



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR MSC EDIVAL BRAGA



GUERRA FISCAL E FEDERAÇÃO: Instrumentos constitucionais e legais para evitar a guerra fiscal entre os Estados-membros da federação brasileira¹.

Andréia Karen Gomes Severo²

Adriana Gomes Aragão³

Francisco Ramalho Da Silva⁴

Coordenador do Artigo: Prof. Dr. Edival Braga⁵

Artigo desenvolvido com a finalidade de analisar a ótica da guerra fiscal que ocorre no Brasil, sua relação com os impostos, além de suas principais causas e consequências para o país, considerado como uma Federação, a ser apresentado na disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

Resumo: A Guerra Fiscal, como o nome já sugere, corresponde a um problema enfrentado pela economia brasileira ao longo de vários anos, o qual tem a solução sempre adiada em razão de interesses políticos que prejudicam a população brasileira. Além disso, o federalismo brasileiro se vê ameaçado pela Guerra Fiscal, de maneira que a busca pelo fim desse fato que assola o Brasil é mais urgente do que parece, visto que a cada dia as empresas multimilionárias são beneficiadas e a Federação Brasileira é prejudicada.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Brasil. ICMS. Soluções.

Sumário: 1 Introdução; 2. Conceitos sobre guerra fiscal; 3. Consequências da guerra fiscal no Brasil; 3.1 O Confaz; 4. Instrumentos Constitucionais e Legais para evitar a guerra fiscal; 4.1 Proposta da Súmula Vinculante nº 69; 5. Guerra fiscal no âmbito internacional; 6. STF e Guerra fiscal no Brasil; 7. Conclusão; 8. Referências.

Abstract: The fiscal war, as the name already suggests, corresponds to a problem faced by the Brazilian economy over several years which has the solution always deferred due to political interests that harm the population of the nation. In addition, Brazilian Federalism is threatened by the fiscal war, so that the search for an end to this fact that plagues Brazil is more urgent than it seems, since every day multi-million dollar companies are benefited and the Brazilian Federation impaired

Key words: Fiscal war. Brazil. ICMS. Solutions.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo

² Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima. andrea_karen@hotmail.com

³ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima. adriana.aragao2009@hotmail.com

⁴ Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima. fcofrs@hotmail.com

⁵ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objeto o estudo da guerra fiscal no Brasil, que vem ocorrendo entre os entes federativos em virtude da concessão de benefícios fiscais, relacionados especialmente às diferenças de alíquotas do ICMS.

Se por um lado os estados federativos possuem autonomia tributária, podendo utilizá-la da forma mais benéfica para o Estado, por outro lado existe o pacto federativo, onde os Estados devem manter a integridade territorial da federação e contribuir para o bem-estar do país como um todo.

No decorrer deste artigo serão apresentadas e analisadas algumas alternativas propostas pelos doutrinadores, especialistas e administradores tributários para minar a guerra fiscal no país, considerando sempre, ao mesmo tempo, o respeito pela autonomia dos Estados e a integridade territorial do país.

Assim, após uma breve conceituação de guerra fiscal, serão apresentadas suas principais consequências no Brasil, e o que tem sido feito para evitá-la, por meio de normas legais e constitucionais.

No Brasil, a guerra fiscal ocorre entre os Estados federativos. Em nível internacional, ocorre entre países de iguais e diferentes continentes. Como exemplo de guerra fiscal entre países, será abordado um caso recente envolvendo uma empresa norte-americana, um país europeu e a Comissão Europeia. Para isso, antes será feito um breve comentário sobre o modelo tributário nos EUA e na Europa, no que diz respeito ao imposto sobre vendas, comparando-o ao ICMS brasileiro.

Por fim, serão analisados alguns posicionamentos do poder judiciário sobre a guerra fiscal no Brasil, em especial sobre a proposta da Súmula Vinculante 69 quanto ao reconhecimento da inconstitucionalidade de benefícios fiscais do ICMS, concedidos sem convênio no CONFAZ, órgão administrador desse tributo.

2. CONCEITOS SOBRE GUERRA FISCAL

O fenômeno “guerra fiscal”, iniciado no Brasil em 1970, refere-se a práticas concorrenciais entre os entes da Federação quanto à gestão de suas políticas industriais, com a manipulação de alíquotas de determinados tributos, principalmente o ICMS, para atrair novas empresas em seus territórios.

A seguir algumas definições sobre Guerra Fiscal:

“Simonsen (1994, p. 571) refere-se a “Guerra das Isenções” como os conflitos de natureza tributária existentes entre os estados, objetivando a atração de indústrias, a partir da concessão de isenções no imposto interestadual sobre o consumo, ICM.” Já Varsano (1996, p. 2) define “Guerra Fiscal” como uma situação de conflito na Federação em que, ao arripio da Lei Complementar nº 24, de 1975, os estados utilizam-se de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS (seu principal tributo e atualmente o maior tributo consolidado do Brasil) como instrumentos ativos de suas políticas de atração de indústrias. Dessa forma, o estado que ganha impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou alguns dos demais, na medida em que a “guerra” não se trata de um jogo de soma positiva (isto é, a transferência de investimento resulta necessariamente em perda de receita e empregos para alguém) e, assim, a Federação, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é enfraquecida” (...) Entretanto, Cavalcanti & Prado (1998, p. 7) apresentam uma definição mais ampla em que é realçado o papel regulador do Governo Central. Dentro dessa perspectiva, “a ‘Guerra Fiscal’ é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas dos Governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos”. (Apud Vanderlei e Fernandes, 2000, p.6)

“Guerra fiscal” é um fenômeno que ocorre quando um Estado reduz a alíquota do ICMS sem que exista convênio entre os demais Estados, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal.

3. CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL NO BRASIL

O tema da guerra fiscal apresenta-se sempre muito atual no campo do direito tributário e permeia principalmente em relação ao imposto conhecido como ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, pois este imposto tem o estabelecimento compreendido no âmbito estadual, conforme expressa a Constituição Federal em seu artigo 155, § 2º, XII, “g”: “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Assim, os benefícios relativos ao ICMS serão concedidos por decisão unânime dos Entes Federados, o que ocorrerá através de convênios firmados entre os Estados e pelo Distrito Federal.

Sendo assim, um estado só pode conferir benefícios fiscais relativos ao ICMS se os demais estados aprovarem tal decisão, contudo não é o que vem ocorrendo, pois a busca de cada estado pelas empresas mais rentáveis ocasiona a tão debatida guerra fiscal.

Quando um estado brasileiro confere incentivos fiscais relacionados ao ICMS para que determinada empresa/indústria se fixe em seu território, está buscando favorecer sua região com a redução ou devolução parcial do imposto a recolher. Assim, pretende trazer para si desenvolvimento regional, geração de empregos, desenvolvimento econômico e produtos com menor custo, apresentando-se como um enorme atrativo para esta política financeira.

Contudo, os Estados brasileiros precisam observar a economia de acordo com a ótica do federalismo, em que não existem estados separados e independentes economicamente uns dos outros e que toda ação econômico-financeira ocorrida em uma determinada região terá reflexos sobre todo o País.

Claro que, se considerados individualmente, vários Estados conseguiram se beneficiar dos efeitos da guerra fiscal, como, por exemplo, o Mato Grosso, de acordo com os ensinamentos de Blairo Maggi (SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 2011, p. 43), que afirma sobre as boas consequências da guerra fiscal para atrair grandes indústrias na transformação de proteína vegetal em proteína animal, gerando milhares de empregos, fazendo nascer uma nova classe média e possibilitando a distribuição de renda.

Além deste exemplo, pode-se citar também o Ceará no que diz respeito ao atrativo para empresas calçadistas no interior do Estado, o que permitiu a melhoria da economia nesta localidade.

Contudo, um problema óbvio em relação à guerra fiscal surge a partir do momento em que todos os Estados concedem benefícios fiscais; assim, torna-se difícil que algum fique em vantagem em relação ao outro.

Dessa maneira, não se mostra adequado que um determinado estado busque apenas seu desenvolvimento pessoal em detrimento de outros estados e, por fim, em detrimento da economia brasileira. Isto se deve ao fato de que, ao fornecer atrativos fiscais a uma indústria, esta fixa-se em um local e gera empregos e desenvolvimento; entretanto, ela sai do local onde estava (menos atraente no quesito tributos) e, assim, causa no lugar que abandonou o desemprego e a queda no gráfico do desenvolvimento da economia. Por fim, todos perdem ao observar-se o Brasil como uma Federação.

O enfraquecimento da Federação Brasileira toma proporções gigantescas quando considerado de forma ampla de tal forma que Geraldo Alckmin certa vez afirmou no Seminário de Federação e Guerra Fiscal:

O tema é complexo, polêmico e antigo. Nosso país se chama República Federativa do Brasil, mas, na realidade, é uma federação frágil. Os estados e municípios são muito frágeis. Por isso, criou-se até uma cultura de que prefeito tem que ser amigo do governador. O governador, amigo do presidente. Tal é a dependência. Essa fragilidade é institucional, tributária, financeira (ALCKMIN, 2011, p. 133).

No momento em que vários estados praticam a redução do imposto indevidamente, ocorre o processo de quebra da equidade fiscal entre os membros da federação, o que provoca a mencionada guerra fiscal. As unidades federativas tendem a lutar entre si, comportando-se como países autônomos para batalharem pelos mercados consumidores.

Desta maneira afirma o Deputado Federal Henrique Fontana no mesmo Seminário:

Como brasileiros, todos nós seguramente queremos um país onde todos os estados e todos os nossos concidadãos possam viver com dignidade, com qualidade de vida, ter acesso a empregos e a boas condições sociais e econômicas. Em minha opinião, a guerra fiscal terminou por estabelecer uma lógica que, na maioria das vezes, coloca as nossas unidades da federação em disputa, normalmente com resultado muito precário, para não dizer nulo, para um país como um todo (FONTANA, 2011, p. 137).

A Guerra Fiscal resulta, então, na perda de arrecadação, já que o que se poderia ter arrecadado com impostos foi mitigado na busca de gerar atrativos às indústrias e, além disso, afeta o federalismo cooperativo que se tentou instituir no Brasil.

Além de enfraquecer a economia do país por considerar apenas os Estados de forma individual, a guerra fiscal traz problemas ainda mais complexos que podem ser vistos ao analisar as entrelinhas da situação, como afirmou Bernard Appy, Diretor da BM&F Bovespa:

A guerra fiscal tem problemas? (...) Eu, pessoalmente, acho que tem, acho que gera uma série de problemas claros, para mim, do ponto de vista da eficiência da produtividade. Vou dar um exemplo: o estado do Rio Grande do Sul concede incentivo para atrair uma montadora que talvez, se não fossem aqueles incentivos, estivesse em São Paulo. Das peças que são usadas, uma boa parte é produzida em São Paulo. Então, elas transitam pelo país inteiro, vão lá com alguma ineficiência e depois voltam. O estado de São Paulo concede benefício para a moagem de trigo, que é produzido no Rio Grande do Sul. O trigo, que deveria estar sendo processado e moído no Rio Grande do Sul, com mais eficiência econômica do que hoje, está sendo carregado para São Paulo porque o estado concede incentivos fiscais (APPY, 2011, p. 145).

Uma das principais causas da Guerra fiscal no Brasil é exatamente a competência conferida aos estados para legislar sobre o ICMS, existindo assim, 27 legislações estaduais sobre o referido imposto. Assim, o Brasil apresenta-se como o

único país no mundo em que o imposto de maior arrecadação é de competência dos estados e não do Governo Federal (BRITO, 2010).

Hoje existem diversas ações na Justiça questionando benefícios concedidos pelos Estados de maneira unilateral, sendo mais de 5 mil ações apenas no STF tratando sobre este conflito federativo, o que será melhor tratado nos próximos capítulos.

O problema da “guerra fiscal” é o causador de grande número de demandas na mais alta Corte do país, e da consequente morosidade judicial. Para tratar do tema e solucionar de vez esta problemática, o Supremo Tribunal Federal prevê a possibilidade de edição de súmula vinculante a fim de acabar com a concessão indevida de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Percebe-se ainda que as maiores beneficiadas com o advento da guerra fiscal são as grandes empresas que recebem atrativos para se instalar em determinado local, o que não deveria ocorrer, já que quem necessita com mais fervor de vantagens são as pequenas empresas para que se protejam do risco da falência.

Sendo assim, o Estado renuncia determinada arrecadação de tributos para beneficiar quem não precisa, ou seja, empresas multimilionárias, e quem paga essa conta é o cidadão pobre, pois, com menos arrecadação de impostos, menos escolas, hospitais, menos saneamento.

Além de toda essa problemática envolvendo o assunto, destaca-se ainda o enfraquecimento da segurança jurídica em relação aos investimentos industriais, fazendo com que determinados investidores não se sintam seguros a investir em uma região por receio de enfrentar mudanças inesperadas na cobrança dos tributos. Nesse sentido, Geraldo Alckmin (2011, p. 133) afirma: “Por que eu sou contra a guerra fiscal? Primeiro, pelo aspecto jurídico. A lógica da democracia e o respeito à lei. E eu entendo que a segurança jurídica é um pré-requisito para atrair investimentos”.

Conforme o ensinamento do Deputado Federal Pauderney Avelino no Seminário Federação e Guerra Fiscal (2011), ninguém é favorável à guerra fiscal, por mais que admita haver alguma vantagem. Pois ela não é uma solução, mas sim consequência do despreparo e do desespero de governantes estaduais de gerar base econômica para criar base Tributária, além de ser também consequência da

omissão do governo central, surgida a partir dos anos ao invés de definir políticas claras de desenvolvimento regional.

3.1 O CONFAZ

Segundo ARAÚJO (2009), foi em meio às disputas regionais por investimentos privados que se criou em 1975 o Conselho Nacional de Política Fazendária. Assim, o CONFAZ foi criado para coordenar, dirigir e disciplinar, em todo território nacional, os convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, e por sua vez dirimir questões que envolvessem a concessão ou revogação de benefícios fiscais. Isto ocorria porque antes não havia limites para sua aplicação, tornando essas medidas uma prática predatória na busca por capitais privados. Contudo, parece ter esse órgão perdido força a ponto de os estados concederem benefícios e isenções fiscais à sua revelia.

O CONFAZ é constituído por membros do governo federal e Secretários da Fazenda ou Finanças de cada Estado e tem como principal objetivo evitar a desorganização tributária no que diz respeito a isenções tributárias.

São constantes as manifestações do Supremo Tribunal Federal no sentido de ceifar toda espécie de incentivo fiscal que não observe a existência de convênio considerando a Federação, no qual fique expressa a concordância das demais Unidades na licença ao benefício.

O Conselho Nacional de Política Fazendária tem como finalidade elaborar políticas e harmonizar procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal no que diz respeito à concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao ICMS.

A guerra fiscal existe a partir do momento em que são concedidos incentivos ilegais que contrariam as normas da Lei Complementar n.º 24/75, visto que não passaram pelo Conselho Nacional de Política Fazendária ou, ao serem ofertados à apreciação do CONFAZ, não receberam a aprovação unânime.

4 INSTRUMENTOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS PARA EVITAR A GUERRA FISCAL

- a) A eliminação do ICMS nas operações interestaduais é uma das possíveis soluções para o problema da guerra fiscal no Brasil. Assim, não haveria imposto a

ser pago nas operações interestaduais, o que eliminaria a disputa por vantagens tributárias neste aspecto e certamente diminuiria também a importância no momento da escolha do local de instalação das indústrias. Contudo, segundo João da Silva Medeiros Neto (2003), esta saída geraria aumento da sonegação de impostos.

- b) Poderia ainda transferir para a União a legislação do ICMS, retirando o poder dos Estados neste aspecto. Assim, o ICMS passaria a ser regulado por lei complementar e por regulamento editado por órgão colegiado composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal. Neste sentido, apresentou-se de forma mitigada esta solução na Proposta de Emenda à Constituição nº 41/2003.
- c) GANDRA e CARVALHO (2012) alertam ainda para a possibilidade de unificar o IPI e o ICMS, realizando-se uma verdadeira reforma tributária e considerando-os como imposto nacional. Entretanto, há pensamentos divergentes na doutrina, como considera Tião Viana (SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 2011, p. 36), visto que afirma ser o debate sobre a possibilidade de transformação do ICMS em tributo federal absurdo, já que a União já arrecada muito com Imposto de Renda (IR) e com Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além de agravar a situação da concentração de poder que teve seu auge na ditadura militar.
- d) Uma outra alternativa, apesar de difícil executabilidade, trata da desoneração das operações interestaduais, nas quais o imposto seria cobrado na origem; contudo, a receita das operações interestaduais seria transferida para o Estado destinatário, sendo dependente de uma apuração precisa dos montantes do comércio interestadual, montando uma câmara de compensação interestadual.
- e) Possibilitar o desenvolvimento econômico dos Estados para que não seja necessário abrir mão dos impostos para atrair indústrias é uma boa alternativa, apesar de ser considerada a longo prazo.
- f) Ademais, em união às possíveis soluções apresentadas, para melhores resultados, deveria também coibir com sanções severas os Estados que desrespeitem os preceitos constitucionais ou as regras tributárias. Sendo assim, com essa dinâmica de desenvolvimento desconcentrado, as oportunidades serão devidamente divididas entre os Estados e promoverão assim progresso para todo o país.

Para Geraldo Alckmin a principal solução seria ter como lógica:

Todos a favor do Brasil. Eficiência, simplificação, redução da sonegação. Ter um sistema tributário mais correto, evitando perdas, procurando, mexendo em várias questões simultâneas para que não haja grandes perdas para estados e municípios. E fazer passo a passo (ALCKMIN, 2011, p. 135).

Ademais, o Deputado Federal Pauderney Avelino expressa sua opinião sobre a consequência e sobre a possível solução para a guerra fiscal no seguinte sentido:

Mas essa pratica não e boa para ninguém. Os estados perdem em arrecadação e a receita renunciada raramente chega a representar benefício para o consumidor. Insisto em afirmar que, no fundo, essa busca desesperada de equilíbrio em que vivem as unidades federativas teria de ser substituída por uma reforma tributária consistente e equilibrada (AVELINO, 2011, p. 139).

- g) Há quem defenda a uniformização das alíquotas interestaduais a um valor fixo, como por exemplo de 4%, e a convalidação dos benefícios concedidos, além da criação de fundos para desenvolvimento regional e compensação para os estados que perdessem receitas com a reforma. Além disso, uma das ideias discutidas no Confaz sobre o assunto permeia a manutenção dos benefícios concedidos por um período determinado dependendo do setor produtivo: 15 anos para agropecuários, industriais e infraestrutura; 8 anos para atividade portuária e aeroportuária; 3 anos para agropecuários, extrativos e in natura e 1 ano para os demais.
- h) Outra solução menos radical e que considera as diferenças inter-regionais foi uma proposta mencionada a partir de 2003 que previa a unificação da legislação do ICMS, cujas alíquotas seriam de cinco valores diferentes, seriam fixadas por lei complementar, além de, nas relações interestaduais, a receita obtida com o ICMS continuar a ser compartilhada por mais três anos.
- i) Marcelo Viana Salomão, mestre em direito tributário, ao tratar da Resolução 13/2012 do Senado, apontou como solução para a guerra fiscal o fim da unanimidade para as decisões do Confaz, assim os estados deveriam aceitar que suas decisões não seriam unânimes, pois para que se chegue a um consenso, a unanimidade é um impedimento.
- j) Para o doutrinador Harada (2006), para acabar com os incentivos tributários relativos ao ICMS não é necessária reforma, apenas é preciso que se deixe de concedê-los contra a disposição do art. 151, I da CRFB. Assim, tendo em vista que os incentivos concedidos atentam contra os princípios da isonomia, da transparência

e da justiça fiscal, eles devem ser concedidos apenas para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país e não para aprofundar o abismo de uma região à outra, como acontece atualmente.

Embora haja inúmeras propostas para solucionar os problemas decorrentes da guerra fiscal em sede de ICMS, desde converter o imposto em legítimo sobre o consumo para que favoreça os contribuintes de fato, os quais arcam com a despesa tributária, até promover alíquotas uniformizadas, criação de lei complementar que disponha sobre a instrumentalização e os mecanismos de concessão de isenção e benefícios fiscais, dentre outros. Sabe-se que o problema não é tão jurídico, mas sim político, pois é interessante aos governadores dos estados continuar com sua política de agraciar certos grupos, utilizando-se os benefícios fiscais para favorecê-los, além de observar apenas interesses regionais em prejuízo dos nacionais.

4.1 PROPOSTA DA SÚMULA VINCULANTE Nº 69

O STF já conta com uma proposta de súmula vinculante no sentido de julgar pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais do ICMS concedidos sem convênio no CONFAZ; caso prospere, converterá em Reclamação, a ser apreciada monocraticamente, qualquer demanda relacionada à guerra fiscal do ICMS.

Proposta de Verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (...)

Para GANDRA e CARVALHO (2012), a validação da súmula praticamente extinguiria a guerra fiscal, além de promover a agilização das lides perante o Supremo e constituir-se em uma efetivação do texto constitucional.

No mesmo sentido segue CARVALHO (2013), argumentando que o sistema constitucional tributário brasileiro, apesar das críticas a ele feitas, trata-se de um conjunto de normas bem construído, não faltando princípios, sejam eles valores ou limites objetivos, para iluminar os segmentos controvertidos.

Com a validação da súmula, os atos administrativos e judiciais que a contrariarem poderão ser cassados mais rapidamente pelo STF e serão potencializados os riscos de responsabilização pessoal de Governadores e Secretários de Estado que vierem a conceder ou manter incentivos e benefícios em contradição com a Constituição, podendo afetar seus patrimônios, liberdade e

direitos políticos.

Um reflexo da ação da súmula provavelmente seria que os Estados revogariam expressamente os benefícios concedidos sem autorização do Confaz para que os agentes políticos envolvidos não suportem as consequências.

Contudo, como ficariam as consequências jurídicas dos benefícios fiscais concedidos no passado, ou seja, antes da vigência da referida súmula? Este questionamento permeia uma insegurança jurídica que a súmula 69 causaria, pois não há informação jurisprudencial a respeito.

Uma solução seria o STF determinar que tal Súmula Vinculante só alcançaria atos normativos e judiciais editados após sua publicação, desestimulando assim a guerra fiscal e não agravando o quadro de incerteza quanto aos efeitos das normas estaduais editadas no passado. Aliás, já decidiu a Suprema Corte sobre a possibilidade de ressalvar determinadas situações da aplicação da Súmula Vinculante, em razão de suas peculiaridades.

Outra possibilidade seria adiar a eficácia da Súmula por certo período para que se permita uma solução legislativa em âmbito do Congresso Nacional ou do Confaz. Assim, os Estados e o DF deliberariam sobre os efeitos pretéritos e futuros dos incentivos e benefícios concedidos sem a prévia anuência dos demais.

Todavia, eventual limitação dos efeitos da Súmula Vinculante não teria por consequência a “convalidação” dos benefícios fiscais indevidos com a “constitucionalização” da guerra fiscal, mas sim afastaria a aplicação da Súmula a determinadas situações ou postergaria por certo prazo, impedindo o uso da Reclamação ao Tribunal. Assim, continuariam sendo cabíveis instrumentos para controle concentrado ou difuso de constitucionalidade de incentivos e benefícios de ICMS não autorizados pelo Confaz. Ademais, a Súmula Vinculante não impediria a aplicação em cada caso concreto da prescrição ou decadência, por exemplo.

Sendo assim, o assunto requer solução no plano legislativo e de forma célere, pois todos os Estados devem assumir a responsabilidade pela solução do problema criado por eles mesmos. Não se deve apenas esperar por uma modulação de efeitos a ser realizada pelo STF, pois o quórum exigido de oito ministros é de complexa realização.

5 GUERRA FISCAL NO ÂMBITO INTERNACIONAL

Como já visto, o ICMS é um imposto de competência estadual, do tipo IVA, ou seja, imposto sobre valor agregado.

A seguir, uma breve comparação do IVA europeu e o ICMS brasileiro, conforme Maria Dionne Felipe de Araújo em “Análise comparativa entre o ICMS e o IVA europeu” (2006).

Enquanto na Europa há apenas um tipo de IVA, no Brasil há dois impostos desse tipo, sendo eles o ICMS e o IPI, que incide sobre o produto industrializado e é de competência da União. Ao contrário do IVA europeu, o ICMS abrange apenas os serviços de comunicações e transportes; os demais serviços são alcançados pelo ISS. O IVA é um imposto de consumo, já o ICMS, um imposto sobre o produto. O IVA europeu foi criado para uma Europa unificada, enquanto no Brasil não há unificação dos Estados nesse sentido, o que dificulta a política de compensação.

Quanto aos Estados Unidos, seguem também algumas breves considerações, conforme LAGEMANN e BORDIN (1995), sobre a tributação americana.

O Governo federal americano tem o poder de tributar, e os estados o poder residual de tributação, baseados no direito de soberania dos membros da federação. Há três impostos principais: o Imposto de Renda, o Imposto sobre a Folha de Pagamentos ou Contribuição de Seguridade Social e o Imposto sobre Vendas a varejo. Este último é de competência estadual e municipal, e é recolhido em favor do estado onde está localizada fisicamente a empresa.

Os entes tributantes gozam de imunidade recíproca, assim nenhum governo pode impor impostos sobre o outro; a tributação interestadual é proibida. Além disso, os Estados não podem estabelecer tributos sobre as importações e exportações, ficando isso a cargo do governo, e não podem ultrapassar sua jurisdição afetando o comércio interestadual. Essas medidas asseguram uma área de livre comércio entre os estados.

Ainda conforme LAGEMANN e BORDIN (1995), já houve propostas de criação de um IVA a nível federal, no entanto os Estados-membros não abrem mão do imposto sobre vendas e varejo, visto que 50% da receita estadual vem desse imposto, e por considerarem que essa prática enfraqueceria o federalismo fiscal americano.

Mesmo com todas essas regras, observa-se ainda a ocorrência de guerra fiscal em virtude da possibilidade de diferenciação de alíquotas.

A seguir, abordaremos um caso recente de guerra fiscal, em cenário internacional, envolvendo a Irlanda, a Comissão Europeia e a empresa americana Apple.

Na década de 80, a empresa americana Apple se instalou em território europeu, na Irlanda, por meio de benefícios fiscais, contratando mais de 6 mil funcionários na cidade de Cork⁶. Além da Apple, a Irlanda atraiu também mais de 300 multinacionais da área de eletrônicos e software, sendo responsável por mais de 30% dos computadores vendidos em toda a Europa⁷.

Em agosto de 2016, a Comissão Europeia, órgão executivo da União Europeia, que já vinha investigando casos de ilegalidades que levam a guerra fiscal, concluiu que houve um regime de incentivo fiscal ilegal do governo irlandês para a empresa Apple, aplicando taxa de impostos menor do que a praticada pelos demais países europeus.

Assim, a Comissão Europeia determinou que a Apple devolvesse cerca de US\$ 14,5 bilhões de dólares a Irlanda, referente a valores de impostos não cobrados pela Irlanda durante os últimos 10 anos em que a empresa americana se encontra em território Irlandês. Essa é a maior indenização já cobrada pela Comissão desde quando se iniciou as investigações de Estados-membros suspeitos de favorecer empresas multinacionais com incentivos fiscais.

O Governo da Irlanda decidiu recorrer da decisão, para que a Apple não tenha que pagar a indenização referente aos impostos.

A sentença gerou algumas discussões sobre a competência da Comissão Europeia em interferir na soberania fiscal nacional de um Estado-membro, sobre os danos econômicos ao tornar o país menos atrativo para os investidores estrangeiros e sobre a possibilidade de "ameaçar o espírito de parceria económica" entre os dois blocos econômicos.

⁶ ISTO É. Irlanda critica UE por interferência em sua política fiscal no caso Apple. Disponível em:<<http://istoe.com.br/irlanda-critica-ue-por-interferencia-em-sua-politica-fiscal-no-caso-apple/>> Acesso em: 26 jan. 2017.

⁷ ROSA, Dênerson Dias. Guerra Fiscal Internacional. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/guerrafiscal.htm>> Acesso em 31 jan. 2017.

Sabe-se que a economia da Irlanda tem melhorado consideravelmente em relação a outros países. É um país que não possui grandes riquezas naturais, mas que tem uma estratégia de mercado que tem dado bastante certo, que consiste em fornecer benefícios fiscais para atrair empresas de outros países.

Essa mesma estratégia tem sido realizada em outros países e ocasiona o fenômeno da guerra fiscal. É uma disputa em que, de um lado, se invocam os direitos referentes à autonomia de um estado-membro, e do outro, o dever de favorecer a união de todos os membros em prol do conjunto, ou seja, da federação, visando o equilíbrio federativo.

Comparando o caso europeu com o que vem ocorrendo no Brasil, é como se os países europeus fossem os estados-membros brasileiros; a União Europeia, o ente federativo União; e a Comissão Europeia, fosse o CONFAZ e o STF.

6 STF E GUERRA FISCAL NO BRASIL

Sempre que tem apreciado a aplicação de normas estaduais que prevejam, unilateralmente, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, prorrogação de prazo de recolhimento do ICMS e qualquer outra forma de benefício fiscal, o STF as tem suspenso, preservando assim o equilíbrio federativo.

Neste sentido, ADI 4276 MT:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes "em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida", máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se

tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 4276, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014)

Como se verifica na ADI supra, os estados são investidos de competência tributária; o poder de exoneração dos entes federados corresponde a uma derivação do poder de tributar, com relação aos impostos que lhes competem na forma do Art. 176 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Mas isso não ocorre no caso do ICMS, porque a Constituição instituiu regime particular para os estados fazerem a exoneração ou revogação de seus tributos e, para tanto, exige-se a deliberação e ratificação, via convênio, de todos os membros da federação pelo CONFAZ, nos termos da LC 24/75.

A finalidade do convênio não é outra senão preservar o equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS, mantendo com isso a harmonia do pacto federativo. A par disso, a sua ruptura ocorre quando o ente federado, por si só, institui a exoneração de forma independente, e a consequência disso é o que se denomina guerra fiscal.

Assim, conforme o STF o Estado ou distrito federal com o objetivo de atrair empreendimento para o seu território decidem, unilateralmente, por reduzir sua carga tributária, em prejuízo até mesmo para o federalismo fiscal, violando aquilo que foi estabelecido no art. 155, § 2º, XII, alínea “g”. Vale dizer, não colocam sob apreciação dos demais entes federados a proposta no CONFAZ para se deliberar sobre a concessão ou revogação de benefícios fiscais.

Assim, podemos encontrar inúmeros casos que podem caracterizar a guerra fiscal, seja internamente ou entre estados, como ocorreu nos Embargos de Declaração na ADI 3794 PR, onde o STF não concedeu a modulação dos efeitos ao declarar inconstitucional lei que conferiu benefícios em matéria de ICMS:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO. 1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão. 2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios

sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes. 3. A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida. 4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento. (ADI 3794 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-2015)

Neste caso, o STF negou provimento ao embargo em que se pedia a modulação temporal dos efeitos da decisão, porque somente se poderá conceder esse efeito por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, o que não restou comprovado na hipótese. Se fosse provido, os efeitos da sentença poderiam ter eficácia a contar do trânsito em julgado ou outro momento fixado pelo STF, na dicção do art. 27 da Lei n.º 9.868/99, como assim já concretizou na ADI 4628 DF, em 21.11.2014, por unanimidade.

Enquanto não vigora a Súmula Vinculante nº 69, o STF tem decidido reiteradas vezes de forma a combater os efeitos da guerra fiscal no Brasil, assim como no julgado citado anteriormente. Por isso, a Súmula será de grande importância para a economia e para o Judiciário brasileiro, a fim de agilizar o andamento de diversas ações com esta mesma temática que estão paradas e acumuladas há anos no Judiciário.

CONCLUSÃO

A guerra fiscal consiste na alteração de alíquotas do ICMS pelos Estados, e apesar de ser uma prática prevista constitucionalmente, torna-se ilegal quando não autorizada pelo CONFAZ.

A guerra fiscal acaba beneficiando um estado em detrimento de outros estados e do país como um todo. Conclui-se que algumas alternativas já foram propostas para impedir a guerra fiscal, tais como: a eliminação do ICMS nas operações interestaduais; a unificação do IPI e do ICMS; a aplicação de sanções severas aos Estados que desrespeitarem os preceitos constitucionais ou as regras tributárias; a uniformização das alíquotas interestaduais a um valor fixo; a aplicação de cinco valores diferentes de alíquota do ICMS considerando as diferenças regionais; e o fim da unanimidade para as decisões do Confaz.

Entendeu-se que o CONFAZ foi criado com o objetivo de dirimir questões envolvendo a concessão e revogação de benefícios e incentivos fiscais. Todavia, compreendemos ser atualmente um órgão que perdeu força, por não conseguir atender às demandas das unidades federadas, pois uma vez colocada uma proposta para deliberação, é complexa a ratificação do convênio por todos os interessados, já que os interesses são contrapostos.

Constatou-se que a proposta de uma súmula vinculante pode ser uma alternativa para solucionar as questões tributárias envolvendo benefícios fiscais relativos ao ICMS quando forem concedidos sem a observância do CONFAZ. Entretanto, os efeitos jurídicos de sua aprovação devem também observar as particularidades de cada caso, mitigando-se as consequências negativas para os envolvidos, por se tratar de matéria complexa.

Como se verificou, o STF tem declarado, reiteradas vezes, a inconstitucionalidade material de dispositivos que venham a outorgar incentivos fiscais incompatíveis com o comando constitucional estabelecido no art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88, bem como sem atender às regras estabelecidas na LC 24/75 no que tange ao ICMS. Entende-se que, se o STF desse prioridade ao julgamento das ADI que se referem a essas outorgas fiscais ilegais, a guerra fiscal diminuiria, visto que não é do interesse das empresas se instalarem em locais que, embora ofereçam benefício fiscal, haja instabilidade jurídica.

A guerra fiscal ocorre também em nível internacional, entre países. No caso da Europa, existe a Comissão Europeia para fiscalizar a concessão de benefícios fiscais ilegais, porém ainda assim sua própria competência é questionada, quando invocada a autonomia de um país.

Logo, um fato bastante relevante em um cenário de crescente guerra fiscal entre nações é a definição de um órgão competente para julgar esses casos quando envolvem diferentes nações.

Referente a guerra fiscal no Brasil, há o desafio em conciliar autonomia e Federação. O primeiro invocado pelos estados que buscam os benefícios da guerra fiscal, e o segundo pela união e pelos estados prejudicados.

Observa-se que a guerra fiscal reflete um problema muito maior no país, a desigualdade regional. Assim, afim de buscar primordialmente seus interesses, um ente federativo oferece benefício fiscal a uma determinada empresa para que esta venha se instalar em seu território, mesmo que estas abandonem os estados

onde estão localizados, gerando assim problemas sociais como o desemprego.

Por fim, visualiza-se que o problema não reside na inércia do poder legislativo, já que não há falhas ou obscuridade na legislação, e sim falhas no “fazer cumprir” dessa legislação. Assim, uma eficiente atuação do poder executivo, quanto ao fortalecimento do CONFAZ, e do poder judiciário, quanto à celeridade nos julgamentos das ADIs, resultaria na diminuição ou mesmo eliminação do descumprimento das normas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Alex Macedo. **Dinâmica do federalismo brasileiro e guerra fiscal**. 2009. 153p. Dissertação (Pós-graduação). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

BBC BRASIL. A multa de US\$ 15 bi que a Irlanda não quer cobrar - e que opôs a Apple à União Europeia. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37222984>> Acesso em: 25 jan. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 12ª ed. rev., atual. ampl. Vade Mecum RT. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em 8/02/2017.

Conselho nacional de política fazendária. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/cartas-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>> Acesso em: 18 jan. 2017.

CONVÊNIOS ICMS - O QUE SÃO? COMO FUNCIONAM? Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Xy1cop6KWoeJ:www.portatributario.com.br/guia/conveniosicms.htm+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>> Acesso: 27 jan. 2017

FELIPE, Maria Dionne de Araujo. Análise comparativa entre o ICMS e o IVA Europeu. Brasília - 2006. Disponível em < <http://www.diritto.it/docs/24748-analise-comparativa-entre-o-icms-e-o-iva-europeu>>. Acesso em 06 fev 2017

FERNANDES, André Eduardo da Silva e VANDERLEI, Nelio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 37 n. 148, out./dez. 2000. p.6.

FUNARO, HUGO. Guerra fiscal: Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF. **Revista consultor jurídico**. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>> Acesso: 01 fev 2017.

GANDRA, Ives; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal - Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios No Âmbito do ICMS. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ISTO É. Irlanda critica UE por interferência em sua política fiscal no caso Apple. Disponível em: <<http://istoe.com.br/irlanda-critica-ue-por-interferencia-em-sua-politica-fiscal-no-caso-apple/>> Acesso em: 26 jan. 2017.

LAGEMANN, Eugenio e BORDIN, Luís Carlos Vitali. A Tributação nos Países do Nafta (EUA, CANADÁ E MÉXICO) Rio Grande do Sul, 1998. **Revista Indicadores Econômicos**, V.23, N.2 (1995). Disponível em <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/964/1268>>. Acesso 05 fev. 2017.

MARTINS, Nuno André. Irlanda quer reverter decisão que obriga a Apple a pagar-lhe 13 mil milhões. **Revista observador**. Disponível em: <http://observador.pt/2016/08/30/irlanda-quer-reverter-decisao-que-obriga-a-apple-a-pagar-lhe-13-mil-milhoes/> > Acesso em: 01 fev 2017

OLIVEIRA, Palloma Albuquerque. Possíveis soluções para a guerra fiscal do ICMS. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 21, n. 4842, 3 out. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/52249>>. Acesso em: 29 jan. 2017.

OPINIÃO E NOTÍCIA. Comissão Europeia manda Apple pagar US\$ 14,5 bilhões à Irlanda. Disponível em: <<http://opiniaoenoticia.com.br/economia/comissao-europeia-manda-apple-pagar-us-145-bilhoes-irlanda/>> Acesso em: 31 jan 2017.

ROSA, Dêneron Dias. Guerra Fiscal Internacional. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/guerrafiscal.htm>> Acesso em 31 jan. 2017.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Ação direta de inconstitucionalidade – ADI: 4276 MT. Acórdão. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ. 17.09.14. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4276+MT%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jlqa22n>> Acesso em: cesso em: 23 jan. 2017.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Embargos de declaração na Ação direta de inconstitucionalidade – ADI: 3794 PR. Acórdão. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ. 24.02.15. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>> Acesso em: cesso em: 3 fev. 2017.

_____. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Ação direta de inconstitucionalidade – ADI: 4628 DF. Acórdão. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ. 21.11.14. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>> Acesso em: cesso em: 3 fev. 2017.