

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**JOANNE DOS SANTOS ANUNCIAÇÃO**

**GUERRA FISCAL**

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2019**

**JOANNE DOS SANTOS ANUNCIÇÃO**

**GUERRA FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso ou Monografia ou  
Dissertação apresentada como requisito parcial à  
obtenção do título de especialista em Direito Tributário  
sob a orientação do Prof. Dr. **Charles William  
Mcnaughton**

**SÃO PAULO**

**2019**

BANCA EXAMINADORA


Dedico este trabalho em especial a Jesus que me mostrou que nem um caminho é longe demais quando se tem um amigo, e aos meus filhos Jefferson Anunciação e Miguel Anunciação, meus motivos de caminhar e seguir rumo aos meus planos de lhe concederem uma vida melhor. E ao meu amado e já falecido pai, que mesmo sendo analfabeto me ensinou o valor dos Estudos, e minha linda mãe que sempre orou para que eu estivesse aqui. Gratidão a Deus.

## AGRADECIMENTOS

Certamente estes parágrafos não irão atender a todas as pessoas que fizeram parte dessa importante fase de minha vida. Portanto, desde já peço desculpas àquelas que não estão presentes entre essas palavras, mas elas podem estar certas que fazem parte do meu pensamento e de minha gratidão.

Agradeço aos meus professores nesses cinco semestres de aulas, pela sabedoria com que me guiaram nesta trajetória.

Aos meus colegas de sala por serem sempre bondosos comigo

A Secretaria do Curso, pela cooperação.

Gostaria de deixar registrado também, o meu reconhecimento aos exemplos que tive de profissionais e advogados que me mostraram a dignidade e honra que tem a nossa profissão cita aqui em especial minha admiração por o Dr. Alexandre Andreozza, grande Tributarista, que me incentiva com seu exemplo de honra e ética, ao Dr. Fausto Camacho que sempre me deu apoio e incentivos na vida acadêmica, é um grande amigo qual admiro por sua bondade e exemplo de espiritualidade.

Enfim, a todos os que por algum motivo contribuíram para a realização desta pesquisa.

Deixo aqui também meus sinceros agradecimentos aos meus orientadores.

Eu denomino meu campo de Gestão do Conhecimento, mas você não pode gerenciar conhecimento. Ninguém pode. O que você pode fazer, o que a empresa pode fazer é gerenciar o ambiente que otimize o conhecimento. (PRUSAK, Laurence, 1997)

## **RESUMO**

Abordaremos nesse trabalho a discussão relativa ao tema “Guerra Fiscal”, fazendo uma análise constitucional, para melhor compreensão do tema e suas vertentes.

Destaco que este trabalho apenas confronta algumas delimitações Constitucionais a LC 24/75, sobre os prisms avançados e sua Constitucionalidade.

Assim, buscamos abordar os princípios Constitucionais, confrontando a LC 24/75, e afinal fazendo um breve comentário a recente LC 160/2017, com o intuito de demonstrar qual amplo e problemático é o tema, e a dificuldade de encontra-se uma solução compatível com a Constituição.

## **ABSTRACT**

We will discuss in this work the discussion on the topic "Fiscal War", making a constitutional analysis, to better understand the theme of the theme and its aspects.

I emphasize that this work only confronts some Constitutional delimitations LC 24/75, on the agreed prisms and their Constitutionality.

Thus we seek to approach the Constitutional principles, confronting LC 24/75, and finally giving a brief comment to the recent LC 160/2017, in order to demonstrate how wide and problematic the theme is, and the difficulty of finding a compatible solution with the Constitution.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 DELIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS</b> .....	11
2.1. Federalismo análise constitucional .....	16
2.2 Limites constitucionais na guerra fiscal .....	21
2.3 Convênios .....	29
2.4 Guerra fiscal .....	34
<b>3 ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR 160/17</b> .....	36
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	40
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	44

## 1 INTRODUÇÃO

Buscamos desenvolver nesse trabalho um debate sobre o tema Guerra Fiscal, inicialmente discutindo os pontos Constitucionais de extrema relevância para desenvolvimento de uma melhor compreensão.

Nosso objetivo é levar a uma análise do tema com foco nos princípios Constitucionais, por ser um tema da atualidade e de grande interesse na dogmática tributária.

O principal objetivo da pesquisa é despertar a discussão dos princípios que norteiam nossa magna carta, e assim através desse esboço discutimos os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS, um dos instrumentos mais utilizados pelos Estados e pelo Distrito Federal, para penetrar as relações econômicas em busca de desenvolvimento local.

As delimitações feitas nesse trabalho têm o propósito de investigar o tributo ICMS pelo fato de ser o mesmo o que mais recebeu tratamento Constitucional e o maior arrecadador de rendas pelos Estados e Distrito Federal.

Assim é de extrema relevância Jurídica examinar a adequação dos instrumentos normativos utilizados, e sua característica Constitucional, fazendo delimitações com os princípios desenvolvedores constantes na Constituição.

Assim nosso problema central é destaca as características Constitucional do ICMS e se todo o contexto da LC 24/75 foi recepcionado pela Constituição, principalmente no que tange o quorum que exige deliberação unânime para aprovação e revogação de incentivos fiscais.

Faremos breves considerações da LC 160/2017, com o fito de demonstrar qual ampla é a discussão, e que nosso trabalho não tem pretensão de exaurir um tema que anda distante de uma solução qual se enquadre na Constituição e atenda todas as regiões.

Enfim, nossa abordagem é reflexiva, com o intuito de trazermos um foco voltado a uma reflexão sobre tema tão atual e tão complexo.

## 2DELIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS

Na vigência da Constituição anterior, de 1967, em seu art. 23, inc.II, que abaixo transcrevemos imposto de circulação de mercadorias, ou, mais precisamente imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, era de competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas de consignação, da competência Estadual desde que foi criado, já vinha passando por significativas formulações com a **emenda n.18, de 1965, quando se tornou não cumulativo, transcrevemos texto abaixo.**

### CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967

**“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**

*I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*III - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes. (Redação da pela Emenda Constitucional nº 23, de 1983) (Vigência).[” Grifamos.(...)*

### **Emenda n.18, de 1965 SEÇÕES IV**

Impostos sobre a Produção, e a Circulação

“Art. 11. Compete à União o impôsto sobre produtos industrializados.

Parágrafo único. O impôsto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nos anteriores.

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

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

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

Grifamos

(...)

Na Constituição de 1988 ele está entre os impostos da Competência dos Estados e do Distrito Federal, assim tendo seu âmbito ampliado, passando a abranger as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim sua sigla que antes era ICM passou a ser ICMS.

ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal quer se trate de seu sucedâneo, digamos, de um imposto sobre o valor agregado, subordinado ao âmbito de competência da União. Assim nos termos do art. 155, II da Constituição federal de 1988 compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que a operações e as exportações se iniciem no exterior”.

Assim partimos de uma concepção global do sistema jurídico-positivo, tomada a expressão como um conjunto de normas organizadas segundo os critérios prescritivos, e todas elas direcionadas ao campo material das condutas interpessoais, assim vamos extrair o subsistema de normas constitucionais para compreender a sistemática do imposto e da chamada guerra fiscal.

O subsistema que vamos abordar é fortemente destacado por enunciados decunho axiológico, revelando assim o direcionamento do legislador constituinte em impregnar as

normas de inferior hierarquia com uma série de conteúdos de preferência por núcleos significativos.

A primeira análise que fazemos é o cânone da legalidade, qual encontra-se a base de toda ordem vinda do texto de lei, qual podemos encontrar embasado no art.5º, II do atual texto constitucional, “Art. 5º, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” Esse preceito conforme art. 37, caput, do mesmo diploma, aplica-se inclusive a Administração Pública, sendo enfático quanto a sua aplicação.

Nos termos da lei, qualquer pessoa política de direito constitucional interno somente poderá impor obrigações aos particulares mediante texto de lei, vejamos ensinamento de Carvalho, Paulo de Barros.

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá impor obrigações aos particulares mediante expedição de lei. Quadra Advertir que a mensagem não é dirigida somente ao legislador das normas gerais e abstratas, mais igualmente, ao administrador público, ao juiz e a todos aqueles a quem incumba cumprir ao fazer cumprir a lei. No desempenho das respectivas funções, a todos se volta o mandamento constitucional, que há de ser observado. Qualquer tipo de imposição que se pretende instituir há de ser curvar-se aos ditames dessa diretriz, conquista secular dos povos civilizados, permanecendo como barreira intransponível para os apetites arrecadatários do Estado-Administração. (Carvalho, Paulo de Barros, Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS-2ª Ed./ Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins.-São Paulo: Noeses, 2014, p.36).

Assim a lei é vinculada, se fazendo necessária a subsunção do fato a norma, com a plena adequação do fato a hipótese de incidência, assim surgindo à obrigação. Não ocorrendo esse enquadramento inexistente a obrigação tributária.

Nessa esteira, a introdução de qualquer norma tributária que discipline a relação jurídica tributária entre fisco e contribuinte há de ser feita por lei. Tanto a isenção como quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais precisam ser veiculados por essa espécie de estatuto normativo, pois decorrem do exercício da competência tributária, demandando o movimento do órgão legislativo correspondente. Sobre o assunto, já tive a oportunidade de manifestar-me, afirmando que seria aberrante inconstitucionalidade depararmos com uma regra isentiva baixada por decreto executivo. Di-lo muito bem o art. 176 do Código Tributário que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. O mesmo pode afirmar-se de quaisquer outras alterações na regra matriz do tributo, que represente incentivo ou benefício fiscal: dependem do regular exercício da competência, mediante atuação do Poder Legislativo, culminando na publicação de lei que discipline a matéria. E o preceito é reiterado no art. 150, § 6º, do texto Constitucional, que enuncia, expressamente, a necessidade de lei federal, estadual ou municipal, conforme o tributo que se trate, para introduzir as isenções, incentivos ou benefícios fiscais no ordenamento. (Carvalho, Paulo de Barro, Martins, Ivis Gandra da Silva, op. Cit., p. 38).

Nessa linha jurídica, vamos discorrer sobre A LC 1/69 em seu art. 23, § 6º, estabeleceu que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidos ou revogados nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”. Esse dispositivo Constitucional, por sua vez foi regulamentado pela LC 24/75, veio e repetiu a regra constitucional, exigindo a aprovação e revogação de incentivos do antigo ICM por meio de Convênio entre os Estados.

A LC 89/76, que estruturou o ICMS, em âmbito Nacional, não disciplinou o rito formal legislativo, por isso ainda hoje a matéria é disciplinado pela LC 24/75, assim divergindo do texto Constitucional, qual determinou regulamentação provisória e não definitiva.

A Constituição de 1969 (EC 1/69), e não o texto Constitucional de 1988, que trouxe a exigência de convênios, destacando-se que os convênios exercem um papel importante nesse processo legislativo. Para o CTN os convênios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

O convênio os quais diz o CTN não possui força jurídica vinculante, assim não vincula o particular, posto que não integre o complexo normativo. Entretanto no que diz respeito aos convênios para concessão de incentivos fiscais do ICMS, alguns doutrinadores defendem que são normas jurídicas, mais especificamente regras de comportamento, criadas para instituir as respectivas isenções, vejamos o entendimento de Heleno Taveira Tôres;

Dois tipos de normas jurídicas integram o sistema de direito positivo as regras de comportamento e as regras de estrutura ou de sobre direito. Mas enquanto estas são regras que estabelecem como criar normas sobre normas, como é o caso da própria LC 24/75, que se limita a estabelecer como criar normas em matéria de isenção no caso do ICMS; as **regras de comportamento** estão diretamente voltadas para a conduta dos sujeitos de direito, in casu, os convênios, criados para instituir as respectivas isenções em face dos Estados. [Grifos do autor]. (Torres, Heleno Taveira. Isenções no ICMS- limites formais e materiais. Aplicação da LC 24/75-. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 72, p.92.2001).

Ao meu ver, essa tese está equivocada, posto que o Confaz seja um órgão composto, por representantes de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante do governo, todos indicados pelo poder executivo, ou seja, não faz parte da estrutura do poder Legislativo.

Destacando-se que as reuniões do Confaz não participação do poder Legislativo, assim nessa premissa conclui-se que o Confaz é órgão que não tem competência constitucional para criar ou desonerar tributo.

Conforme ensina Paulo de Barros de Carvalho, “em outras palavras, qualquer das pessoas políticas só podem Instituir Tributos, isto é, descrever regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de Lei. (Curso de Direito Tributário-26. ed, São Paulo: Saraiva, 2014, p. 169).

Assim, adoto nesse estudo a concepção que o Convenio relativos à concessão de incentivos fiscais do ICMS é uma norma de estrutura. Seguindo a explicação de Paulo de Barros Carvalho;

As de estruturas ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntônicas-jurídicas, motivo pelo qual dispõe sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. (Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 26. Ed- São Paulo, saraiva 2014, p. 152).

A legalidade tributária veio reforçado no texto Constitucional de 1988, onde o constituinte trouxe um dispositivo regulando a legalidade geral art. 5º, II, CF, destacou-se no texto Constitucional um dispositivo específico tratando da Legalidade no âmbito Tributário, conforme art. 150, I, CF, assim não existe tributo sem lei anterior que o defina, ou seja, o poder de exonerar é o mesmo para de tributar. Assim vejamos os ensinamentos do Mestre Paulo de Barros de Carvalho, sobre a importância desse princípio;

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes. O princípio da legalidade compele o intérprete, como é o caso dos julgadores, a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status. Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar, fazer ou não-fazer alguma coisa, sua construção reinvidicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal. (Carvalho, Paulo de Barros, Direito Tributário, linguagem e método, 6º Ed. São Paulo, Noeses, 2015, p. 309).

Assim, conforme o princípio da legalidade não se pode usar outros enunciados se não os que são introduzidos por lei. Destaco que o texto maior ainda exige que a concessão de incentivos fiscais, além de exigir a observância do princípio da Legalidade, deve ser tratado

por lei específica do ente competente, que disponha exclusivamente da matéria e do ou do tributo correspondente, nos termos do art. 150, § 6º da CF/88 in verbis:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).*

Assim conforma o dispositivo acima, não pode o poder executivo deliberar sobre o assunto. Assim a legalidade é uma garantia constitucional.

Assim, destacamos que a Constituição no que se refere aos incentivos, e muito minuciosa em fazer diversas exigências, conforme observamos nos art. 150, § 6º, e conforme a exigência de lei específica, conforme observa o art. 155, § 2º, XII, 'g', que exige a deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal, a ser regulamentada por lei.

## **2.1 FEDERALISMO ANÁLISE CONSTITUCIONAL**

Seguindo a linha Constitucional, devendo-se respeitar a competência tributária e a legalidade tributária, faremos um breve esboço da competência constitucional, nos termos do art. 155, II da Constituição federal de 1988 compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que a operações e as exportações se iniciem no exterior”.

Na esfera da competência atribuída pela Constituição, temos pessoas dotadas de autonomia legislativa, todas no mesmo nível hierárquico jurídico, União, Estados, Distrito Federal e municípios. Todas obedecendo a uma seriem de princípios, em complexa rede axiológica, buscando equilíbrio de um sistema que foi concebido para movimentar-se de tal forma que suas aptidões para legislar não viessem a gerar conflitos, que venham a causar conflitos e desestabilizar o conjunto. Assim essas quatro fontes produtoras de normas, quais se situam no mesmo patamar hierárquico, hão de inspirar cuidados especiais e constante vigilância. Para minimizar a insegurança a constituição da República traz uma série de princípios, todos de cunho obrigatório. Verificando-se através desses princípios, a hipóteses de “guerra fiscal”, quais as atitudes restauradoras da harmonia, devendo assim tomar como

ponto de partida as diretrizes Constitucionais sob pena de, não o fazendo, serem dotadas medidas Constitucionais.

Cabe trazer a esse trabalho para uma maior compreensão do sistema normativo brasileiro, em termos de vê-lo como um todo, na sua inteireza lógico-semântica, fugindo da construção atrelada à literalidade do texto, presas ao suporte físico.

Vamos lembrar que o interprete deve travar com o plano de expressão, em seguida ingressando na demissão dos conteúdos significativo dos enunciados, para ulteriormente pronunciar significações, compondo nesse conglomerado as normas jurídicas, consideradas aqui como o mínimo formal indispensável para que a mensagem deotônica se apresente na sua integralidade significativa. Seguindo essa linha, vejamos comentários do mestre Paulo de Barro de Carvalhos;

Nenhum comando do direito posto, vertido sobre o campo material das condutas intersubjetivas, terá sentido completo enquanto a mensagem dirigida à regulação de comportamentos inter-humanos, sem se apresentar na forma lógica dos juízos hipotético-condicionais, *modus sintático* próprio para apresentação das normas jurídicas. E sua projeção semântica dependerá, fundamentalmente, de boa esquematização formal que a regra venha a oferecer. . (Carvalho, Paulo de Barro, Martins, Ivis Gandra da Silva, op. Cit., p. 28).

Nesse diapasão compreendemos que a exegese dos textos legais apenas será completa valendo-se de incursões nos níveis sintáticos, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual em sua inteireza. Devemos seguir o método de interpretação sistemático, atingindo o caminho interpretativo por excelência.

Nessa linha, me direciono aos níveis de linguagem e interpretação de forma minuciosa, não podendo deixar de serem examinados todos os níveis. Analisando e empreendendo o exame sistemático das normas jurídicas que disciplinam a concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, tomando como ponto base o contexto constitucional, levando a análise imersa do sistema jurídico brasileiro examinando o ordenamento como uma unidade. Pela premissa Constitucional, caminhando a análise do sistema como unidade para buscar as respostas sobre o fenômeno “Guerra Fiscal”.

Temos dois modelos básicos de competência, modelo horizontal e modelo vertical. Na repartição horizontal, temos como traço a inexistência de subordinação ou hierarquização, os entes federados no exercício de sua competência são dotados de autonomia no seu exercício, exercendo a competência quanto à matéria que a Constituição lhe atribuiu. É o caso das competências estabelecidas nos art. 21, 22, 23, 25 e 30 da Magna Carta.

Já na repartição vertical, temos como traço a outorga a entes diferentes a competência para atuar sobre a mesma matéria, entretanto, estabelece a subordinação entre o tipo de atuação previsto para cada um. Assim os entes federados têm atuação sobre a mesma matéria, não dispõe de poderes iguais nessa esfera. Exemplos têm a competência legislativa concorrente, outorgada a União, aos Estados e o Distrito Federal (CF, art. 24). Assim o modelo geral é mais rígido quando a esfera de competência.

As competências são tradicionalmente classificadas em competências administrativas, competências legislativas e competências tributárias.

As competências Administrativas têm seu campo de atuação efetiva focado na execução de tarefas, ou seja, concernentes às matérias nelas consignadas. Exemplo art. 21, VII da Constituição.

As competências legislativas, como a própria denominação indica, estabelecem o poder para normatizar, para estabelecer normas sobre as respectivas matérias. Assim elas tratam especificamente da edição de normas que regulam determinada atuação. Exemplo art. 22, XI.

Já a Competência Tributária diz respeito ao poder de instituir tributos, que é outorgado a todos os entes federativos, essa atuação enfaticamente busca assegurar a autonomia dos entes federativos.

Posto que não pudesse uma autonomia política vim desacompanhada de uma autonomia financeira, a qual é efetivamente assegurada pela fixação constitucional de competências tributárias próprias. Assim a competência tributária encontra-se disciplinada em um capítulo próprio da Constituição Federal.

Temos na Constituição Federal de 1988, a adoção de alguns critérios, e dentre esses critérios o legislador adotou como critério fundamental para a repartição de competências entre os diferentes entes federativos o denominado princípio da predominância do interesse. Assim esse princípio impõe a outorga de competência de acordo com o interesse predominante quanto à respectiva matéria.

O princípio da predominância do interesse tem como premissa que há assuntos que por sua natureza deve ser tratado de maneira uniforme em todo país, e outros assuntos é possível e desejável a diversidade na regulação e atuação do poder público, seja em âmbito regional ou local.

E um assunto é de interesse Nacional é tratado pela União, se o assunto é de interesse predominante regional vai para os Estados, assim cabendo ao município regular as matérias de interesse predominantemente local. Ao Distrito Federal que tem sua divisão vedada, em

municípios, as competências legislativas e tributárias e administrativas, dos Estados e Municípios, lhe foram outorgadas (CF, art. 32, § 1º).

Partindo da premissa do princípio da predominância do interesse, as competências entre os entes federados foram repartidas das seguintes formas, conforme veremos explicações de Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino.

- a) Enumerou taxativamente e expressamente a competência da União-a denominada competência enumerada expressa (arts. 21 e 22, principalmente);
- b) enumerou taxativamente a competência dos municípios (art.30, principalmente), mediante arrolamento de competência expressas e indicação de um critério de determinação das demais, qual seja, o interesse local (legislar sobre assuntos de interesse local: organizar e prestar os serviços públicos de interesse local-art30, I e V);
- c) outorgou ao Distrito Federal, em regra, as Competências dos estados e dos municípios ( art. 32,§ 1º);
- d) não enumerou expressamente as competências dos estados-membros, reservando a estes as competências as competências que não lhe forem vedadas na Constituição-a denominada competência remanescente, não-enumerada ou residual ( art. 25, § 1º);
- e)fixou uma competência administrativa comum- em que todos os entes federados poderão atuar paralelamente, em situação de igualdade ( art.23);
- f)fixou uma competência legislativa concorrente- estabelecendo uma concorrência vertical legislativa entre União, Estados e o Distrito federal, ( art. 24). (Paulo, Vicente e Alexandrino, Marcelo, Direito Constitucional descomplicado, Impetus, Rio de Janeiro, 2008, p. 307).

O modelo de planilha exposto acima, não pode ser chamado de inflexíveis, são modelos usados para regra de divisão das chamadas competências materiais entre os entes federativos. Assim temos como exemplo a matéria outorgada no art. 25, § 2º da Constituição Federal, de assunto predominantemente local, que é de atuação dos estados-membros.

Em regras a competência dos Estados –Membros, não é expressamente instituída no texto Constitucional de forma enumerada, sendo assim lhe outorgada à denominada competência residual, reservada ou remanescente (CF, art.25, §1º). Porém, temos a exceções, quais foram enumeradas de forma expressa, que se encontra localizadas nos arts. 25,§2º e 25§ 3º). Entretanto não entra na matéria residual dos Estados-Membros o material tributário, sendo a União que dispõe dessa Competência.

Destacamos que as competências enumeradas da União, especialmente nos arts.21 e 22 da Constituição Federal, praticamente aniquilam a competência remanescente dos estados, estabelecidas no § 1 do art. 25.

O art. 24 da Constituição federal trata da competência legislativa concorrente, ao dispor que compete a União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente, dentre esses assuntos temos o direito tributário.

Em síntese partindo da premissa da competência Constitucional, podemos nos adentrar mais adiante, já fazendo um conglomerado de regras e preceitos quais devem ser analisados na chamada “guerra Fiscal”.

Conforme as considerações feitas acima com o escopo de chegar, na Federação do Brasil, sistema adotado qual surgiu através do decreto n.1 de 15.11.1889, decreto qual instituiu a forma Republicana de Governo.

O art. 1º caput, da CF/88 estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, assim formando o Estado Democrático de Direito, e especificando em seu art. 18 que “ organização Política administrativa da República federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

Os fundamentos da República estão embolsados no art. 3 da CF, quais sejam:

**Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir **as desigualdades sociais e regionais;**

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (grifamos)

Como bem observado as desigualdades regionais caracterizam-se como objetivo fundamental da República, destacamos para uma maior compreensão nos tópicos posteriores.

Nesse primeiro momento, vamos observar que em uma Federação os cidadãos se submetem a dois planos normativos distintos, uma central e um regional, com traço distinto da Federação, por um lado é uma reunião de Estados, e por outro é um único Estado, que é reconhecido no plano Internacional. Nesse sentido o Estado federal é mais democrático que um Estado Unitário, assim constituindo a mais alta Realização do Constituinte.

Na Federação temos como umas das características uma Constituição Rígida, repartição de Competências delimitadas, temos também um órgão jurisdicional, qual é

encarregado de dirimir os conflitos entre a federação e os Estados-Membros, com o fito de garantir a primazia da Constituição Federal, no sistema pátrio esse poder foi delegado ao Supremo Tribunal Federal.

A previsão de recursos Constitucionais Financeiros é a rocha de ateu de uma Federação, pois é a medida de autonomia dos entes da federação. Assim nota-se que o Federalismo Fiscal é a forma pela qual as receitas e os encargos públicos são distribuídos, entre os entes da federação, para que os mesmos possam cumprir as finalidades Constitucionais.

Assim nessa diapasão seu princípio central é organizar os Estados com a finalidade de ajustar as diferenças regionais, para manter uma unidade nacional, ou seja, reconhecer as diferenças regionais, para unificar os interesses.

## **2.2 LIMITES CONSTITUICIONAIS NA GUERRA FISCAL**

Conforme explanado no tópico anterior o principiafederativo inscrito no art. 1º da Constituição Federal, tem a consagrado os princípios materiais estruturantes, sendo que com relação a esse artigo é importante conhecer que adotamos como forma de Estado a Federação, como forma de Governo a República, como sistema de governo o Presidencialismo e como regime de Governo o democrático. Quando escutamos falar de República devemos nos remeter ao passado, em 1981 tínhamos o princípio republicano.

O princípio federativo tem relação fundamental com a autonomia político-administrativa dos entes que compõe a Federação. Num Estado Federativo, com vários entes políticos.

Assim temos enquanto expressa a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da lei Fundamental, uma representação de fontes inesgotáveis de direitos e garantias individuais. Assim, A Federação é invenção da descentralização política, a partir de uma união indissolúvel de mais de uma organização política, no mesmo espaço territorial do Estado, compartilhando seu poder. A repartição de competências entre a União e os Estados-membros constitui o fulcro do Estado Federal.

Em seu livro, Guerra Fiscal, Paulo de Barros Carvalho e Ives Gandra da Silva Martins, citam que a federação Brasileira está em crise.

A Federação Brasileira está em Crise. As entidades Políticas que a compõe passam por momentos de importante dissonância de cunho Jurídico, a par dos já conhecidos e tradicionais desencontros de ordem socioeconômica, que geram desequilíbrio e instabilidade num país de enormes dimensões geográficas e, por isso mesmo, devendo alimentar suas aspirações de compreensão e unidade nacional. (Carvalho, Paulo de Barro, Martins, Ivis Gandra da Silva, op. Cit., p. XXXII, Noeses 2014).

O Presidente do Senado Visando, após muitas solicitações dos governadores, instituiu uma comissão com especialista para estudar o chamado pacto federativo, assim lhe assegurando a integridade, com enfoque em combateos fatores que o ameaçam, dentre as matérias que estão delimitadas para estudo temos a “guerra fiscal do ICMS”.

O ICMS, ao contrário da maioria esmagadora dos tributos no Sistema Tributário Brasileiro, que são um tributo Centralizado ou Federal, como é de ocorrência na nos Países que adotam a técnica do valor agregado, ele adota a técnica da “não comutatividade”, que tem semelhanças com a técnica e com o princípio do valor agregado.

Sendo o ICMS um tributo de “Vocação Nacional”, foi regionalizado, com a EC n. 18./65 o CTN e pela a Constituição de 67 e 88.

Assim conforme determina o art. 155,§2, inciso I, da CF, o ICMS adotou a compensação de imposto contra imposto, em apuração periódica.

Interessante destacar nesse estudo os incisos IV, V e VI, do § 2º do artigo 155, assim redigidos:

“ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

**IV** - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabeleceráas alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

**V** - é facultado ao Senado Federal:

**a)** estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

**b)** fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

**VI** - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; (...).”

Os citados incisos estabelecem todo um sistema de controle da determinação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, com o objetivo de eliminar riscos de que incentivos quais fossem outorgados por um estado, tivessem impacto de descompetitividade em relação ao outro Estado que recebessem mercadorias com ICMS estimulado, mediante a reivindicação de aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de subversão entre Estados e o Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas e, implicitamente, para as externas, com a exigência que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal.

Assim o inciso VI determinou que apenas por votação unânime dos Estados, as alíquotas internas podem ser inferiores às interestaduais. Assim não oferta exceções deliberativas, nem a possibilidade de exclusão de Estados ou Distrito Federal. Isso ocorre porque se ocorrido sem votação unânime, poderiam provocar descompetitividade. Assim para uma alíquota uniforme entre Estados, necessário se faz a maioria absoluta do Senado, não existindo mercadorias mais ou menos oneradas, por força de incentivos dados.

Caso ocorram conflitos entre os Estados para uma alíquota interna- não apenas interestaduais, será necessária a composição de 2/3 para o Senado poder deliberar para fixar alíquotas máximas, ou seja, alíquotas que sejam validas para todo Estado e Distrito federal, quais não poderão ser ultrapassadas, sem esquecer que as alíquotas internas não podem ser inferiores às operações interestaduais.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho, faz comentários ao inciso IV, vejamos:

Resolução do Senado. Como é sabido, a Constituição atribui ao senado federal a função de representar os Estados e o distrito Federal (v., acima, art.46, caput). Em razão disso, segundo já estava no direito anterior (emenda n. 1/69, art. 23, § 52, com redação dada pela emenda n. 23/83), cabe ao Senado, no interesse de todos esses entes, fixar por meio de resolução as alíquotas relativas às operações e prestações interestaduais e de exportação”. (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol.2, Ed. Saraiva, 1999, p.126, apud Carvalho, Paulo de Barros, Martins, Ives Gandara da Silva, Guerra Fiscal, 2ª Ed./ Noeses, 2014, p.7).

No caso em comento, esclarecemos que não existe possibilidade de acordo entre Estados, pois cada Estado é independente, fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é essencial.

Destacando que o inciso VI refere-se especificadamente é diretamente à letra “g” do inciso XII do § 2ª do art. 155 referente a estímulos fiscais. Assim o Constituinte fala em maioria, não fala em 2/3 como nos incisos anteriores para definição das alíquotas internas, quais poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais, ele fala de uma unanimidade, ou seja, com deliberação de todos os entes regionais.

Para melhor compreensão do tema citamos a ADI n. 3936- MC

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

**Encontrado em:** AD I 2376 MC , AD I 2429, ADI 2439 , AD I 2548, ADI 2823 MC. ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ADI...3936 PR (STF) Min.

Assim, concluímos a clareza do texto Constitucional ao que se refere a incentivos fiscais, devendo ser respeitado a composição o quorum mínimo.

Ives Gandra da Silva Martins, em seu livro Guerra Fiscal, Noeses, 2014, entende que nesse ponto se justifica a Unanimidade exigida pelo CONFAZ, qual não é decorrente da legislação infraconstitucional, mais é decorrente da própria Constituição de 1988, aliás o

mesmo destaca que é fortalecida com a interpretação do art. 146-A da Lei Maior. Criado pela emenda Constitucional 42/2003, vejamos:

*Art. 146-A.*

*Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Embora não compartilhe da tese do Ilustre Autor, posto que o aludido imponha a simples faculdade à Lei Complementar de estabelecer critérios especiais de tributação, sem prejuízo da competência da União, por lei, assim estabelecendo normas com o mesmo objetivo. Embora o texto seja plicado a todos os tributos previstos na lei suprema, ele diz especificamente sobre o ICMS, onde mais afinca se faz a competitividade.

Percebemos que inicialmente o artigo dá valor especial à lei complementar, como veículo de prevenção à “descompetitividade tributária”.

A lei complementar é meio de regulamentação da Constituição, ela é taxativamente prevista no texto Maior. Sempre que o Constituinte originário quiser determinar que determinada matéria seja regulamentada por lei complementar, ele será expresso em requerer. Citando apenas para conhecimento a Lei ordinária, atual sem seu campo material apenas em matéria residual. A lei complementar tem uma imensa diferença quanto ao quorum de aprovação do respectivo projeto de lei, a lei complementar é aprovada pelo quorum de maioria absoluta as leis ordinárias serão pelo quorum de maioria simples ou relativa.

Assim o art. 49, que trata das matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, e resoluções, art. 52 e, matérias de competência privativa do, respectivamente da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

**O art. 146-A consagra é o princípio da “livre concorrência, esboçado no art. 170, inciso IV da CF/88.**

**Assim devemos recordar o art. 151, inciso I, da Lei complementar, que esclarecer que qualquer política para reequilibrar desequilíbrios regionais é de responsabilidade da União, nem Estado e nem Municípios tem essa responsabilidade.**

A exceção de descompetitividade admitida encontra-se no art. 150, inciso II da CF.

Assim chegamos a análise sistemática que apenas e exclusivamente a União pode fazer políticas que afetem a competitividade, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país.

Assim para a descompetitividade ser Constitucional ela deve viabilizar alcançar o intuito do art. 3º, III da CF e se coaduna com as regras do art. 155, § 2ª, incisos IV, V, VI da Carta Magna.

Vejamos o art. 3º, III da CF:

**Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

**III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (grifamos).**

Por essa razão, sigo a premissa que a Constituição é exclusivamente ela, é o caminho a ser seguido, com o fito de autorizar incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso tributário nas operações internas e interestaduais, gerando, pois descompetitividade tributária, qualquer lei que seja instituída fora dessas fronteiras será inconstitucional.

Investiga-se, nessa discussão a Constitucionalidade de Incentivos Fiscais na área do ICMS. Já na Constituição de 1891, a utilização de tributos como “armas de guerra”, era amplamente utilizado, observando em linhas atrás, até a outorga de competência do ICMS aos Estados e ao Distrito Federal, “guerra fiscal, era instrumento de instituição e cobrança tributária.

Na Emenda Constitucional nº 18/1965, com a criação e repartição do ICMS, assim veio uma nova afeição de conflitos, posto que Estados e Distrito Federal concentrassem a utilização do tributo para atrair indústrias e diversas atividades produtivas, assim concedendo estímulos ou incentivos que desvirtuavam as características básicas do imposto, estabelecendo-se nitidamente um clima de aberta concorrência.

Com a Emenda Constitucional nº 01/1969, em seu art. 23, §6º, passou a exigir, nos termos de lei complementar a celebração de convênios para a concessão e revogação de isenção de ICMS, e com fundamento nesse dispositivo, veio à publicação da Lei Complementar nº 24/1975, assim se início as tentativas de inibir a “guerra fiscal”. Assim

temos desde 1975 um ilícito, quando o ICMS é concedido pelos Estados sem a celebração de convênio, como o fito de atrair investimentos.

Apesar da aludida emenda, em meados dos anos de 1990 a sistemática prevista na Lei Complementar nº 24/1975, não foi impedimento para que empresas passassem a conceder vários incentivos fiscais diretamente a empresas, sem que fosse levado ao Confaz.

Em outras palavras, apenas e exclusivamente a União pode fazer políticas que afetam a competitividade, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de descompetitividade que é considerada constitucional e que não fere nem o inciso II do art. 150, nem o inciso IV do artigo 170, porque viabiliza alcançar o objetivo do previsto no art. 3º, III da CF e se coaduna com as regras do art. 155, §2º, incisos IV, V e VI da Lei Maior. (Carvalho, Paulo de Barro, Martins, Ivis Gandra da Silva, op. Cit., p. 16).

“ Por essa razão, com sede na Constituição- e exclusivamente na Constituição - é que entendo que a unanimidade dos Estados para autorizar incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas e interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária, é elemento fundamental. Está a Lei Complementar n.24/75, portando recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida DENTRO DAS FRONTEIRAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS pela Lei Suprema, não poderá fugir deste preceito. A unanimidade do apoio de Estados e do Distrito Federal a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS é, a meu ver, princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação.” (Carvalho, Paulo de Barro, Martins, Ivis Gandra da Silva, op. Cit., p. 17).

Temos no artigo 155, § 2º, letra “g” do inciso XII da Constituição Federal, quando destaca que cabe à Lei complementar. Assim não pode ser regionalizado um tributo de vocação nacional, sem causar prejuízos a unidades federativas.

Conforme explanei no início desse tópico, temos o sistema federativo, que conforme o artigo 60§ 4ª, inciso I, da Lei Suprema, ele é ao meu entender as cláusulas pétreas.

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

- I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
- II - do Presidente da República;
- III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

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

**I - a forma federativa de Estado;**

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

(grifamos)

Como se pode ver no texto Constitucional, o Sistema Federativo é assegurado como Cláusula Pétrea, imodificável.

O sistema Federativo tem autonomia política, financeira ou administrativa, essa autônoma deve ser compreendida de acordo com a Constituição. Bem como também não pode a Constituição ou quaisquer outras leis retirar das autoridades federativas o direito de exercer sua autonomia.

O ICMS é a grande fonte de receita dos Estados, assim ficam os Estados participando de verdadeiros “Leilões” quais são provocados por investidores, que escolhem seus locais de atividades em funções de benefícios fiscais daquele Estado.

Assim, na atualidade da Guerra Fiscal, são os investidores que colocam suas imposições, assim a política financeira acaba sendo definida não pelo governo é sim por investidores.

Com o fito de acabar com esse “leilão”, a Suprema Corte, passou a exigir que para que fossem feitas certas concessões de estímulos no âmbito do ICMS, fosse outorgada por

unanimidade dos 26 Estados e do Distrito Federal. Assim temos uma latente evidência que se um Estado Agir ao contrário fere a Constituição e a forma federativa.

Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido a sistemática da não comutatividade do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mais inexistentes, concedidos por outros Estados, SEM A SUA CONCORDÂNCIA, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a federação, um sistema debilitado, restando a trílice autonomia (política, administrativa e financeira) seria mente maculada. (Carvalho, Paulo de Barro, Martins, Ivis Gandra da Silva, op. Cit., p. 17).

### 2.3 CONVÊNIOS

Para termos uma maior compreensão sobre o tema mister se faz tecer uma análise do ponto de vista histórico e sistemático.

Assim iniciaremos observando a transcrição do artigo 23, § 6º, da EC 1/69 qual estabeleceu que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidos ou revogados nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em Lei Complementar”.

Em seguida o dispositivo em comento foi regulamentado pela LC 24/75, que repetiu a regra Constitucional, exigindo a aprovação e revogação de incentivos do antigo ICM por meio de convênio entre os Estados.

Essa mesma LC 24/75, foi ampliada, assim passou a abranger todas as espécies da pratica tributária com a mesma finalidade passando também a exigir a aprovação unânime dos incentivos fiscais.

Conforme falamos acima, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º XII, “g”, estabeleceu que coubesse à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, os incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados.

Já no § 8º do art. 34 do ADCT, traz autorização para que no prazo de sessenta dias da promulgação da Constituição de 1988, não fosse editada a citada lei, o ICMS provisoriamente seria regulado por meios de Convênios, nos termos da LC 24/75.

Veio a LC 87/96, trazendo normas gerais em matérias de ICMS, feita através de um acordo político, entretanto não trouxe a regulamentação de incentivos fiscais, ainda hoje a LC 24/75 que regula o tema, assim algo que era para ser provisório se perpetuou.

Vamos fazer uma breve leitura dos Arts. 1º e 2º a LC 24/75 abaixo:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias **serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios** celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

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

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

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de **decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos**, dos representantes presentes.  
(grifamos)

Assim temos que os Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS serão concedidos ou revogados nos termos dos convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito

Federal, com a aprovação unânime dos Estados representados. Tendo sua revogação total ou parcial a aprovação pelo um quórum de quatro quintos dos representantes.

Alguns Doutrinadores defendem a tese que o requisito de unanimidade não foi recepcionado pela Constituição. Outros, como o Mestre Ives Gandra Martins, defende com fulcro nos Art. 155, § 2 IV, V e VI, 146-A e 170, IV, da CF/88, que a Constitucionalidade não depende de Legislação, e sim do próprio texto Constitucional.

O Ilustre Afrânio Menezes de Oliveira júnior, em desconcontro com Ives Gandra Martins, discorda, o mesmo defende a tese que o requisito de unanimidade não foi recepcionado pela Constituição.

Porquanto não se verifica na Constituição Federal de 1988 nenhuma menção expressa ou implícita de concordância unânime dos entes subnacionais para aprovação de incentivos fiscais do ICMS. Nem mesmo no sistema constitucional anterior (CF/67 e EC 1/69), no qual a LC 24/75 foi aprovada, havia tamanha rigidez. Na realidade, diversos dispositivos da Constituição atual possibilitam a construção de norma jurídica contrária à da Unanimidade aludida indigitada lei complementar. (Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS, Curitiba: Juruá, 2016, p. 118-119).

Ele defende, em seu livro Incentivo Fiscais no âmbito do ICMS, que a “atual Constituição, por meio do art. 155, §2º XII, “g”, delegou à Lei Complementar a atribuição de criar mecanismos de uniformização da Legislação do ICMS e de Harmonização dos interesses conflitantes dos Entes Subnacionais”.

Assim, o texto Constitucional apenas delegou ao legislador a atribuição para regulamentar os incentivos fiscais, de uma forma que os Estados programem suas políticas extra fiscais, sem causar prejuízos aos demais Estados.

Em segundo lugar, a unanimidade é procedimento que afronta o art. 1º da CF/88, já que esse dispositivo prescreve ser o Brasil uma República Federativa e um Estado Democrático de Direito fundado no pluralismo político, na democracia representativa e direta, cujo poder emana do povo. (Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS, Curitiba: Juruá, 2016, p. 119-120).

Como explica Misabel Abreu Machado Derzi, “Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erigi-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codificação de todos” (Baleeiro, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7 ed. Ver. E atual . por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: forense, 2005.p.10.).

Assim seguindo a premissa de Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, não há no texto constitucional de 1988, nenhum processo legislativo cujo requisito seja o fórum unânime de aprovação.

Todos os instrumentos normativos elencados no art. 59 da CF/88 são aprovados sem o rigor da unanimidade. Nem mesmo a aprovação de emenda à constituição, conforme prescreve o § 2º do art.60 da CF, que é o mais rígido processo legislativo do sistema Constitucional brasileiro, requer consenso de todos os membros do Congresso Nacional, mas tão somente a sua maioria qualificada (3/5 dos votos). (Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS, Curitiba: Juruá, 2016, p. 120).

Discorre o Autor que a Constituição, determina algumas atribuições ao Senado Órgão de representação dos Estados na Federação, quais delas; estabelecer alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações internas, interestaduais e de exportação, por meio de resolução, qual o quorum de aprovação é maioria de seus membros (art. 155, II,§ 2º, IV); estabelecer alíquotas mínimas nas operações para resolver conflito específico que envolvam interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por “dois terços” de seus membros (art.155, II,§ 2º, V, “a”); pode fixar alíquotas máximas nas mesmas operações com o fito de resolver conflitos específicos que envolvam interesses de Estados, mediante resolução de iniciativa de quorum de maioria absoluta e aprovado por dois terços de seus membros ( art. 155, II,§ 2º, v, b). Ou seja, o senado Federal, atuando como órgão de uniformização da Legislação do ICMS e de harmonização das relações federativas pode decidir por “maioria”, por “maioria absoluta”, ou ainda por “dois terços” de seus membros. Acrescentado que sobre o tema, o entendimento de Regis Fernando de Oliveira.

“autorizar operações externas de natureza financeira (art. 52, V, da CF), fixar limites globais para limites da dívida consolidada de todos os entes federativos (art. 52, VI, CF), dispor sobre limites globais e condições para operações de crédito externo e interno da União, do DF e dos Municípios, de suas Autarquias e demais entidades controladas pelo poder Público Federal (art. 52, VII, CF). Porém, segundo o autor, “[...] o Senado federal disciplina a movimentação financeira dos recursos públicos, mas, observa-se, sempre através de maioria qualificada; nunca por unanimidade” . (Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS, Curitiba: Juruá, 2016, p. 120-121, apud , Oliveira, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC 24/75( sanções para quem descumpri glosa de créditos) In: Costa, Alcides Jorge et AL. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário Nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo:Noeses, 2012.p.847-848).

E assim conclui que se diversos assuntos de interesse da federação, de tamanha grandeza tão quanto os incentivos fiscais do ICMS, não exigem o quorum da unanimidade,

não existe razão, então, os Estados e o DF estarem obrigados a deliberar de forma unânime no âmbito do Confaz. Destacando que essa é a única regra de unanimidade no sistema brasileiro.

Afrânio Menezes de Oliveira defende que o art. 151, inc. I da Constituição Federal torna a LC 24/75 Inconstitucional, posto que embora vede a criação de tributo pela União que não seja uniforme o mesmo autoriza a concessão de incentivos fiscais quando destinados a promover o equilíbrio e o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Para Ives Gandra Martins, o mencionado dispositivo está exclusivamente direcionado a União, não sendo passíveis de aplicação aos demais Entes federativos, já que qualquer política que seja direcionada a equilibrar as diferenças regionais deve ser exclusiva do poder central.

No sistema Constitucional, temos o princípio da legalidade aparece expressamente na nossa constituição federal em seu art. 37, caput, que dispõe que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. Encontra-se fundamentado ainda no art. 5º, II, da mesma carta, prescrevendo que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

Assim com base nos iludidos artigos, defendo, seguindo a premissa do mestre Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, que o sistema extra fiscal não é privilégio exclusivo da União, já que o que não é vedado em lei, é permitido, segundo os artigos 37 caput e 5º, III da Magna Carta.

Conforme já mencionado nos tópicos anteriores, o inc. III do art. 3º, o constituinte, de forma expressa, determinou que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades sociais e regionais, concluindo assim que, os Estados e os Municípios e o Distrito Federal, como parte da Federação, poderão intervir buscando tal objetivo.

Seguindo a mesma tese, podemos destacar o art. 151, I, que expressamente reconhece a existência dessa desigualdade, e por fim autoriza a concessão de incentivos fiscais, para as regiões menos desenvolvidas. Temos assim claramente a aplicação do princípio da igualdade, no qual “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”. Aristóteles (disponível em: [HTTPS://WWW.pensador.com/frase/MTQ10TEwNw/](https://www.pensador.com/frase/MTQ10TEwNw/), acesso em 02 de março de 2019).

Assim o princípio da igualdade, acompanha não somente a igualdade dos indivíduos, mais também a igualdade dos Estados integrantes da Federação. Nesse sentido leciona Afrânio Menezes de Oliveira Júnior.

Nesse quadro, a busca da igualdade material pelos legisladores dos Estados, com supedâneo no reconhecimento constitucional da existência de unanimidade incompatível com o atual texto Constitucional, esse quorum, na realidade, inviabiliza qualquer proposta de incentivo que busque promover os valores constitucionais sobreditos, já que basta a discordância de uma única unidade da federativa, presente em reunião do Confaz para que o projeto de incentivo seja prejudicado. (Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS, Curitiba: Juruá, 2016, p. 124).

A LC 24/75, além da exigência do quórum da unanimidade na votação para concessão do benefício fiscal, ainda exige que após 15 (quinze) dias, contados da publicação do convênio no Diário Oficial da União, que cada Estado e Distrito Federal, ratifiquem ou não, os termos celebrados através de decreto do poder Legislativo (art. 4º §§ 1º e 2º).

Ou seja, o rito criado viola literalmente o Federalismo, posto que dá poderes, absoluto a um ente federado para se sobrepor a outro ente federado.

Assim sob o prisma Constitucional a LC 24/75, viola especialmente o § 5º do art. 34 da ADCT, o princípio democrático a igualdade e a autonomia dos entes políticos do Federalismo.

## **2.4 GUERRA FISCAL**

Conforme observado nos tópicos anteriores, a guerra fiscal trata-se de um fenômeno complexo advindos de diversas causas, ele é um conflito fiscal bem latente entre os entes da Federação brasileira, em principal adesvirtuação do pacto federativo.

A Guerra Fiscal é definições construídas pelos tribunais, as empresas e a literatura, de forma metafórica, para descrever esse esforço competitivo entre os entes políticos, quais buscam investimentos para seu território.

A definição desse conflito, na qual os entes políticos, no exercício de sua competência exonerativa, utilizam como arma para atrair novos investimentos ou de fortalecer os que já existem em seu território, especialmente utilizando isenções, nas reduções tributárias, nas remissões e anistias, com essa forma podem incrementar sua arrecadação e desenvolver sua economia.

Assim os entes da federação, com o fito econômico, optam por uma desordenada renúncia de receitas, tornando seus territórios mais atrativos, e promovendo uma fragmentação nos interesses da federação, indo de encontro com a lógica principal do federalismo, conforme analisamos.

Não apenas as políticas econômicas são fatores que fomentam a guerra fiscal, temos também fatores como a grande diferença social nas regiões brasileiras, que são menos favorecidas a atrair incentivos fiscais, ou investimentos de iniciativas privadas.

Além desses fatores existe uma omissão do governo central em desenvolver uma política nacional de desenvolvimento regional, de forma planejada, com uma base estrutural entre os entes da federação.

O maior problema nesse cenário são os efeitos, que extrapolam a esfera jurídica e adentram a esfera econômica, assim criando distorções de concorrência entre as empresas, visto que os concorrentes de outro Estado acabam sendo compelidos a suportar uma carga tributária maior que a normal, assim nesse ambiente deturpado da livre concorrência.

Assim, ensina o mestre Afrânio Menezes de Oliveira Júnior;

Não se pode esquecer, todavia, que a concessão de alguns incentivos do ICMS traz efeitos macroeconômicos positivos para o Estado incentivador, como aumento do consumo, do número de empregos e da renda interna. No entanto, há também incentivos que trazem visíveis prejuízos financeiros, tanto para o Estado-membro como para a federação. (Oliveira, Afrânio Menezes de. Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS, Curitiba:Juruá, 2016, p. 197).

Ou seja, muitas das vezes as empresas, já encontra-se com a decisão de investir no país, mais em razão da guerra fiscal, no intuito de se beneficiarem, negociam com diversos Estados seus incentivos, assim fazendo um verdadeiro leilão.

Na premissa a qual seguimos a Constituição, tem o papel, de trazer limitações e delimitações, na elaboração de todo o ordenamento jurídico brasileiro. Nesse caso cabe o STF como guardião da Constituição (art. 102, CF), processar e julgar as, (ADI, ADC, ADO e ADPF). Sendo o STF também um órgão judicial, com poderes para resolver litígios que envolvam os entes da Federação brasileira, nos termos do art. 102, I, “e”, da CF/88, realizar o controle formal e material dos instrumentos normativos que concedem incentivos fiscais do ICMS.

Nesse contexto da guerra Fiscal os Estados e o DF têm concedidos incentivos fiscais por meio de instrumentos em desacordo com o exigido, sem aprovação do convênio firmado no âmbito do Confaz. Assim violando as normas Constitucionais que tratam da matéria.

Nesse diapasão torna-se cabível a propositura de ação direta de inconstitucionalidade (ADI), cujo seu objetivo é a invalidação de lei ou ato normativo contrário a Constituição, no âmbito Federal ou Estadual. O STF também pode decidir pela inconstitucionalidade através do controle difuso, analisando o caso concreto e decidindo incidentalmente, mediante a resolução que suspenda a execução, no todo ou em parte, de lei ou ato normativo. Também podendo decidir em controle abstrato de constitucionalidade via controle de constitucionalidade através de ADPF, sendo proposta com a fito de evitar lesão ou reparar lesão a preceito fundamental resultante de ato do poder público, com previsão no art. 102, §1 da CF, também é cabível quando for relevante o fundamento da controvérsia da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, inclusive os anteriores a constituição.

Temos hoje em trâmite a ADPF 198, qual foi proposta pelo governador do Distrito Federal, sob o questionamento, de recepção constitucional de unanimidade, exigido pela LC 24/75, assim embasando que esse requisito viola o art. 1 e 3, III da CF, nessa premissa o autor defende que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, abaixo trecho da liminar deferida na ADPF 198.

em 16/11/2009: "Vistos. Cuida-se de arguição de descumprimento de preceito fundamental, com pedido de liminar, proposta pelo Governador do Distrito Federal, contra os artigos 2º, § 2º, e 4º, da Lei Complementar nº 24/75, por suposta afronta ao preceito fundamental do princípio democrático (...) Passo a decidir. Inicialmente, reconheço a legitimidade do arguente para propor a presente ação, conforme dispõem o inciso V do art. 103 da Constituição e o inciso I do art. 2º da Lei nº 9.882/99. (...) E, nesse passo, tenho que os requisitos que ensejariam a concessão da pretendida liminar não se encontram presentes. (...) Nos termos do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.882/99, solicitem-se prévias informações à autoridade responsável pelo ato questionado. Ouça-se a Advocacia-Geral da União e, imediatamente após, a Procuradoria-Geral da República. Publique-se." ( acesso: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3796893>, em 05 de março de 2019).

A tese esmagadora para solução, dos conflitos na guerra fiscal pelo STF é que a disciplina do ICMS deve ser rigorosa para evitar Guerra Fiscal, acrescentando que as exigências da LC 24/75 para a concessão dos incentivos Fiscais é embasada no art. 155, § 2º,

XII, “g”, da Constituição Federal, somado a jurisprudência da Corte. Que conforme já explanado não é a minha linha de raciocínio.

Embora alguns propostas de solução já foram lançadas, quais não irei discutir nesse trabalho, segue sendo um tema complexo e de grandes repercussões na economia e política do país.

### **3 ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR 160/17**

Em 08 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160, que veio trazendo regras para a remissão e a posterior reinstituição dos créditos tributários de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

A LC 160 busca tratar de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos em desacordo com o disposto na Constituição Federal. Sendo mais claro a LC nº 160/17 trouxe as normas para a convalidação dos benefícios fiscais irregulares, concedidos, pelas unidades federadas em desarmonia com as regras exigidas pela Constituição Federal.

Conforme explanado nos tópicos anteriores a concessão de benefícios do ICMS deve observar o previsto no artigo 155, XII, alínea ‘g’ da Magna Carta e do Convênio 24/75, embora nossa discussão e posicionamento anterior não sejam muito favoráveis ao respectivo convênio, de fato atualmente é regulamentado pela Lei Complementar nº 24/75, qual faz exigência que o pleito da unidade federada requerente seja acolhido por todas as demais unidades federadas.

Mas, conforme já discorreremos, no afim de atrair empresas e investimentos, as unidades federadas concedem benefícios fiscais sem a chancela do Confaz, em desacordo com a Constituição, assim gerando a chamada “guerra fiscal”.

Trazendo como conseqüências inúmeras Ações Diretas de Inconstitucionalidade, quais questionam a Constitucionalidade dessas concessões e benefícios fiscais.

É nesse paradoxo nos aprofundamos na guerra fiscal e na insegurança jurídica, e assim decorrente de todo esse cenário veio à aprovação da LC nº 160/17. Cujas finalidades diz que seja por fim à guerra fiscal.

A LC 160/ 17 veio trazendo regramentos do sentido de, regulamentar as normas estaduais quais foram impostas de maneira irregular, sendo assim reinstituídas e gerando efeitos por prazos diferenciados respeitando a natureza do benefício concedido.

O ilustre Osvaldo Santos de Carvalho, e Luis Fernando dos Santos Martinelli discorreram sobre o tema;

LC nº 160/17 determinou que o Confaz, dentro do prazo de até 180 dias contados da data de sua publicação, deverá aprovar convênio remetindo os créditos tributários, reinstituindo os benefícios fiscais e disciplinando as demais regras contidas na Lei Complementar. Referido convênio terá quórum diferenciado daquele previsto na LC nº 24/75, necessitando, para sua aprovação da concordância de apenas 2/3 (dois terços) de todas as unidades federadas, observado também o quórum regional de no mínimo 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. Isso significa que das 27 (vinte e sete) unidades federadas, 18 (dezoito) precisam dar seu voto favorável ao convênio e, ainda, ser observado o quórum regional. No Sudeste, por exemplo, esse quórum é atingido com o voto favorável de 2 (duas) unidades federadas. (Acesso em 23.03.2019, <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>).

Vamos analisar secamente alguns trechos da lei:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da [Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975](#), os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na [alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal](#) por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

A LC 160 prever a remissão dos créditos tributários constituídos ou não, previu a reinstituição dos atos normativos e concessivos por tempos que variam entre 1 a 15 anos, conforme a natureza do benefício.

Trouxe também duas condicionantes deverão ser observadas na remissão e reinstituição dos benefícios fiscais, quais sejam:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

As condicionantes são apenas as duas avençadas acima, quais sejam, (i) publicação no Diário Oficial pelas unidades Federadas, dos atos normativos relativos as especificações do inciso e; (ii) que façam o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Vejamos explicações do ilustre Osvaldo Santos de Carvalho, e Luis Fernando dos Santos Martinelli discorreram sobre o tema;

Enquanto a remissão abrange tanto os atos normativos vigentes ou cujos efeitos já tinham se exaurido na data de publicação da Lei Complementar, a reinstituição somente poderá ocorrer para os atos normativos vigentes, não sendo possível que a unidade federada tente revigorar ato já revogado ou cujo termo final de vigência já havia transcorrido quando da publicação da LC nº 160/17. Ainda assim, para os atos vigentes no dia 08 de agosto de 2017 e passíveis da reinstituição, poderá a unidade federada, a qualquer tempo dentro do prazo máximo permitido para a fruição do benefício reinstituído, alterar o benefício originariamente concedido, de forma a diminuir, restringir o seu alcance ou até mesmo revogá-lo. . (Acesso em 23.03.2019, <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>)

A LC 160 trouxe a previsão de dois tipos de extensão do benefício originariamente concedido. Uma a extensão poderá ocorrer para outros contribuintes da mesma unidade federada concedente, essa concessão deve obedecer aos mesmos requisitos, inteligência do §7º do Art. 3º, abaixo transcrito:

Art. 3 (...)

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

Já a segunda extensão é direcionada a outras unidades federadas da mesma região, cuja exigência é que o benefício concedido encontra-se em vigência, inteligência do §8º, art. 3º, abaixo transcrito.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

A referida lei tem em suas previsões o “Portal Nacional da Transparência Tributária”, o qual servirá para ter todas as informações relativas aos benefícios fiscais.

A Lei estabeleceu efeitos retroativos à remissão, qual tem validade para a data em que o ato original foi concedido, acarretando a anulação de todos os créditos tributários constituídos anteriormente, mesmo os que estejam em discussão administrativa ou judicial.

E assim, também estipula a Lei Complementar que partir da sua publicação a concessão ou manutenção de benefícios fiscais em desacordo com a LC nº 24/75 implicará na sujeição da unidade federada concedente nas sanções previstas no artigo 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LC nº 160 foi publicada para tentar por fim a guerra fiscal, com o intuito de solucionar os problemas pretéritos e dar uma luz ao futuro, vê que relação aos problemas pretéritos o art. 10 da LC, trouxe soluções. Entretanto, Observei que a referida lei encontra-se bem superficial e com algumas falhas em sua construção, não creio que irá solucionar a guerra fiscal, acredito que vai ampliar a discussão e trazer mais insegurança jurídica.

Sendo a LC objeto de (ADI) 5902, proposto pelo governo do Amazonas, com o intuito de questionar a Inconstitucionalidade, já que o mesmo sustenta que a LC 160a convalidação concedida por outras unidades da Federação, já que deve observar o disposto no art. 155, parágrafo 2º incisos VI e XII, alínea “g” da Constituição, aponta também a inconstitucionalidade da previsão de remissão dos créditos, com base na Inconstitucionalidade do dispositivo o Governo do Amazona pediu liminar para suspender a eficácia do dispositivo, vejamos um pequeno trecho:

A ADI aponta como inviável a convalidação de benefícios concedidos por outras unidades da Federação sem a observância do disposto no artigo 155, parágrafo 2º, incisos VI e XII, alínea “g”, da Constituição e aponta a inconstitucionalidade da previsão de remissão dos créditos decorrentes do reconhecimento da inconstitucionalidade de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, ainda que ausente deliberação unânime do Confaz. Para o governador amazonense, tanto a LC 160/2017 quanto o Convênio ICMS 190/2017 agravam desigualdades regionais que o constituinte se propôs a eliminar.

“São inúmeros os precedentes proferidos por esta Egrégia Corte, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, reconhecendo a invalidade de atos normativos que, sem prévia aprovação em convênio celebrado, à unanimidade, no âmbito do Confaz, tenham concedido isenção, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou qualquer outro benefício fiscal relativo ao ICMS. Decisões da mais alta Corte do país, dotadas de eficácia *erga omnes* e efeito vinculante estão sendo, pela LC 160/17 e pelo Convênio ICMS 190/12, solenemente desrespeitadas”, afirma Amazonino Mendes. (acesso: 25 de março de 2019, <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=375179>)

## 4 CONCLUSÃO

O estudo central do trabalho em foco é mostra uma sistemática jurídica, tomada pelo estudo Constitucional, abrangendo o conjunto de normas organizadas segundo os critérios prescritivos, e todas elas sendo confrontadas e analisadas sobre o prisma Constitucional, com o enfoque em direcional ao entendimento das normas regulamentadoras do círculo de leis que envolvem o ICMS, para que se possa entender e chegar a um posicionamento sob a Guerra Fiscal e seus conflitos.

Assim transcorremos sob a Constituição anterior, de 1967, em seu art. 23, inc.II, qual destacamos ser o ICMS o antigo imposto sobre vendas de consignação, da competência Estadual desde que foi criado, com o intuito de demonstrar que o mesmo já vinha passando por significativas formulações com a emenda n.18, de 1965, quando se tornou não cumulativo, já na Constituição de 1988 ele está entre os impostos da Competência dos Estados e do Distrito Federal, assim tendo seu âmbito ampliado, passando a abranger as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assim sua sigla que antes era ICM passou a ser ICMS. Destacando-se que o ICMS de competência dos Estados e do Distrito Federal quer se trate de seu sucedâneo, digamos, de um imposto sobre o valor agregado, subordinado ao âmbito de competência da União.

Buscamos no tópico delimitações constitucionais, construir um entendimento sobre as transmutações do ICMS, bem como trouxemos o cânone da legalidade, embasado no art.5º, II do atual texto constitucional, qual conforme art. 37, caput, do mesmo diploma, aplica-se inclusive a Administração Pública, sendo enfático quanto a sua aplicação

Destacamos a necessária a subsunção do fato a norma, com a plena adequação do fato a hipótese de incidência, assim surgindo à obrigação. Não ocorrendo esse enquadramento inexistente a obrigação tributária.

Nessa linha jurídica, podemos iniciar um confronto sobre a legalidade e a história dos Convênios, sobre o prisma Constitucional.

Concluindo que o Confaz é órgão que não tem competência constitucional para criar ou desonerar tributo.

Após transcorremos sob a importância das competências atribuída pela Constituição, respeitando a autonomia legislativa de todos os entes posto que se encontra no mesmo nível hierárquico jurídico, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Verificando-se através desses princípios, a hipóteses de “guerra fiscal”, quais as atitudes restauradoras da harmonia,

devendo assim tomar como ponto de partida as diretrizes Constitucionais sob pena de, não o fazendo, serem dotadas medidas Constitucionais.

Assim podemos transcorrer sob a importância do pacto Federativo, e suas características, para demonstrar a função do STF quando aos conflitos entre a federação e os Estados-Membros.

Por essa razão, destacamos que a premissa desse trabalho é de demonstrar os princípios Constitucionais norteadores, da problemática que envolve o tema “Guerra Fiscal”, é exclusivamente ela, é o caminho a ser seguido, com o fito de autorizar incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso tributário nas operações internas e interestaduais, gerando, pois descompetitividade tributária, devendo respeitar os limites da legalidade, e do pacto Federativo, devendo ser instituída dentro das Fronteiras delimitadas pela Lei Complementar.

Assim podemos entrar na Constitucionalidade de Incentivos Fiscais na área do ICMS. Já observando o aludido no artigo 155, § 2º, letra “g” do inciso XII da Constituição Federal, quando destaca que cabe à Lei complementar. Assim não pode ser regionalizado um tributo de vocação nacional, sem causar prejuízos a unidades federativas, que conforme o artigo 60§ 4ª, inciso I, da Lei Suprema, ele é ao meu entender as cláusulas pétreas.

Respeitando a autonomia política, financeira ou administrativa, sendo essa autonomia compreendida de acordo com a Constituição. Bem como também não pode a Constituição ou quaisquer outras leis retirar das autoridades federativas o direito de exercer sua autonomia.

No nosso estudo fizemos uma análise sobre o Critério de Unanimidade dos Convênios e sua constitucionalidade, diante dos demais critérios Constitucionais.

A LC 24/75, que passou a exigir a aprovação unânime dos incentivos fiscais, observando a exigência Constitucional em seu art. 155, § 2º XII, “g”, estabeleceu que coubesse à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, os incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados.

Transcorremos sobre a tese de dois grandes doutrinadores, como o Mestre Ives Gandra Martins, qual defende com fulcro nos Art. 155, § 2º IV, V e VI, 146-A e 170, IV, da CF/88, que a Constitucionalidade não depende de Legislação, e sim do próprio texto Constitucional, assim partindo da premissa que o requisito de unanimidade da LC 24/75 é Constitucional. Em seguida transcorremos pela tese do Ilustre Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, em desencontro com Ives Gandra Martins, qual discorda, o mesmo defende a tese que o requisito de unanimidade não foi recepcionado pela Constituição.

Assim defende, em seu livro *Incentivo Fiscais no âmbito do ICMS*, que a “atual Constituição, por meio do art. 155, §2º XII, “g”, delegou à Lei Complementar a atribuição de criar mecanismos de uniformização da Legislação do ICMS e de Harmonização dos interesses conflitantes dos Entes Subnacionais”.

E assim concluímos seguindo a premissa de Afrânio Menezes de Oliveira júnior que se diversos assuntos de interesse da federação, de tamanha grandeza tão quanto os incentivos fiscais do ICMS, não exigem o quorum da unanimidade, não existe razão, então, os Estados e o DF estarem obrigados a deliberar de forma unânime no âmbito do Confaz. Destacando que essa é a única regra de unanimidade no sistema brasileiro.

Posto que embora o art. 151, inc. I da Constituição Federal torna a LC 24/75 Inconstitucional, já que embora vede a criação de tributo pela União que não seja uniforme o mesmo autoriza a concessão de incentivos fiscais quando destinados a promover o equilíbrio e o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Destacamos que o art. 151, I, que expressamente reconhece a existência dessa desigualdade, e por fim autoriza a concessão de incentivos fiscais, para as regiões menos desenvolvidas, assim aludindo o principio da igualdade como forma de resolver as diferenças regionais.

Conclusão a intervenção sócio econômica, encontra diversas limitações Constitucionais, cujo fator primordial é garantir a harmonia dos entes federados, respeitar os limites constitucionais e os princípios democráticos, sendo a concessão de incentivos fiscais uma questão complexa, constatando que a regulação do tema ainda não se adequou em sua interessa a Constituição Federal, posto que a LC 24/75 viola o principio democrático da igualdade entre os Estados e o Federalismo, ao exigir um a unanimidade da aprovação de incentivos fiscais, fere o principio da legalidade tributária e da separação dos poderes.

Destaco que esse trabalho apenas confronta algumas delimitações Constitucionais a LC 24/75, sobre os prismas avançados e sua Constitucionalidade, posto que o tema guerra fiscal seja muito amplo, e para finalizar fizemos um breve relato da recente LC 160/ 2017, demonstrando é um tema que a discussão é ampla e que estamos longe de chegar a uma solução.

## REFERÊNCIAS

Carvalho, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal**: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS- 2ª Ed./Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins.- São Paulo: Noeses, 2014.

Carvalho Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**/ Paulo de Barros de Carvalho. 6º Ed.- São Paulo: Noeses, 2015.

Lenza, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, - 11. Ed. Ver., atual.e ampl.- São Paulo: Editora Método, mar./2007.

Brandão Junior, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: estados-Membros em “Guerra Fiscal”- Série Doutrina Tributária v. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de, **Incentivos Fiscais no âmbito do ICMS**: regramento Constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal./Afrânio Menezes de Oliveira Júnior/Curitiba: Juruá, 2016.

**MANUAL DE METODOLOGIA DE PESQUISA NO DIREITO**. ORIDES MEZZARROBA, Cláudio Servilha Monteiro.- 2.ed ver.- São Paulo: Saraiva 2004.