeitadas algumas regras constitucionais as

quais dão efetividade ao princípio do interesse público, principalmente na seara econômico-social.

É importante uma última transcrição, (Agravo de Instrumento nº 400336-RJ) de lavra do Ministro Joaquim Barbosa, que bem explicita a finalidade dos incentivos fiscais (competição tributária):

[...] OLIVEIRA, Gustavo Justino de. As organizações sociais e o Supremo Tribunal Federal: comentários à medida cautelar da ADIn nº 1.923/DF, In: Direito administrativo democrático, Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010, p. 202-203: **“Gaspar Ariño Ortiz enfatiza a concepção do Estado financiador, concentrado na atividade de fomento, entendida como atividade de estímulo e pressão, realizada de modo não coativo, sobre os cidadãos e grupos sociais, para imprimir um determinado sentido a suas atuações. Para o autor, por meio de subvenções, isenções fiscais e créditos, o Estado não obriga nem impõe; oferece e necessita de colaboração do particular para que a atividade fomentada seja levada a cabo.”**

A transferência de recursos públicos a entidades privadas caracteriza-se como uma das possíveis técnicas de fomento. **Presta-se ao menos para dois fins:**

a) para incentivar que tais entidades privadas, quando lucrativas, por meio do exercício de atividade econômica acabem gerando benefícios públicos; e

b) para incentivar que entidades não lucrativas passem a realizar atividades de interesse público, gerando igualmente benefícios (sobretudo de modo direto) para a comunidade”. (STF, 2011, grifo nosso).

Como dito e visto, o STF já afirmou como deve ocorrer a competição tributária entre os entes: respeito às regras constitucionais as quais são responsáveis pela efetividade do princípio do interesse público, com vistas ao desenvolvimento econômico-social do povo.

Nesse contexto, a Suprema Corte enquadrando ao menos dois exemplos: diferimento de tributo e a transação que podem, então, ser firmados sem a necessidade de prévio convênio, permitindo, dessarte, uma saudável competição tributária.

3.3 A saudável competição tributária

A pergunta motivadora da pesquisa calcou-se em saber se é possível uma competição tributária entre os entes que não afrontasse o pacto federativo, distinguindo-a da guerra fiscal.

Foram levantadas teorias diversas, bem como entendimentos dos tribunais pátrios os quais ratificaram a tese de que a competição tributária não só é possível como desejável, a fim de promover o desenvolvimento socioeconômico dos entes.

A par das regras tributárias que podem viabilizar uma legítima competição tributária, as normas de direito financeiro/orçamentário também estabelecem requisitos para que a concessão de benefícios fiscais seja válida.

A assertiva também tem sua confirmação dada pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a qual trata das normas de finanças públicas que regem a responsabilidade na gestão fiscal. Ela é mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A seção II da referida Lei trata da “renúncia de receita” por parte dos entes. Renúncia (anistia, remissão, subsídio) que, ao final, pode significar competição tributária entre os entes da Federação. Contudo, há regras para garantir essa forma de competição tributária.

O artigo 14 da LRF prescreve as condições principais de concessão de benefícios de natureza tributária por parte dos entes. Condições que são complementadas por seus incisos:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (LRF, 2000, grifo nosso).

Pode-se dizer que o artigo 14 e seus incisos prescrevem como podem ocorrer as concessões de benefícios fiscais de uma maneira geral. Nesse caso, observa-se a operacionalização da possibilidade das referidas concessões.

A LRF estatui a possibilidade da existência de competição tributária entre os entes, basta que sigam os ditames constitucionais e infraconstitucionais. A

possibilidade de competição pode ser vista pelo parágrafo primeiro do art. 14 da LRF:

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (LRF, 2000, grifo nosso).

A parte em destaque demonstra a inequívoca possibilidade de competição tributária sem afronta ao pacto federativo, já que a LRF foi editada, também, para protegê-lo.

Os tópicos desenvolvidos ao longo da pesquisa apontam no sentido de existir competição tributária de forma saudável que não afronte o princípio do pacto federativo, sob o aspecto das normas orçamentárias.

A saudável competição tributária é um meio de desenvolvimento socioeconômico, bem como de diminuição de desigualdades regionais. Isso é, na verdade, resguardar o pacto federativo, mantendo, ao final, as autonomias dos entes da Federação como defendeu Machado (2010).

Conclusão

A única hipótese que passou de maneira ilibada pela tentativa de falseamento (mais comumente conhecida por refutação) foi a positiva, no que se refere à possibilidade de existir competição tributária dos entes federados sem infringir o pacto federativo.

É possível existir competição tributária entre os entes federados sem infringir o pacto federativo. Mas, para se chegar a tal conclusão, a pesquisa teve que trilhar por diversos caminhos, começando pela contraposição estabelecida entre o Pacto Federativo e a Competição Tributária.

O primeiro capítulo trabalhou os conceitos basilares do Direito tributário os quais foram de suma importância para o desenvolvimento e entendimento do assunto, sendo Temer (2010) o principal referencial teórico da pesquisa respeitante à Federação. Ainda no mesmo capítulo, foi explicitada a competência tributária, repartição de receitas e como a tributação brasileira está balizada pelo pacto federativo.

Na sequência buscou-se estabelecer a diferenciação entre guerra fiscal e competição tributária, abordando os respectivos conceitos e características especiais de ambas. Em seguida, mostrou-se o quanto a guerra fiscal é nociva ao pacto de federativo, justamente o oposto da competição tributária, ou seja, o quão é salutar para a manutenção dele.

O derradeiro capítulo mostrou que a competição tributária é medida que se impõe, já que fortalece a Federação brasileira. Foram utilizados diversos autores tais como Machado (2010), Gadelha (2010), Palfinger (2008) para embasar tal fortalecimento.

Abordou-se, também, o posicionamento dos Tribunais pátrios em relação ao assunto pesquisado. Para isso, foram eleitos o STJ e STF. Os mais importantes no trato da matéria. O posicionamento fechou o melhor entendimento da matéria, concluindo pela possibilidade legal e constitucional da existência da competição tributária.

O derradeiro assunto do capítulo tratou das expectativas que foram abstraídas durante a intensa pesquisa realizada. Foi necessário abrir tal tópico e

dizer um pouco mais da “saudável competição tributária” já existente no Brasil, mostrando o quanto é importante para o desenvolvimento do País.

O apanhado realizado até o presente momento dá uma boa noção do que foi a pesquisa, sendo necessário tirar as conclusões: A principal diz respeito à necessidade do retorno imediato da manutenção do pacto federativo, a fim de conservar um federalismo solidário, cooperativo e harmônico.

Sob esse mote, devem existir mecanismos que garantam a um só tempo: a autonomia dos entes federados, a fim de possibilitar a adoção de programas próprios de desenvolvimentos socioeconômicos, observadas suas especificidades e que, também, garantam a não existência de guerras fiscais na prática.

Tais mecanismos devem ser dotados de regras e penalidades fortes para os entes que as descumprirem. Precisa existir, então, um foro especializado administrativo e institucionalizado para solução rápida de controvérsias envolvendo os entes federados em matéria de competição tributária, haja vista que a economia, como característica intrínseca, requer soluções rápidas dos conflitos.

Foi visto, ao longo do trabalho, que há uma dependência muito grande dos entes federados em relação ao recebimento de receitas por parte da União (concentrador de receitas), principalmente os Municípios. Nesse caso, há dois problemas sérios: o primeiro diz respeito ao “vício” dos entes que sempre esperarão recursos da União e o segundo (mais grave) é a não observância das contingências específicas de cada região, já que a partição de receitas tem percentuais fixos.

Tal situação implica ineficiência na arrecadação de tributos por parte dos entes e não cumprimento de metas socioeconômicas garantidas na Carta Social de 1988, já que há necessidades sempre maiores de recursos ao longo do tempo, a fim de cumprir tais metas.

As soluções, então, para os problemas apontados são a redução de dependência dos entes federados em relação à União, principalmente, no que diz respeito à partilha de receitas e a observância das contingências específicas cada região no que concerne a transferências de recursos. Soluções que passam, necessariamente, pela existência e incentivo da competição tributária.

Outra conclusão diz respeito à harmonização tributária a qual deve ser considerada pelo País como um fator de integração regional e, ao mesmo tempo, mecanismo que tem o desiderato de evitar guerras fiscais. Por exemplo: uma maior

parte da alíquota do ICMS poderia ser cobrada no destino e não na origem (mantendo o sistema de cobrança misto, contudo haveria a preponderância do destino, invertendo, dessarte, a lógica atual), a fim de impedir que os Estados possam conceder isenções à revelia do CONFAZ.

Deixa-se de apontar a centralização tributária como solução para possíveis guerras fiscais (muito embora a solução seja muito eficaz na redução de tais guerras), já que a referida centralização diminuiria a autonomia, em demasia, dos entes indo na contramão da Federação e da Constituição.

Outra conclusão a que se chegou diz respeito à necessidade de orientar a competição tributária em direção ao interesse público. O domínio econômico não pode preponderar nesse caso. Os entes devem agir racionalmente ao competir com os demais, sabendo que, em alguns casos, deixarão de arrecadar receitas.

É importante saber que não basta somente gerar empregos, deve-se saber quanto de receitas deixarão de entrar para os cofres públicos, não havendo razão para renunciar a bilhões, por exemplo, caso a geração de empregos prometida seja ínfima.

Pelos argumentos expendidos, a competição tributária é viável quando respeitado o pacto federativo, mas para que seja saudável tanto para os entes envolvidos quanto para a Federação, é imprescindível o balizamento (regras da competição): solidariedade, harmonia e cooperação entre os entes.

Os entes devem fazer escolhas racionais (estudo prévio de impactos financeiros nas concessões de incentivos fiscais, por exemplo) quando tiverem a certeza de que precisam competir entre si. E, caso as regras sejam desrespeitadas, sanções firmes devem ser aplicadas no foro especializado para dirimir os conflitos tributários, a fim de coibir e reprimir transgressores, tudo com o intuito de fortalecer a Federação.

Referências

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise**. Brasília: 2010.

BONAVIDES, Paulo. Teoria do Estado. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CAMARA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 11.475/00**. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNomas=3428&hTexto=&Hid_IDNorma=3428. Acesso: 02/07/2012

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREIO BRAZILIENSE. **ICMS**. Disponível em: <http://www.correio braziliense.com.br>. Acesso: 20/04/2012.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. 1 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. "Estudos de Economia do Setor Público". guerra fiscal no Brasil: três estudos de caso (Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná). Org.: Rui de Britto Álvares Affonso. São Paulo: Fapesp-Fundap, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário da Língua Portuguesa**. 6ª ed. rev. atual. Curitiba: Editora Positivo, 2006.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isonção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo**. 1ª Ed. Curitiba: Juruá, 2010.

GIL, Antônio Carlos. Métodos das Ciências Sociais. In: GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Guerra fiscal (com ela todos perdem)**. Relatório da Comissão Parlamentar de Inquérito da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, publicado no DOE do dia 26 de setembro de 1997. Org.: David Torres e João Eduardo Leite de Carvalho. São Paulo: Sinafresp-Afresp, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades**. Disponível em: http://www.censo2010.ibge.gov.br/dados_divulgados/. Acesso: 01/05/2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira Jardim. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LEMGRUBER, Andréa Teixeira. **O fenômeno da competição tributária: Aspectos Teóricos e Uma Análise do Caso Brasileiro**. Brasília: 1999.

_____. **A competição tributária em Economias Federativas: Aspectos Teóricos, Constatções Empíricas e Uma Análise do Caso Brasileiro**. Brasília: 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVERA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e Guerra Fiscal**. 1ª Ed. São Paulo: Editora Pulsar, 2000.

_____. "Os grandes Filósofos do Direito". Tradução: Reinaldo Guarany, Silvana Vieira e Claudia Berliner. Org.: Clarence Morris. 1ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

PALFINGER, Ana Lúcia Barbosa Coelho. **Competição tributária por Capital**. Brasília: 2008.

POPPER, Karl Raimund. **Conjecturas e Refutações**. Tradução: Sérgio Bath. 5ª ed. Brasília: Editora UnB, 2008.

REVISTA ELETRÔNICA. **ISTO É**. Disponível em: <http://www.istoe.com.br/reportagens/131192_ABERTA+A+CAIXA+DE+PANDORA+DE+BRASILIA>.

REZENDE, Fernando; LIMA, Edilberto Pontes; BOUERI, Rogério; PIANCASTELLI, Marcelo. **Desafios do Federalismo Fiscal**. 1ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. **A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária**. São Paulo: 2010.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL. **Guerra Fiscal**. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br>>. Acesso: 10/04/2012.

SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2010** - Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf> f. Acesso: 10/05/2012.

SEGUNDO. Hugo de Brito Machado. **Contribuições e Federalismo**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVA, Napoleão Luiz Costa da. **Uma resenha sobre a competição tributária entre Jurisdições**. Rio de Janeiro: 2001.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Acórdãos**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso: 03/05/2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Acórdãos**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso: 06/05/2012.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 23^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal**. Curitiba: 1^a ed. Curitiba: Juruá, 2002.

VIEIRA, Liliane dos Santos. **Pesquisa e Monografia Jurídica na Era da Informática**. 3^a ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2007.