



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA – UFJF
FACULDADE DE DIREITO

RAPHAEL ALEX SANDRO PADILHA TORMEN

**A GUERRA FISCAL ENTRE MINAS GERAIS E RIO DE JANEIRO: UM
DIAGNÓSTICO DOS ASPECTOS JURÍDICOS SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA
INTEGRIDADE E UMA ANÁLISE DOS IMPACTOS ECONÔMICOS
DECORRENTES DESSA GUERRA**

JUIZ DE FORA

2010



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA – UFJF
FACULDADE DE DIREITO

RAPHAEL ALEX SANDRO PADILHA TORMEN

**A GUERRA FISCAL ENTRE MINAS GERAIS E RIO DE JANEIRO: UM
DIAGNÓSTICO DOS ASPECTOS JURÍDICOS SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA
INTEGRIDADE E UMA ANÁLISE DOS IMPACTOS ECONÔMICOS
DECORRENTES DESSA GUERRA**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF, na área de concentração em Direito Tributário, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª Luciana de Oliveira Zimmermann.

JUIZ DE FORA

2010

RAPHAEL ALEX SANDRO PADILHA TORMEN

**A GUERRA FISCAL ENTRE MINAS GERAIS E RIO DE JANEIRO: UM
DIAGNÓSTICO DOS ASPECTOS JURÍDICOS SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA
INTEGRIDADE E UMA ANÁLISE DOS IMPACTOS ECONÔMICOS
DECORRENTES DESSA GUERRA**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, na área de concentração em Direito Tributário, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: __/__/____

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann (Orientadora)

Professora Ms.Silvia da Costa Pinto Ribeiro

Professor Mússio Moraes Soares

Aos meus pais, pois são eles as pessoas mais importantes e brilhantes na minha vida. Sem eles não seria possível a conclusão deste trabalho, porque foram eles quem me incentivaram e me deram forças para realizá-lo.

AGRADECIMENTO

Com a soberba de um extremo alcance emotivo e com o respeito e a humildade de uma pessoa inteiramente grata, faço um acintoso agradecimento aos meus pais e a Deus pela ajuda, incentivo e força concedida para concretizar este trabalho.

Ainda com pertinaz benevolência e perseverante carinho, agradeço à professora orientadora Luciana de Oliveira Zimmermann, aos meus parentes, à minha namorada e a todos que me ajudaram e acreditaram ser plausível este trabalho de conclusão de curso. Estes são meus votos de reconhecimento a todos vocês. Muito obrigado.

RESUMO

O diagnóstico dos aspectos jurídicos esclarecedores da Guerra Fiscal ocorrida entre os Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro, sob a ótica do princípio da integridade, tem por objetivo principal demonstrar a ilegitimidade e ilegalidade deste conflito fiscal. Diante da hermenêutica encontrada nos fundamentos deontológicos do princípio da integridade, que traz a sistematização de um ordenamento uno e coerente sob as bases da justiça, equidade e harmonia do aparelho normativo, observa-se tamanha possibilidade de incoerência e insegurança jurídica ao se admitir a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma Federação em busca de investimentos privados. Quando se abonam condutas fiscais tais às quais promovem a desigualdade econômica, a desarmonia, a mitigação do pacto federativo e da noção de cooperativismo desenvolvimentista, através de simplórios argumentos pautados unicamente pela preservação da autonomia dos entes em embargos da unidade principiológica do sistema, concebe-se enorme dificuldade em se conciliá-las com a fenomenologia da integridade. Isto, pois, esta se utiliza de uma ideologia construtivista pautada por uma autonomia coligada ao princípio do Federalismo. Portanto, entender-se-á que desagregar a autonomia, como pretende os Estados do Rio de Janeiro e de Minas Gerais, da noção de Federalismo moderno, da exigência de cooperação entre os entes, da necessidade de desenvolvimento da nação e da vindicação de uma redução das desigualdades regionais, é ilegítimo, pois permeia a insegurança jurídica e a desarmonia na república. Ademais se vislumbra não só a ilegitimidade, mas também a ilegalidade do conflito fiscal existente entre ambas as Unidades Federativa, visto que os dois Estados-membros não observam o devido procedimento legal para reduzir as alíquotas dos impostos, instaurando-se tais medidas, pois, à revelia do CONFAZ e conseqüentemente dos convênios exigidos pelas normas gerais. Logo, implica-se por uma intervenção gradual e efetiva da União, consentânea com a hermenêutica da integridade, justiça e equidade para coibir tal prática, mas sem mitigar a autonomia dos entes. Por fim, a análise dos impactos econômicos decorrentes da Guerra Fiscal demonstra que ela pode ser benéfica apenas a curto prazo para os Estados-membros dela participantes, pois, a longo prazo, chega-se a assertiva de que estes mesmos Estados-membros perdem em potencial. Logo, chega-se à conclusão de que a Guerra Fiscal não é o instrumento hábil a promover o bem estar da Nação e dos Estados.

Palavras-chave: Guerra Fiscal. Integridade. Federalismo moderno. Autonomia. Desequilíbrio Econômico.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
1 O PRINCÍPIO DA INTEGRIDADE COMO MODELO DE INTERPRETAÇÃO CONSTRUTIVA DAS CONTROVÉRSIAS E CONFLITOS.....	12
2 O ESTADO BRASILEIRO E O FEDERALISMO COOPERATIVISTA A LUZ DA INTEGRIDADE DO SISTEMA JURÍDICO	18
2.1 A Constituição Federal e a forma Federal de Estado.....	18
2.2 Noções estruturais do Federalismo Brasileiro	19
2.3 A discriminação constitucional de rendas e o exercício da tributação.....	24
2.4 A autonomia financeira dos entes como instrumento básico do Federalismo.....	27
2.4.1 Normas gerais do inciso III do artigo 146: uma restrição à autonomia dos entes ?	28
2.5 Federalismo moderno e cooperativismo desenvolvimentista.....	30
2.6 Federalismo, autonomia e o princípio da Integridade.....	31
3. ASPECTOS JURÍDICOS SOBRE A GUERRA FISCAL DO ICMS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS E ENTRE RIO DE JANEIRO E MINAS GERAIS.....	34
3.1 Noções introdutórias da Guerra Fiscal.....	34
3.2 O ICMS, a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais.....	35
3.2.1 O ICMS, sua função extrafiscal e a guerra fiscal.....	35
3.2.2 Aspectos Constitucionais do ICMS.....	36
3.2.3 Aspectos infraconstitucionais da concessão de benefícios do ICMS: leis complementares nº. 87 de 1996 e nº.24 de 1975.....	39
3.3. Os convênios de Estados-Membros concernentes ao ICMS.....	40
3.4. A intervenção da união como medida integradora da Unidade Federativa.....	45
3.5. Aspectos jurídicos da Guerra Fiscal entre Minas Gerais e Rio de Janeiro: análise da legitimidade e legalidade da Guerra Fiscal entre os dois estados-membros, bem como das leis 4.533/2005 e 5.701/2010 e do decreto 45.218/2009.....	47

4. ASPECTOS ECONÔMICOS DA GUERRA FISCAL.....	51
4.1. Impactos econômicos da Guerra Fiscal nos Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro.....	54
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	60

INTRODUÇÃO

As iniciativas dos Estados-membros de reduzirem, desordenadamente, as alíquotas dos seus impostos com a finalidade de estimular a ampliação dos seus parques industriais, normalmente, são acompanhadas de uma violação do pacto federativo, característico do Federalismo. Conseqüentemente, medidas retaliativas, semelhantes e não pouco esperadas de Estados fronteiriços acabam por acarretar a exacerbação de práticas competitivas entre os entes, conduzindo a uma conjuntura de guerra fiscal inconcebível com a sistemática da Constituição Federal Brasileira de 1988.

Especificando aqui o tema ao contexto da luta fiscal entre os Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, a partir da vigência da Lei 4.533/05 (Lei Rosinha), que reduziu a alíquota do ICMS para as empresas instaladas em algumas das cidades do Rio de Janeiro, muitos Municípios da Zona da Mata mineira perderam unidades industriais para aquelas cidades fluminenses. Logo, com o objetivo de suavizar os impactos dessa concessão de benefícios, o ex-governador de Minas Gerais Aécio Neves, através do Decreto de nº.45.218/09, também reduziu a alíquota daquele imposto, propiciando o início da guerra fiscal entre os dois Estados-membros.

Sendo assim, com o intuito de elucidar o contexto fundante desse hodierno conflito fiscal existente entre as Unidades Federativas do Brasil, especificamente entre Minas Gerais e Rio de Janeiro, utilizar-se-á neste trabalho, como referencial teórico, o princípio da integridade de Ronald Dworkin (2003), para enaltecer uma solução equânime, justa e adequada para assegurar a importância do interesse nacional, do pacto federativo, do Federalismo cooperativista e do bem estar social.

Logo, tentar-se-á de um modo geral buscar, através da teoria de Dworkin, um recurso equânime e justo que possibilite a integridade do sistema através da aplicabilidade do pacto federativo sem menosprezar a autonomia dos entes, haja vista que essa autonomia é um sub-princípio do próprio Federalismo. Destarte, propor-se-á uma reflexão acerca do modelo Federalista amparado pela Constituição Federal de 1988, ressaltando a importância da existência de relações cooperativistas entre as Unidades Federativas para a efetivação do bem estar social entre elas.

No mais, procurar-se-á contribuir para a compreensão dos instrumentos jurídicos e econômicos que circulam e justificam a disputa fiscal existente entre os Estados-membros. Buscar-se-á também frisar o procedimento necessário e legal para a concessão de incentivos

fiscais, notabilizando o papel do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) nesse processo e consolidando sua importância, bem como da União para resolver o problema. Neste sentido o trabalho irá tentar firmar medidas adequadas e viáveis a serem tomadas pela União na solução da guerra fiscal.

Verificar-se-á a legalidade da Lei 4.533/05 (Lei Rosinha), modificada pela Lei 5.701/10, bem como a legalidade do Decreto de nº. 45.218/09 assinado pelo Aécio Neves, dentro da exigência da lei complementar nº. 24 de 1975, recepcionada pela Constituição Federal.

Não se deixará também de enaltecer as consequências econômicas, para os entes participantes da Guerra Fiscal, a curto e longo prazo, analisando os impactos econômicos gerados para as Unidades Federativas e examinando a propensão do surgimento de medidas retaliativas dos entes participantes dessa disputa fiscal.

Em epígrafe, demonstrando a importância de um Federalismo cooperativo para clarear uma solução equânime, justa, adequada e integralizante do sistema normativo nacional e não pouco capaz de decidir a vertente do conflito sem afastar a autonomia dos entes estatais, utilizar-se-á da integridade de Ronald Dworkin para atear o pacto federativo, haja vista que, pautados unicamente pelo argumento dessa autonomia, os Estados-membros tendem a reduzir as alíquotas dos seus impostos arbitrariamente, afastando-os do ideal integrativo do Direito esculpido nos moldes de um Federalismo moderno. Nesta lógica, verificar-se-á que os desígnios do Federalismo cooperativo são instrumentos eficientes para decidir a vertente do conflito, pois, trazem em seu bojo a meta de cooperação entre as Unidades Federativas como medida razoável, harmônica e pacífica para os conflitos fiscais.

Dessa forma, levando-se em cômputo a exigência constitucional de cooperação entre os entes, a requisição de um pacto federativo condizente com os ditames constitucionais, a necessidade de integridade do sistema, a importância de uma centralidade gradual e proporcional da União, os impactos econômicos gerados pela Guerra Fiscal, o presente trabalho pretende demonstrar até que ponto é legítimo e legal a guerra fiscal existente entre os dois Estados.

Sendo assim, o estudo realiza-se através de uma análise jurídico-descritiva, haja vista que se busca decompor o problema da Guerra Fiscal entre os Estados-membros frente à teoria de Dworkin (2003) aplicada à Constituição Federal de 1988.

Quanto à técnica de pesquisa, opta-se pela documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários, como legislação e jurisprudência; quanto dados secundários como livros e artigos.

Quanto à estruturação deste trabalho, ele encontra-se dividido em quatro capítulos. O primeiro reporta-se a uma descrição norteadora do princípio da integridade como um modelo de interpretação construtiva apaziguador de vários conflitos, dentre eles a guerra fiscal.

O segundo capítulo trata notadamente do Federalismo moderno, ou cooperativista, a luz do referido princípio, para instrumentalizar as bases doutrinárias capazes de elucidar a solução mais justa, razoável e adequada para esse conflito fiscal.

Já o terceiro capítulo realiza uma análise dos aspectos jurídicos da luta fiscal envolvendo o ICMS, trazendo um exame das normas constitucionais e infraconstitucionais que possibilitam a redução legal das alíquotas deste imposto. Ademais, neste capítulo, não se deixará também de dar o enfoque jurídico necessário e específico da batalha fiscal entre Rio de Janeiro e Minas Gerais.

O quarto capítulo, por sua vez, procura tratar dos impactos econômicos decorrentes dessa conflituosidade fiscal, tanto em uma visão genérica para os Estados-membros participantes, quanto para os Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais.

Portanto, neste trabalho, tentar-se-á analisar e demonstrar a legalidade/legitimidade ou não das justificativas que exacerbam o ideal de autonomia dos entes estatais nesse contexto, observando se as restrições ao pacto federativo e o apoio a esta guerra fiscal deve ou não estar fundamentada numa conjectura que trará uma repercussão concretamente mais adequada e benéfica para os Estados em longo prazo.

1 O PRINCÍPIO DA INTEGRIDADE COMO MODELO DE INTERPRETAÇÃO CONSTRUTIVA DAS CONTROVÉRSIAS E CONFLITOS

Para melhor compreender o escopo estrutural e fundante capaz de propiciar uma das bases para solucionar, ou no mínimo amenizar, a hodierna exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma Federação em busca de investimentos privados, necessário se faz buscar, no corpo edificante do princípio integridade, seus preceitos deontológicos e fundamentais. Preceitos tais que são capazes de solidificar uma interpretação que avaliza uma leitura somática da autonomia e do Federalismo com o escopo de abonar e permitir a unicidade do ordenamento jurídico.

Desta forma, é importante, então, analisar criteriosamente os elementos estruturantes do princípio no sistema jurídico para prontificá-lo como a equação resolutive do conflito em questão.

Para tanto, enfatiza-se a probíssima deontologia jurídica de Ronald Dworkin em suas obras: *O Império do Direito* (2003); *Levando os Direitos a sério* (2005); *Uma questão de princípio* (2007), para fomentar as noções cognitivas e analíticas a respeito da devida e correta interpretação que se deve fazer dos planos normativos existentes bem como também dos emergentes.

Este modelo interpretativo, capitulado pelo referido autor, é importantíssimo para promover a integração da principiologia Constitucional e, concomitantemente aflorar o aperfeiçoamento de técnicas que possibilitem analisar a legitimidade de leis, de conflitos e de relações litigiosas.

Sendo assim, a devida interpretação, via concepção da integridade, mostra-se, senão o método mais completo, perfeito e exato, o meio mais adequado para a compreensão de desordens, como a guerra fiscal, como paradigmas legítimos, legais ou não, quando evidenciados ao fulcro da finalidade Constitucional.

Portanto, o aprimoramento da análise das subversões, mediante o emprego de uma principiologia integrativa do ordenamento, suplicia sobremaneira a visão positivista e utilitarista sem mitigar a segurança e a estabilidade de relações jurídicas.

Pelo contrário, como se poderá observar através do estudo do princípio em tela abaixo realizado, o uso de uma leitura una do sistema legal propicia a adequada, ou talvez a melhor interpretação para se analisar as litigiosidades, como a Guerra Fiscal entre as Unidades Federativas.

Inicialmente, percebe-se que o autor mencionado, ao longo de suas obras, desenvolve críticas relevantes ao liberalismo utilitarista e ao positivismo jurídico contemporâneo para chegar a uma teoria construtiva do Direito com ênfase no princípio em questão, alvitando uma teoria da interpretação que auxilia os operadores do Direito a encontrar uma única resposta correta para um dado problema. Senso assim, na obra o Império do Direito de Dworkin (2003), o autor procura ao demais, afastar as noções que reduzem o Direito a um modelo de regras e que autorizam o juiz a utilizar o poder discricionário, quando da ausência de normas.

Nesta lógica, a teoria do aludido autor refuta a teoria da discricionariedade do juiz e acastela a interpretação construtiva como instrumento para dar continuidade a um conceito interpretativo de Direito, perpetrando uma alusão do Direito à literatura. Sendo assim, a título de ilustração, Dworkin (2003) faz uma analogia do Direito a um romance em série ou em cadeia, no qual cada escritor contribui para a continuidade de uma história escrita por outro, assumindo o romance ao final um todo coerente e uno. Logo, o jurista, assim como o escritor, deve observar o sistema já existente para dar continuidade ao seu objeto, chegando a uma decisão coerente com o ordenamento, sem precisar laborar na construção de um novo sentido para dada questão e correr o risco de acender uma desarmonia no sistema.

Tem-se, portanto, a interpretação construtiva do Direito, teoria derivada da interpretação criativa a qual objetiva volver o objeto analisado em melhor conceito possível da forma ou gênero a qual diz respeito.

Com este intuito, prima-se pela utilização de arquétipos determinados, fundamentando-se sempre pela integridade, para que a previsibilidade e justiça das respostas sejam obtidas dentro de um padrão identificado como teoria da interpretação construtiva do Direito.

Assim, o objetivo de Dworkin (2003, p.116), no mais das vezes, acaba sendo discutir, através dessa noção integrativa, de maneira que o Direito pode ser conduzido e balizado através de uma teoria interpretativa que trabalhe com uma comunidade de princípios, em que o sistema de Direitos e responsabilidades seja coerente.

Melhor esclarecendo a contextualização da integridade na obra de Ronald Dworkin (2003, p.201-202), este princípio, para ele, refere-se ao compromisso de que o governo aja de modo coerente e fundamentado em princípios com todos os seus cidadãos, a fim de estender a cada um os padrões fundamentais de justiça e equidade.

Sua aplicabilidade exige uma coerência de um corpo de normas, não se admitindo, em momento algum, que o ordenamento jurídico conseqüente de uma comunidade

personificada aplique Direitos diferentes. Exige-se integridade na legislação e integridade no julgamento, ou seja, solicita-se, respectivamente, aos legisladores que produzam leis coerentes com os princípios, e aos que julgam, que o façam também de forma coerente com tais princípios.

Em compêndio, os aplicadores do Direito devem agir de forma coerente sobre as decisões passadas e as decisões presentes, a partir dos princípios da igualdade e liberdade, como se os juízes prosseguissem uma obra coletiva.

Nesse diapasão, partindo Dworkin (2003) da presunção de que o Direito, como um todo, foi criado por um único ato – a comunidade personificada, o princípio judiciário de integridade instrui os juízes a identificar direitos e deveres legais, até onde for possível, sem abdicar de contabilizar e expressar uma concepção coerente de justiça e equidade.

Dessa forma, as proposições jurídicas seriam verdadeiras se e somente se constassem, ou derivassem dos princípios de justiça, equidade e devido processo legal que oferecem a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade.

Assim sendo, para coadunar-se com o escopo do princípio em questão, o sistema jurídico deve ser visto como um conjunto coerente com os princípios de justiça, equidade e do devido processo. Necessita que os juristas sempre identifiquem os direitos e deveres como se tivessem sido criados por um único autor, para possibilitar e validar o esforço de interpretar o Direito como uno e coeso.

Na verdade, conforme Dworkin (2003, p.264), importante ainda torna-se dizer que o princípio em tela não se reduz apenas a uma coerência do ordenamento jurídico. Ele exige que as normas públicas da comunidade sejam criadas e vistas, na medida do possível, de modo a expressar um sistema único e coerente de justiça e equidade, na correta proporção.

Como consequência prática da aplicação da integridade, assegura-se a eficiência do Direito, pois, quando a sociedade é governada por princípios, não há tanta necessidade de regras.

Como consequência moral, vislumbra-se a possibilidade de cada cidadão aceitar as exigências que lhe são feitas e fazer exigências aos outros, que compartilham e ampliam a dimensão moral de quaisquer decisões políticas explícitas. (DWORKIN, 2003, p. 230).

Em compêndio, o objetivo de uma interpretação construtiva do Direito, levando em foco tal princípio, é sempre buscar a melhor resposta jurídica para o problema apresentado.

Sendo assim, qualquer interpretação construtiva deveria perfilhar a integridade como um ideal político, pois, ela é a chave para a melhor interpretação construtiva de nossas

práticas jurídicas distintas e, particularmente, do modo como os juízes decidem os casos difíceis nos tribunais.

Dworkin (2003), elucidando a aplicação do princípio em tela, propõe uma metodologia, abaixo resumida, capaz de solucionar lides, ou casos difíceis, sem deixar também de evidenciar métodos para aplicação das leis e para a interpretação da própria Constituição Federal.

Na resolução de uma lide, por exemplo, levando em consideração o princípio da integridade, o jurista deve encontrar a melhor resposta a um problema jurídico difícil, seu caminho seria o seguinte:

Inicialmente, deveria o jurista encontrar uma teoria coerente sobre os Direitos em conflito, tal que um membro do legislativo ou do executivo, com a mesma teoria, pudesse chegar à maioria dos resultados que as decisões anteriores dos tribunais relatassem.

Em seguida, deveria selecionar diversas hipóteses que pudessem corresponder à melhor interpretação do histórico das decisões anteriores. Caso elas se contradissem, entende Dworkin (2003), que seria necessário encontrar uma correta.

Por conseguinte, o jurista teria que encontrar a hipótese correta, a partir do pensamento de que o Direito é estruturado por um conjunto coerente de princípios sobre justiça e equidade e o devido processo legal adjetivo. Assim, a partir de uma teoria coerente sobre política e Direito seria possível encontrar uma resposta satisfatória quando princípios se conflitassem aparentemente.

Feito isso, dever-se-ia eliminar toda hipótese que fosse incompatível com a prática jurídica de um ponto de vista geral.

Por fim, o jurista deveria colocar a interpretação à prova. Perguntar-se-ia se essa interpretação é coerente o bastante para justificar as estruturas e decisões políticas anteriores de sua comunidade.

Agora, no que diz respeito ao modelo para aplicação da lei mediante zelo à integridade, Dworkin (2003) entende que o jurista deverá procurar a melhor interpretação da lei com base em suas próprias convicções, sem deixar de analisar o histórico dela. Deve também abordar as declarações oficiais dos legisladores e atos políticos relacionados ao texto que pretender interpretar.

No mais, segundo o mencionado autor (2003, p.409), a integridade exigirá que o jurista elabore uma justificativa para a aplicação desta lei, que deve ser coerente com o restante da legislação vigente, podendo até levar em conta a opinião pública geral.

Por fim, para interpretação da Constituição Federal consoante o princípio da integridade, Dworkin (2003) entende que o jurista, neste processo, deveria iniciar pesquisando a melhor teoria de interpretação disponível.

Feito isso, careceria elaborar uma que se aplique aos fins constitucionais, sempre sujeita a revisões, sem deixar de respeitar as limitações institucionais, quais sejam: a supremacia legislativa.

Dessa forma, numa interpretação das leis e da própria Constituição Federal, conforme o princípio da integridade, deve-se presumir que o legislador tenha respeito aos princípios tradicionais da justiça e que a lei e a Constituição Federal faz parte de um todo que apresenta coerência ao sistema.

Observa-se, portanto, que todo este diagnóstico a respeito da aplicabilidade do princípio da integridade na solução de conflitos, no bom emprego das leis e na interpretação da Carta Magna, é importante para a conservação da coerência, da coesão, da lógica e da sistematização do ordenamento.

Não pouco significativo, também é importante para facilitar a resolução de questões atuais, tais como a Guerra Fiscal em que se observa uma clara tendência de se viabilizar a redução das alíquotas dos impostos pelos Estados-membros desordenadamente, sob o argumento da autonomia.

De todo o exposto, extrai-se o adequado aprimoramento técnico interpretativo para a resolução de vários problemas advindos da dificuldade de se conceber o sistema como um todo único. Em linhas gerais, nesta ótica, o sistema é incompatível com a existência de conflitos entre princípios e ideais do mesmo ordenamento, visto que, em uma interpretação construtiva do Direito, levando-se por base a integridade, ele sempre propõe uma direção e um sentido único para dada questão, consequência de uma interpretação harmônica do todo normativo jurídico.

Dessa forma, dentro de um sistema jurídico, não é aceitável princípios normativos se contradizerem. A aplicabilidade de um princípio em um caso concreto deve decorrer notadamente de um esforço hermenêutico realizado pelo jurista resultante da averiguação da noção de justiça, equidade e do devido processo legal.

Assim sendo, não se deve afastar um princípio para aplicar outro mediante uma ponderação de interesses. Para Dworkin (2003), deve-se utilizar a integridade de todo o escopo principiológico normativo, para adequadamente encontrar, no caso específico, o princípio aplicável.

Com isso, garante-se a unicidade e a integridade do sistema, uma vez que se passa a olhá-los como complementares uns aos outros, e não como contraditórios.

Portanto, com fulcro na equidade, na justiça e na integridade principiológica do sistema legal consegue-se, através da utilização da interpretação construtiva do Direito, mitigar o entendimento da existência de contradições em um mesmo ordenamento, visto que a ausência de consenso, coerência e coesão não é a essência do próprio Direito.

Adversamente, a falta de integridade desarmoniza o sistema e propicia o surgimento de um número indefinido de conflitos pautados em argumentos retóricos coligidos pela busca de interesses pessoais e não muito coletivos.

O adequado, portanto, nas linhas da integridade, seria utilizar-se do esforço hermenêutico para através da equidade, justiça e devido processo legal encontrar o princípio aplicável sem mencionar o afastamento de outros.

Com isso, contempla-se a necessidade de afirmar que a concepção de interpretação construtiva dworkiniana é a que melhor define um instrumento eficaz na solução de controvérsias e conflitos, definindo o Direito como integridade, capaz de fazer vigorar um caráter construtivo do sistema normativo e pressupor continuidade e conjunto e coerência concomitantemente.

2 O ESTADO BRASILEIRO E O FEDERALISMO COOPERATIVISTA À LUZ DA INTEGRIDADE DO SISTEMA JURÍDICO

Para compreender o contexto compositivo do arquétipo conglobante do que se denomina guerra fiscal, tem-se como derradeira importância não só analisar o arcabouço estrutural do Federalismo Brasileiro totalizador do pacto federativo, mas também avaliar a autonomia constitucionalmente conferida às Unidades Federativas para instituir, reduzir ou majorar tributos. Institutos jurídicos normativos estes capazes de, quando mal interpretados, fomentar a competição fiscal entre os entes.

Portanto, perfaz-se necessário uma abordagem do Federalismo, dos contrastes existentes entre Estado Federal e Confederação de Estados, bem como entre Estado Federal e Estado unitário, da organização estrutural e Constitucional do Estado, da discriminação Constitucional de rendas - repartição de competência e distribuição de rendas - do Poder de tributar e do exercício da tributação. Importante, também, coadunar nesta seara institucional do Federalismo sua relação com a autonomia, dirigida aos Estados-membros, sem deixar de instrumentalizar o fundamento do princípio da integridade dentro do conceito de Federalismo, ao possibilitar a integração entre autonomia e pacto federativo dentro de uma mesma finalística do sistema jurídico brasileiro, sinônimo de Federalismo cooperativo.

2.1 A Constituição Federal e a forma Federal de Estado

Inicialmente, considere que as formas de Estado levam em apreço a composição geral do próprio Estado, a estrutura do poder, sua unidade, distribuição e competências no território.

A Constituição Federal Brasileira de 1988, por exemplo, trouxe elementos suficientes para compreender o arcabouço basilar da maneira pela qual organiza seu povo, o território e a forma como estrutura o seu poder relativamente a outros de igual natureza.

O artigo 1º da Carta Maior, por exemplo, estabelece que a união de Estados e Municípios são os entes políticos formadores da Federação, e o artigo 18 dela obsecra que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil deve compreender a União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.

O artigo 60 § 4º, inciso I da Carta Magna por sua vez, tem como imperativo a impossibilidade de se abolir a forma federativa de Estado mediante proposta de emenda. Logo, a Federação é cláusula pétrea e indissolúvel no Estado Brasileiro.

Fica evidente, portanto, que a forma de Estado adotada e esculpida pela Constituição Federal é a forma federalista, formado pela união de vários Estados.

Portanto, o Estado Federal Brasileiro, segundo Almeida (2004), instituído pela Constituição Federal, preconiza a descentralização política, a repartição de competências, a participação dos Estados-membros nas decisões do Governo Federal e a possibilidade dos Estados-membros da Federação constituir suas próprias constituições, desde que não violem a própria Carta Magna, alicerce do ordenamento jurídico e sustentáculo do Estado democrático.

Assim, o Estado brasileiro possui território, população e soberania própria, é formado pelo conjunto dos Estados-membros, e está sujeito à organização do Estado Federal e das Unidades Federativas, tendo Direitos e deveres frente a um e a outro.

2.2 Noções estruturais do Federalismo Brasileiro

Em princípio, de acordo com Calciolari (2006), a idéia de Federação decorre da noção de Confederação, arraigada inicialmente nos Estados Unidos da América como forma de unir as diferentes colônias, resguardando a elas independência ante a Federação, sem oprimi-las um regime único.

No Brasil, bem longe do conceito de Federação nos moldes norte-americanos, a Federação apresenta-se com um contorno de descentralização administrativa e distribuição de competências.

Sendo distante o conceito de Federação nos dois países, importante notar, portanto, que, quando se remete o estudo ao Estado Federal, ou ao Federalismo, não se deve confundir com uma Confederação de Estados, pois vai ampla diferença. Assim sendo, observe que, segundo, Coelho (2009, p.62), na Federação, os Estados-membros estão submissos a uma Constituição que procura ao demais, preservar o interesse de um corpo único formado por eles. Dessa forma, a soberania é da Nação, e os entes, quando muito, permeiam a autonomia.

Neste sentido, União e Estados-membros cultivam ordens jurídicas parciais sob o escudo da Constituição. Consoante Coelho (2009, p.62), a ordem jurídica interna total é a conjugação das ordens jurídicas parciais sob a Constituição Federal.

O Professor Pinto Ferreira (1957, p.316), estabeleceu a seguinte aceção de Estado Federal:

"O Estado Federal é uma organização formada sob a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos Estaduais, de sorte que a União tenha supremacia sobre os Estados-membros e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a mesma União".

Diferentemente do Estado Federal, nas confederações, os Estados partícipes são autônomos e soberanos. Formam-se mediante um pacto entre Estados, e não mediante uma Constituição. Trata-se de uma União permanente de Estados soberanos que não perdem esse atributo.

Em tese, não se apresenta como um poder subordinante, pois, as decisões de tal órgão só são válidas quando ratificadas pelos Estados confederados. Dessa forma, cada Estado permanece com sua própria soberania.

Não pouco importante também, quando se remete o estudo ao Estado Federal, Coelho (2009, p.62) notifica a notável diferença entre este e o Estado unitário. Neste, não existem para o ente descentralizado autonomia política, autogoverno, legislatura e jurisdição. Existem apenas poderes de administração descentralizados.

Já no Estado Federal, a autonomia do Estado-membro é conglobante. Possui autogoverno, legislatura e jurisdição, faltando-lhe apenas soberania e representatividade na ordem internacional, visto que não se trata de uma Confederação. Vale frisar que o Município, conforme Coelho (2009, p.63) no Brasil, destes poderes, só não tem o poder judiciário, conforme se observa no artigo 29 da Constituição Federal.

Esta diferença é crucial para analisarmos a estrutura das Unidades Federativas do Brasil, visto que este é um Estado Federal donde seus entes impregnam a autonomia como fundamento básico.

Em que pese essas noções, de certa forma, vale frisar que, segundo Calciolari (2006, p.10), o Federalismo Brasileiro nasceu em 1891, juntamente com a República, de forma centrífuga, muito conhecida como Federalismo ocorrido “de cima para baixo”, instituído não como união dos Estados, mas como divisão do poder central.

Dessa maneira, distinto dos Estados Unidos, que era um conjugado de Estados autônomos, o Brasil já era um Estado Nacional, com governo fundamentado na monarquia. Depois da proclamação da república percorreu-se um caminho inverso em relação aos

americanos. Partiu-se do todo para as partes, e não das partes para o todo como ocorreu na América do Norte.

Dentro deste escorço histórico, ressalte-se que até 1930 existiu certa autonomia estadual, amortizada após esse período por um intenso movimento centralizador coincidente com a Ditadura Vargas. Durante esta fase centralizadora, de 1930 à 1945, verificou-se a abertura de um processo desenvolvimentista industrial incentivada por políticas econômicas centralizadas, em detrimento de uma autonomia estadual.

No entanto, esta conjuntura durou até 1945. Na fase seguinte, período de redemocratização do Estado Novo começou-se uma nova etapa de descentralização, assinalada pelo aumento do poder político estadual e pela reestruturação tributária que aumentava as transferências de receitas arrecadadas pela União aos Estados e Municípios, resguardando-lhes maior autonomia.

O regime autoritário inserido em 1964 inverteu esse espírito, centralizou as rédeas da política econômica e também a arrecadação e o destino das verbas públicas. Entretanto, a partir de 1970, essa tendência pôe-se a reduzir, culminando com a descentralização acentuada da Constituição Federal de 1988.

Assim sendo, o Federalismo Brasileiro hoje traz uma autonomia dada às Entidades Federativas na atual Constituição Federal sem equivalentes anteriores. Dessa forma, pode atualmente ser considerado como uma busca do reconhecimento de várias soberanias dentro de uma mesma identidade nacional propendendo a uma finalidade comum, qual seja, o bem estar do grupo, da coletividade nacional.

Em derradeira a análise, segundo Oliveira (1999, p.2) é plausível, portanto, definir esta conjuntura harmônica como Federalismo cooperativo. Todos os membros federados trabalham inclinando-se para um objetivo comum, ou seja, para o desenvolvimento harmônico da nação.

O Estado Brasileiro, assim, é um exemplo de Estado Federal, ou Federação, embora a centralização do poder político e a centralização das rendas tributárias, antes da Lei Maior de 1988, fossem de tal ordem a caracterizar o Brasil como Estado unitário.

Como mencionado, com a Constituição Federal de 1988 deu-se um passo expressivo em direção ao Federalismo, conotado pela ampla autonomia e pelo cooperativismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda seja muito aguçada, posto que o Governo Central ainda detém relevante posição na administração e distribuição das quotas dos entes nos fundos de participação.

Não obstante a dependência dos Estados e Municípios, neste regime Federativo hodierno, conforme Oliveira (1999, p.2) cada esfera da administração pública (Federal, Estadual e Municipal) é relativamente autônoma quanto a sua capacidade para legislar e administrar sobre os assuntos de seu interesse, havendo capacidade decisória e receitas tributárias próprias.

Especificamente, no que se trata de Federalismo Fiscal coexistente na Constituição Federal contemporânea do Brasil, o sistema tributário é dimensionado de maneira a conseguir distribuir as receitas públicas entre as várias unidades e esferas administrativas, objetivando proporcionar condições para atender às demandas que lhes são estabelecidas.

Desta maneira, segundo Oliveira (1999, p.2), importante se torna a necessidade de uma estrutura capaz de acender um efeito distributivo entre os grupos que fazem parte da Federação, além de um agente capaz de impedir conflitos entre os membros federados e garantir o equilíbrio entre eles.

Logo, para que seja possível um equilíbrio no modelo Federativo, no que pauta o Federalismo Fiscal, deve ser observado o princípio da equidade, conferido dentro do âmbito do princípio da integridade.

Em compêndio, a equidade é basilar para o processo de Federalismo Fiscal, pois se exige a necessidade de levar-se em cômputo a igualdade e a capacidade entre os membros da Federação.

Logo, ressaltando o Federalismo como modelo que propugna a igualdade, ele também deve possibilitar autonomia aos entes para permitir uma capacidade de gerir e gerar uma capacidade tributária própria.

Desta maneira, um indivíduo, localizado num Estado Federal, fica sujeito à ingerência de várias esferas governamentais. Ele fica sujeito a características tributárias próprias no âmbito Federal ou central, no âmbito Estadual e, ainda, no plano Municipal.

Assim, enquanto o governo central procura agradar todos os agentes federados, independentemente da região a ser beneficiada, as esferas Estadual e Municipal buscam satisfazer apenas as suas áreas de alcance.

Desta forma, cada Unidade Federativa brasileira pode adotar políticas tributárias diferentes, procurando, por exemplo, uma maneira de maximizar o fluxo de investimentos para sua região de influência, ou ainda, buscar uma maior eficiência tributária a fim de melhorar a qualidade dos serviços públicos.

Na questão da alocação de recursos e investimentos, no entanto, por exemplo, de acordo com Oliveira (1999, p.3), pode ser observada uma desvinculação do princípio dos

iguais, ou da equidade acima referido, pois, dentro de uma mesma nação, podem existir várias Unidades Federativas, possuindo tributações diferentes que irão determinar a localização ou realocização de investimentos.

Esta possibilidade de mitigação do princípio da equidade, ou de igualdade entre os entes, é uma característica do próprio modelo Federativo. A própria Lei Maior permite este tipo de conduta ao estabelecer o modelo Federalista como forma de Estado.

Porém, este processo pode alcançar grandezas alarmantes, principalmente quando da transferência de indústrias de uma região fiscal para outra.

Em última análise, segundo Oliveira (1999, p.3), este processo pode provocar um encadeamento de criação de incentivos fiscais, surgindo, então, a necessidade de um “intermediador”, a fim de criar parâmetros para a concessão destes incentivos e garantir a equidade tão almejada pela Carta Magna.

Dessa forma, nesta lógica, este processo pode induzir uma conjuntura de busca constante por parte dos Estados em propiciar aos novos investimentos, vantagens fiscais crescentes, caracterizando uma situação de “guerra fiscal”.

Assim, consoante Oliveira (1999, p.4), o Estado Nacional passaria de uma circunstância de Federalismo cooperativo para uma posição de Federalismo competitivo, situação em que cada membro federado concorreria entre si na procura de uma condição mais favorável.

Assim sendo, a questão da maximização dos resultados para o grupo federado, ou nação, deixaria assim de ser observada. E esta situação só seria superada através da existência de um mediador superior.

Destarte, fica evidente que, no Brasil, como o ente federado tem a possibilidade de atuar e se autogerenciar, as escolhas dele podem ser individuais, deixando de ser coletiva, sem uma maior preocupação com o grupo federado.

“O grande problema é conseguir conciliar as vantagens da descentralização, no que diz respeito à melhora das escolhas públicas por parte dos estados subnacionais (UF), com as desvantagens desta descentralização, principalmente a quebra do princípio de igualdade entre estes estados subnacionais (UF).” (OLIVEIRA, 1999, p.4)

De maneira diametralmente oposta, o Federalismo pressupõe o pacto federativo, um regime de colaboração. Para tanto é preciso vencer a crise de confiança entre os governos, motivada principalmente pela guerra fiscal travada entre as Unidades Federativas.

2.3 A discriminação constitucional de rendas e o exercício da tributação

No que diz respeito à estrutura organizacional do Brasil, o Estado brasileiro, segundo Coelho (2009, p.37), é um ente constitucional produto da Assembléia Constituinte, fórmula capital e fundamental da ambição coletiva.

A Constituição Federal, por sua vez, estatuto fundante de um aparato organizacional público, cria juridicamente este Estado, determina seu arcabouço básico, constitui poderes, fixa competências, discrimina Direitos e as garantias das pessoas, sem, claro, deixar de resguardar os interesses da sociedade civil.

Nos Estados Federativos, a Lei Maior institui o poder de tributar e a reparte entre as pessoas políticas que convivem na Federação, garantindo sempre certa distribuição equânime das rendas provenientes da tributação. Dá-se, portanto, uma repartição de competências tributárias, sem deixar de observar também a necessária repartição das fontes das receitas tributárias.

Em perfilha, de acordo com Machado (2004, p.44), a este poder tributário juridicamente delimitado dá-se o nome de competência tributária e a esta atribuição de competência, somado a esta distribuição de receitas tributárias dá se o nome genérico de discriminação constitucional de rendas.

Pela atribuição de competência, conforme Machado (2004, p.44), divide-se o poder de instituir e cobrar tributos. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar. Os artigos 153 a 156 da Constituição Federal tratam da atribuição de competência tributária aos entes.

Pela distribuição de receitas o que se divide entre as referidas entidades é o produto da arrecadação do tributo por uma delas instituído e cobrado. Na verdade, tendo à União sido reservada parcela maior da competência tributária, os Estados-membros e os Municípios participam do produto da arrecadação de diversos impostos federais. Dessa distribuição de receitas tributárias cuidam os artigos 157 a 162 da vigente Constituição.

Observa-se, portanto, que o poder de tributar é o campo predileto do labor constituinte. Se se apresenta vital para o Estado, de outro vértice sua disciplinação e contenção são de final importância à comunidade dos contribuintes, até mesmo como um subterfúgio para afastar os abusos na tributação.

Na verdade, este poder de tributar, em consonância com a Constituição Brasileira, sempre é ser exercido pelo Estado como consequência de uma delegação do seu próprio povo,

até mesmo por uma exigência de concordância com os preâmbulos institucionais da democracia. Os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. Em epítome, segundo Machado (2004, p.43), o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Portanto, nesta conjuntura, surge o exercício da tributação como instrumento fundamental aos interesses deste Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, quanto para utilizar o tributo como instrumento extra fiscal.

Assim, consoante Machado (2004, p.41), qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele deva desenvolver atividade financeira para alcançar seus objetivos. Ele precisa de recursos financeiros, necessita desenvolver atividades para obter, gerir e aplica-los.

A tributação é, sem sombra de dúvida, um dos instrumentos de que se tem valido o Estado capitalista para se manter. O tributo, de uma forma geral, conforme Machado (2004, p.41), é inegavelmente a grande e talvez único instrumento contra a estatização da economia, visto que sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais sem que monopolizasse toda a atividade econômica.

Logo, para os Estados auferirem as receitas necessárias à realização de seus desígnios, eles devem, por meio de instrumentos hábeis, legais e legítimos, buscar sua fonte de sustentação e manutenção, seja através da distribuição de receitas, seja pelo exercício do poder de tributar.

No campo do Direito Tributário, o exercício do poder de tributar estabelecido para os entes e conseqüente da repartição das competências tributárias, fica adstrito às regras da Constituição Federal e às regras de constituição de suas leis complementares. Garante-se a autonomia para cada um instituir e reger os seus tributos dentro dos princípios e regras pré-estabelecidos.

O artigo 145 da Constituição Federal e seus três incisos, por exemplo, diz que as pessoas políticas ali identificadas podem instituir três espécies de tributos, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Já os artigos 148, 149, 149-A e 154 da Constituição Federal informam que os empréstimos compulsórios, os impostos extraordinários de guerra, os impostos residuais e as contribuições especiais, com exceção às previdenciárias da União, Estados, Municípios e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública de competência dos Municípios, somente poderão ser instituídos pela União Federal.

Verifica-se, portanto, que várias são as pessoas políticas que exercem o poder de tributar. Logo, a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios são titulares de competências impositivas dentre os quais serão repartidos o poder de tributar, próprio do Federalismo.

No Brasil, portanto, o poder tributário é partilhado entre estes entes acima citados. Logo, como já mencionado, quando o poder tributário encontra-se juridicamente delimitado e dividido entre os entes, tem-se a chamada competência tributária.

A Constituição Federal, portanto, fórmula da ambição unânime, fornece aos entes, com intuito de se adequar aos ditames do pacto federativo, além dos recursos advindos da distribuição de receitas fiscais, as respectivas parcelas de competência para que eles obtenham as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais.

Em última análise, o instrumento de atribuição de competência é advindo da própria Constituição Federal, pois a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado.

No entanto, vale frisar, só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, visto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

Nesta conjectura, importante fica não confundir a capacidade tributária com a competência tributária. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente Estatal dotado de poder legislativo. É exercida através da edição de lei. Já a capacidade tributária é conferida pela Lei Maior, ou por uma lei, a ente Estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. Ademais, consoante Machado (2004, p.43-44) é exercida mediante atos administrativos e é entendido como a capacidade para ser sujeito ativo da relação de tributação.

Em derradeiro exame, o ente estatal dotado de competência legislativa poderá também ter capacidade tributária. Com a edição de lei exerce a competência, e com a prática de atos administrativos, exerce a capacidade administrativa.

Dessa forma, conclui-se que pela discriminação constitucional de rendas, incluído a supramencionada atribuição de competências para exercer o poder de tributar e a distribuição de rendas, o Estado obtém suas principais fontes de sustentação e manutenção.

A tarefa do constituinte, portanto, centra-se na distribuição, entre as diversas pessoas políticas, de rendas e de divisão de competência para os entes arrecadarem recursos e instituírem as espécies tributárias. Para isso, há de se observar princípios técnicos na instituição das regras de repartição e de distribuição, sem o quê não seria possível partir e

ordenar harmonicamente o poder de tributar, originariamente uno. Lembra-se, o poder de tributar, uno por vontade do povo, é dividido entre as pessoas políticas, por força do princípio federalista.

De todo o exposto, tem-se que a Constituição Federal não cria tributos, ela apenas atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei, conforme o princípio da legalidade da tributação.

Portanto, intrínseco a noção de Federalismo está erigido os fundamentos da estruturação organizacional dos entes, a repartição de competências e distribuição de rendas entre eles, o poder de tributar e o exercício da tributação.

2.4 A autonomia financeira dos entes como instrumento básico do Federalismo

A priori, a característica principal e fundamental do Federalismo é a autonomia dos entes. Dessa forma, de acordo com Coelho (2009, p.63), para garantir um Federalismo nos ditames da Constituição, deve-se resguardar uma autonomia política e administrativa dos entes, impondo-se, principalmente no âmbito tributário, a preservação da autonomia financeira, sem a qual nenhuma outra modalidade de autonomia seria viável de existir.

Assim, através da preservação da competência tributária das pessoas políticas da Federação e da cuidadosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, consegue-se resguardar as outras modalidades de autonomia, sem a qual, seria inviável a existência de um Estado Federado.

Dessa forma a idéia de autonomia integra o conceito básico de Federalismo.

A autonomia federativa, hodiernamente assentada nos artigos de nº. 18 a 43 da Constituição Federal (Título III – Da organização do Estado), depara-se constantemente com variações históricas como ensina José Afonso da Silva (2005, p. 101-102):

“Os limites da repartição de poderes dependem da natureza e do tipo histórico de federação. Numa, a descentralização é mais acentuada, dando-se aos Estados-membros competências mais amplas como nos Estados Unidos da América do Norte. Noutras, a área de competência da União é mais dilatada, restando reduzido campo de atuação aos Estados, como o Brasil no regime da Constituição de 1967-1969, que construiu mero federalismo nominal. A Constituição de 1988 buscou resgatar o princípio federalista e estruturou um sistema de repartição de competências que tenta refazer o equilíbrio das relações entre o poder central e os poderes estaduais e municipais. As federações de formação centrípeta costumam ser mais descentralizadas e as de formação centrífuga, menos.”

Logo, decorrente de uma demanda nacional e fruto do chamado Federalismo moderno, a autonomia dada às entidades federativas na atual Carta Magna, com a expansão da competência tributária, é fundamental para se constatar o implemento de instrumentos que garantam a continuidade do Estado Federal.

Em princípio, conforme Calciolari (2006, p.11), a expansão dessa competência tributária dos Municípios e dos Estados, bem como o aumento das transferências de tributos federais para os demais entes federados, avaliza parte importante dessa autonomia: a chamada autonomia financeira orçamentária.

Parte dessa autonomia financeira é garantida pela competência tributária individual dos Estados e dos Municípios. A outra parte é garantida pelas transferências.

No entanto, vale mencionar que a competência tributária não é mera capacidade de tributar, abarca ainda a capacidade de legislar sobre a matéria, instituindo a relação jurídico-tributária que irá se aperfeiçoar.

De um modo geral, segundo Calciolari (2006, p.11), diminuir a competência tributária reduz a autonomia financeira orçamentária dos entes, podendo ser considerado verdadeiro ataque ao Federalismo que imbui como atributo vital a própria autonomia.

2.4.1 Normas gerais do inciso III do artigo 146: uma restrição à autonomia dos entes?

Em síntese, o papel das normas gerais consiste, precisamente, em dar certa uniformidade às leis tributárias em todo o território nacional.

Logo, no campo tributário, o instrumento formal da lei complementar e o conteúdo material das normas gerais, por tentarem trazer uma identidade e homogeneidade às leis tributárias, acabam por reafirmar a tese do Federalismo e do próprio pacto federativo, ao evitar o descontrole legislativo abusivo, desproporcional e distorcido por Estados-membros dotados da competência tributária.

Em verdade, consoante Coelho (2009, p.98), a sede jurídica de seu estudo situa-se na área de repartição das competências legislativas nos Estados Federais e para melhor compreender, a doutrina costuma referir-se a dois tipos de repartições, a horizontal e a vertical. Na horizontal, as pessoas políticas, isonômicas, recebem suas áreas competências

devidamente apartadas. Na vertical, a distribuição se faz por graus, pois as matérias são regradas por mais de uma pessoa política.

Ora, em razão da repartição vertical de competências é que surgem as normas gerais como instrumento harmonizador e apaziguador de possíveis conflitos nesta seara.

Para melhor compreender a existência dessas normas gerais, portanto, faz-se importante observar que as normas de Direito tributário são da competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. De acordo com Coelho (2009, p.98), se a União não emitir normas gerais, mediante lei complementares, a competências dos outros entes torna-se plena.

Assim, as normas gerais de Direito Tributário são primárias e fundamentais, enquanto a legislação estadual supletiva é secundária e derivada.

Em verdade, perdura na evolução federativa brasileira o retraimento da competência comum entre a União e os Estados-Membros, para aperfeiçoar a legislação federal fundamental, de estrutura ampla e genérica.

Grande, portanto, é a força e comando dessas normas gerais, como fator de ordenação do sistema tributário, como ideado pelo constituinte de 1988 que se apregou em formalizar a relação entre Federalismo e cooperação. Todavia, de acordo com Coelho (2009, p.99), sempre sobrarão uma zona cinzenta na delimitação das fronteiras objetivas da norma geral, o ponto além do qual não pode ela passar sem ferir a autonomia e a competência das pessoas políticas.

A questão da proposição dessas normas (normas gerais) de Direito financeiro, é atualmente encontrada no artigo 146, inciso III. Elas, veiculadas através de lei complementar, poderiam restringir a autonomia estadual e municipal na regulamentação dos tributos que a Constituição Federal consagrou a eles. A interpretação desse assunto, no entanto, gerou conflito na doutrina tributária.

Para alguns, Ataliba, Souto Maior Borges e Paulo de Barro Carvalho, tais normas não poderiam contrariar os princípios arquitetados pela Carta Constitucional, em específico o princípio Federativo que coaduna em seu âmbito a autonomia dos entes. Dessa forma, eles cominam por uma interpretação sistemática mais restrita do artigo 146, inciso III, da Carta Constitucional, entendendo que as normas gerais não podem se instrumentarem de maneira a restringir a autonomia dos entes.

É a chamada “teoria dicotômica”. Segundo Calciolari (2006, p.11) esta teoria apregoa que a União, mediante lei complementar, só poderia dispor sobre conflitos de

competência em matéria entre pessoas políticas federadas e, regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Ataliba (1969, p.71), grande defensor dessa corrente de pensamento, salienta:

[...] é afastada de plano a possibilidade das normas gerais tratarem de problemas tais como ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes a prescrição e decadência, ato administrativo do lançamento e sua disciplina jurídica, condições para criação da obrigação tributária, forma e extinção do débito, etc”. Conclui que o CTN “(...) em seus 217 artigos viola os limites constitucionalmente dispostos às normas gerais, excede a área de competência do Congresso e fere a autonomia dos Estados e Municípios.

Já para outros, Rubens Gomes de Sousa e Hamilton Dias de Souza(1975), o papel dessas normas é mais amplo, cabendo a elas não meramente regularem controvérsias federativas e limitações ao poder de tributar, mas também formar o conteúdo das leis tributárias dos Estados e Municípios, padronizando as proposições constitucionais referentes aos tributos.

É a chamada teoria tricotômica. Nesta a lei complementar teria por desígnio: estabelecer normas gerais de Direito tributário; dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Assim sendo, conforme Calciolari (2006, p.11), assumindo um papel mais amplo, as normas gerais acabaria por restringir, muitas vezes, a autonomia dos entes.

De fato, segundo Calciolari (2006, p.11), a temática basilar desta alteração é o molde federalista adotado no Brasil e as restrições à autonomia estadual e municipal que tal padrão inflige no que dedilha a regulamentação da matéria fiscal. A jurisprudência brasileira preferiu por adotar um poder regulador mais amplo da União através de lei complementar nesse feito, adotando a vigência do CTN e também do Decreto-Lei nº. 406/46.

Assim, os dispositivos hoje existentes que diminuem essa guerra foram veiculados como normas gerais e, a função da União em regular de maneira mais ampla a tributação advém da competência de apresentar artifícios desenvolvimentistas cujo implemento cabe a todos os entes políticos, cooperativamente, nos dizeres do artigo 3º, incisos II e III, da Constituição Federal.

2.5 Federalismo moderno e cooperativismo desenvolvimentista

De acordo com Calciolari (2006, p.13), a noção de cooperativismo desenvolvimentista, ínsita a idéia de Federalismo moderno, confere a todas as unidades da Federação a responsabilidade de garantir o desenvolvimento nacional e regional, cabendo à União planejar essas ações, por força do artigo 23, parágrafo único, da Lei Maior e, nos termos do artigo 146, inciso III, da mesma Carta.

Dessa forma, Calciolari (2006, p.12), entende que a possibilidade de a União regular, de maneira mais ampla, a tributação estadual e municipal através das normas gerais, mediante lei complementares, torna-se meio de amortizar a guerra fiscal.

Sendo assim, a responsabilidade pela guerra fiscal não pode ser atribuída, de forma simplória, exclusivamente aos aspectos egoísticos lucrativos dos Estados ou Municípios. Sua causa central é a ausência de articulação da União ao instituir políticas cooperativas de desenvolvimento nacional.

Logo, a circunstâncias da União, via lei complementar, poder se institucionalizar como ente intermediador, torna-se instrumento eficaz no combate à guerra fiscal.

Portanto, de fato, o fidedigno problema continua sendo a falta de planejamento e coordenação e cooperação entre os entes federados e a União, ou seja, a falta de efetividade da própria Carta Magna e do Federalismo cooperativo nela previsto.

Assim sendo, consoante Calciolari (2006, p.22), incapacidade da União em fixar políticas públicas nesse sentido é a principal razão da guerra vivenciada hoje, utilizada como único instrumento desenvolvimentista por Estados menos abastados.

Culpar os Estados e Municípios pela guerra fiscal travada, como dito, é analisar de forma simplista o assunto, uma vez que a causa dessa guerra é a inoperância da União na resolução dos conflitos federativos existentes.

2.6 Federalismo, Autonomia e o princípio da Integridade

Da necessidade da intervenção de um intermediador nas relações jurídicas entre as Unidades Federativas para garantir a unidade e coerência político socioeconômica do Estado Nacional, reitera-se a postulação do princípio da integridade como instituto eficaz na identificação de uma unidade soberana.

A eficiência de uma política maximizadora da integridade, sinônima de um aperfeiçoamento da coesão e coerência entre os Estados formadores da união, possibilita, no

mais das vezes, a solução, se não melhor, mais adequada para resolver inúmeras controvérsias existentes entre os Estados-membros, como visto ao falar-se dele no capítulo pertinente.

Este princípio procura dentro da equidade, justiça e inteireza do próprio sistema jurídico do Estado, edificar as bases de um ordenamento sem maiores disparidades em suas finalidades, pautadas, normalmente, no bem estar coletivo.

Dessa forma, para se alcançar um benefício coletivo, há necessidade de um sistema organizacional cooperativo entre as Unidades Federativas, capaz de resguardar o interesse da coletividade de Estados-membros em detrimento do interesse individual de cada um.

Com isso, fixa-se os pilares do pacto federativo, elemento decisivo para fomentar a unidade e a colaboração dos entes entre si. Portanto, tem-se como fator determinante na instauração de um sistema integrado o comprometimento das Unidades Federativas respeitarem e tratarem com a devida lealdade o Federalismo cooperativista.

Em que pese à possibilidade de se abrandar proporcionalmente o princípio da equidade, ou de igualdade entre os entes, dada pelo próprio modelo federativo quando se trata de alocação de recursos, processo este, como bem já observado, que viabiliza a concessão de vantagens fiscais para atrair novos investimentos, não pode ser instrumento para motivar um Federalismo competitivo, oposto do Federalismo cooperativo.

Assim, este processo que aponta para a possibilidade dos entes criarem incentivos, vantagens fiscais, não pode chegar a uma grandeza alarmante propiciadora de controvérsias e conflitos, capaz de criar parâmetros para uma guerra fiscal.

O princípio da integridade, dessa forma, entra como ferramenta capital para ensejar soluções que proporcionam a máxima efetividade da abrangência do Federalismo. Procura, dessa forma, pacificar conflitos antagônicos à noção cooperativa, utilizando-se da justiça, da equidade e da unidade como potencial eficiente para construir uma decisão única e adequada para essa questão.

Em última análise, o princípio da integridade busca enaltecer o entendimento que há de prevalecer a decisão que afaste a competição e pautar pela unidade do sistema.

Dentro desta lógica, entende-se que a autonomia fiscal dos entes para criarem, majorarem, reduzirem ou fixarem alíquotas dos impostos, deve observar a finalidade última do pacto federativo, que é garantir a unidade do sistema organizacional e o bem estar das Unidades Federativas sem primar por circunstâncias agravantes que levem a uma guerra fiscal. Isto, pois, como visto, o pressuposto do Federalismo é a repartição de responsabilidades governamentais de modo a assegurar a integridade do Estado Nacional frente às inúmeras disputas e desigualdades regionais.

Assim, autonomia e Federalismo andam juntos para permear a unidade, justiça e igualdade entre os entes, e não o contrário, o que levaria ao entendimento de que autonomia e Federalismo se estranham, quando colocados frente à temática da alocação de recursos.

Portanto, para que seja tangível o aspecto integrador do ordenamento, surge a necessidade de um “intermediador”, a fim de criar parâmetros para a concessão destes incentivos. Ex positis, este seria a União, detentora da primordial função garantidora do fim almejado pela Constituição Federal em seu artigo primeiro, através de medidas, justas, equânimes e integradoras da república do Brasil, abaixo mencionadas.

Logo, dentro da proposta estatuída pelo princípio da integridade contida no fundamento do Federalismo cooperativo, pode-se entender que a exacerbação de práticas competitivas entre as Unidades Federativas é ilegítima, visto que a autonomia não pode ser instrumento para ensejar quebra do pacto federativo, motivando conflitos entre os Estados-membros. Pelo contrário, a autonomia conferida aos entes, dentro de uma visão íntegra do sistema, deve observar sempre os liames do Federalismo cooperativista para que seja possível a harmonia, a unidade a justiça e a equidade do ordenamento.

3 ASPECTOS JURÍDICOS SOBRE A GUERRA FISCAL DO ICMS ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS E ENTRE RIO DE JANEIRO E MINAS GERAIS

3.1 Noções introdutórias sobre a Guerra Fiscal

Com a Constituição Federal de 1988, logrou êxito um movimento em prol da maior autonomia fiscal dos Estados e Municípios. Sendo assim, na procura por investimentos privados, estas Unidades Federativas estimularam as empresas a realizarem uma análise fiscal aprimorada para decidirem qual Estado iria sediar seus estabelecimentos.

Portanto, a maior liberdade fiscal foi um dos subsídios que propiciaram o aumento e o acirramento das disputas entre os Estados por novos investimentos. Logo, como a autonomia trouxe aos governadores amplas vantagens para atraírem investimentos, acabou por propiciar também que as Unidades Federativas fizessem qualquer negócio para atrair as empresas, prejudicando a União.

Assim sendo, segundo Calciolari (2006, p.5), a guerra pode ser conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma Federação em busca de investimentos privados.

A própria exacerbação de práticas competitivas entre os entes da Federação é assim chamada por ter como ferramenta de negociação a arrecadação futura de tributos, normalmente, o ICMS para os Estados.

Nesta lógica, a guerra fiscal se dá com a concessão de benefícios fiscais, financeiros e de infra-estrutura às empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o Estado que confere o benefício.

[...] a guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e iniciativas fiscais) 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.” (CAVALCANTI, 1998, p.7).

Portanto, no Brasil, essa disputa é baseada nos benefícios concedidos às empresas que produzem mercadorias e serviços tributáveis pelo ICMS.

3.2 O ICMS, a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais.

3.2.1 O ICMS, sua função extrafiscal e a guerra fiscal.

O ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal não cumulativo, ou seja, seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Sendo não cumulativo, significa que o valor do imposto pago na etapa anterior constitui crédito do contribuinte que irá realizar a posterior etapa tributada do processo de circulação até o consumidor final, que suporta a tributação integral do ciclo.

Dessa forma, essa não-cumulatividade possibilita que o imposto devido em cada operação possa ser abatido do recolhido nas operações anteriores, gerando um crédito e ao mesmo tempo um agravamento da desigualdade de rendas estaduais, pois, o aumento de valor das mercadorias se dá, maiormente, na fase do processo produtivo, as outras transferências agregam valores menores. Dessa maneira, de acordo com Calciolari (2006, p.19), os Estados que apresentam maiores índices de agrupamento industrial, seriam também os maiores arrecadadores do tributo.

Em que pese o problema acima mencionado a respeito da não cumulatividade, o ICMS é ainda uma fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Todavia, mormente, tem sido utilizado também com função extrafiscal, função esta não muito bem vista, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

Dessa forma, apesar de assumir a função fiscal, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tornou-se um dos mais poderosos instrumentos da política extrafiscal.

Logo, atualmente, é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos, regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo os efeitos mais diversos na economia.

Portanto, através de procedimento mediante convênio, explicado em tópico abaixo, o ICMS tornou-se um tributo largamente extrafiscal, servindo como instrumento de intervenção na economia para reduzir as desigualdades regionais.

Dentro dessa lógica de interferência do Estado na economia, a Constituição Federal em seu artigo 3, inciso III, sagrou como um dos escopos fundamentais erradicar a pobreza e

diminuir as desigualdades sociais e regionais. Asseverou ainda em seu artigo 151, inciso I, ser admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Por fim, consagrou também no seu artigo 170, inciso VII, como princípio vetor da ordem econômica e financeira a redução das desigualdades regionais e sociais.

Assim sendo, verifica-se que a Carta Magna entendeu que a concessão de isenção e de benefícios do ICMS para atrair investimentos novos a Estados e regiões são instrumentos importantes para se diminuir as desigualdades regionais.

Vale frisar, entretanto, que um incentivo concedido a Estados-membros ricos é flagrantemente contrário à Constituição Federal, pois tende a piorar as disparidades sócio-econômicas regionais. Já o concedido para um Estado “pobre” realiza a redução das desigualdades regionais, garantindo a equidade e igualdade dos entes, alcançando o princípio constitucional que consagra a diminuição das disparidades socioeconômicas regionais.

Sendo assim, a Constituição Federal até admite a concessão de benefícios do ICMS para os Estados-membros atraírem investimentos novos e amortizarem suas disparidades regionais quando comparadas a outras regiões. Entretanto, o que não é admissível é a utilização da concessão de benefícios facultados pela Carta Magna por parte dos Estados-membros, principalmente pelos já desenvolvidos, para prejudicarem outros. Logo, é inaceitável a utilização da concessão de benefícios como instrumento motivador de uma guerra fiscal, frente ao modelo de Federalismo moderno concebido, ou cooperativo, visto que a guerra propicia desarmonia e conflito entre os entes.

3.2.2 Aspectos Constitucionais do ICMS

Na Constituição Federal de 1988 podem ser encontrados vários artigos pertinentes à matéria do ICMS, tratando da competência para instituí-los, do procedimento necessário para se conceder subsídio/isenção, do método para se reduzir base de cálculo, dos meios para se conceder crédito presumido, da anistia/remissão relativa a impostos etc. Ademais, encontram-se dispositivos tratando, mormente, de questões que interessam a temática da guerra fiscal, como por exemplo, a exigência de lei complementar para regular a forma como os benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidos e revogados.

A título de localização Constitucional da matéria referente ao ICMS, tem-se que o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal trata da competência dos Estados e do Distrito Federal para instituí-lo:

[...] 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 comunicação(...).(BRASIL, 1988)

Já o inciso IV, do parágrafo 2º, do artigo 155 prevê quem é o competente para a fixação de alíquotas do imposto.

[...]IV– Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. (BRASIL, 1988)

O inciso V, alíneas a e b, do mesmo artigo acima facultam ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas do ICMS nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros e, possibilitam que eles fixem alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesses de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Já o artigo 150, inciso I, da Carta Magna, traz em seu âmbito o princípio da legalidade, pelo qual se tem a garantia de que nenhum tributo, incluindo o ICMS, será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

Logo, tanto a criação como o aumento da alíquota do ICMS dependem de lei, ou seja, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição Federal.

Destarte, sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido.

Consoante, pois, os ditames da Constituição Federal o Código Tributário Nacional no seu artigo 97 inciso I, estabeleceu a exigência de lei para majorar e diminuir tributos.

Em verdade, na síntese, o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas.

O artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, por sua vez, traz menção à competência da lei complementar para estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária.

O § 6º do artigo 150 da Constituição Federal por sua vez traz a exigência de lei específica para a concessão de benefícios fiscais de tributos, como o ICMS .

“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, § 2º, XII, g.” (BRASIL, 1988).

Este §6º dado pela emenda constitucional nº. 03/93 trouxe consigo uma controvérsia, pois até então, era pacífico que a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais, como do ICMS, provenientes de convênios poderiam se operar via norma não originária do Poder Legislativo, ou seja, através de decreto do Poder Executivo. No entanto, diante da referencia deste dispositivo ao artigo 155, § 2º, XII, “g” também da Carta Magna, consolidou-se o entendimento de que o decreto do governador não tem a força necessária para ratificar os Convênios que tratam de isenções de ICMS.

Este § 2º, inciso XII, alínea “g” do artigo 155 tem a seguinte redação:

[...]XII – Cabe à lei complementar
 “g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Logo, conforme se observa, as isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não podem ser concedidas unilateralmente, nem pelos Estados e nem pelo distrito Federal. Assim, tais benefícios dependem de lei complementar, *in casu* a lei complementar nº. 24, analisada abaixo, que exige a aprovação das Unidades Federativas mediante um convenio celebrado entre eles.

Por fim, a Lei Maior de 1988, nas Disposições Transitórias, estabeleceu que se não fosse editada a lei complementar necessária a instituição do ICMS, prevista neste artigo 146, inciso III, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24 de 1975 regulariam a matéria. Assim, o constituinte federal substituiu a

lei complementar pelo convênio interestadual, na falta de normas gerais, para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS.

Feito essa análise dos artigos Constitucionais analisar-se-á a agora a legislação infraconstitucional.

3.2.3 Aspectos infraconstitucionais da concessão de benefícios do ICMS: leis complementares nº. 87 de 1996 e nº.24 de 1975

No que tange à legislação infraconstitucional do ICMS que trata da concessão de benefícios do ICMS, importante reportar-se tanto à lei complementar nº. 87 de 1996, (que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre o ICMS), quanto à lei complementar nº.24 de 1975 (que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias).

A Lei Complementar nº. 87, de 1996, de uma maneira geral, veio atender ao dispositivo constitucional do artigo 146, inciso III, acima tratado, estabelecendo normas gerais sobre o ICMS. Sendo assim a área fática dentro da qual o legislador estadual pode definir o fato gerador do ICMS está definido por esta Lei Complementar, precisamente no artigo segundo dela que coloca em evidencia a incidência do ICMS.

Vale frisar, no entanto, que esta Lei Complementar não delinea o fato gerador do ICMS, pois ela é apenas uma lei sobre leis de tributação. Sua finalidade é de promover a unidade nacional, na medida em que, melhor definindo o âmbito do tributo, diminui o campo em que há de laborar o legislador ordinário ao instituir o imposto.

Sendo assim, a Lei Complementar nº. 87 de 1996 é um limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário que institui o tributo. O fato gerador do ICMS, não é descrito por ela, mas é o apresentado pela lei do Estado, ou do Distrito Federal, que o institui.

Dessa maneira, segundo Coelho (2009, p.509), a supramencionada Lei Complementar hoje, de observância obrigatória pelos Estados-membros que convivem na Federação, é o texto básico que rege o ICMS.

A Lei Complementar nº. 24, de 7.1.1975, por sua vez, disciplina a celebração de convênios. Segundo Machado (2004, p.362), a Constituição Federal anterior à de 1988, em face dos problemas que dimanava da outorga de isenções do ICM pelos Estados, estabeleceu

que as isenções e benefícios seriam concedidos ou revogados nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Assim sendo, a título de ilustração, o artigo primeiro e o segundo desta lei trazem a seguinte redação:

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. 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. (BRASIL, 1975)

Então, de acordo com a Lei Complementar nº 24/75, os benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos, exclusivamente, por deliberação unânime, manifestada através de convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, perante o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Além disso, para a fixação de alíquotas inferiores ao mínimo estabelecido pelo Senado Federal, na forma da alínea a, do inciso V, é necessária a edição de Lei Complementar, com a observância do teor da alínea g, do inciso XII, já mencionado.

De todo exposto, percebe-se que a Lei Complementar nº. 24, conforme Calciolari (2006, p.22), foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Entretanto os Estados a ignoram e continuam a dar incentivos e privilégios à revelia do CONFAZ, criado por esta Lei Complementar.

Assim, atualmente, é razoável entender que os Estados podem, mediante convênio e sob a fiscalização do CONFAZ, regular as questões pertinentes a isenções, incentivo e benefícios fiscais relativos ao ICMS, podendo inclusive deliberar a respeito de alíquotas dele.

3.3 Os convênios de Estados-Membros concernentes ao ICMS.

Como visto, o artigo 155, em seu parágrafo segundo, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, expõe que compete à lei complementar regular a maneira como se processarão os convênios de Estados-membros atinentes ao ICMS e, a Lei Complementar nº. 24, conforme também exposto, cumpre justamente esta função de regulá-los.

Em pequena síntese, de acordo com Coelho (2009, p.187-188), convênio é acordo, ajuste ou combinação e vem da reunião de Estados-membros. Diante destes convênios, os

Estados-membros policiam o exercício da competência tributária. Assim, na verdade este instrumento expressa de certa forma, uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, possibilitando através do procedimento estabelecido conceder benefícios fiscais, sem instrumentalizar um risco para a Unidade econômica da Federação, visto que os entes se policiam.

Portanto, é através dos convênios que se possibilita o enaltecimento do pacto federativo, do Federalismo cooperativista, da autonomia e da integridade tão mencionados neste trabalho.

De acordo com Coelho (2009, p.188), nas reuniões de Estados-membros para acordar sobre determinado convênio, comparecem representantes de cada Estado indicados pelo chefe do Executivo das Unidades Federativas, via de regra, um Secretário de Estado, comumente o da fazenda ou das finanças.

O CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, criado pela Lei Complementar nº. 24 de 1975, e fundamentado no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g da Constituição Federal, tem como função justamente reunir em Brasília os 27 secretários da Fazenda dos Estados e o Ministro da Fazenda para que, juntos, acordem unanimemente acerca destes incentivos fiscais.

Nestas assembléias, consoante Calciolari (2006, p.21), é acordada a proposta de convênio existente, que devem ser aprovadas por unanimidade, consoante § 2º do artigo 2º da lei complementar, o que acabar por desmotivar as Unidades Federativas a passarem por este processo no CONFAZ.

Na verdade, segundo Calciolari (2006, p.22), os Estados acabam concedendo benefícios e isenções à total revelia deste órgão, acarretando uma barreira para a prática do Federalismo cooperativo na redução da desigualdade regional.

Aprovada pela Assembléia dos Estados, a proposta de convênio, de acordo com Coelho (2009, p.188), só passa a ter eficácia depois que a Assembléia Legislativa do Estado-Membro, origem da proposta do convênio, ratificá-la, vez que o princípio da legalidade exige lei proveniente de órgão legislativo para pôr e tirar tributo, sob pena de vulnerar o arquiprincípio da separação dos poderes.

Sendo assim, a ratificação pelo Poder Legislativo do Estado origem da proposta do convenio teria precisamente a finalidade de conferir a ele a força de lei.

Portanto, sob o ponto de vista formal, os convênios são atos administrativos, pois dimanam de uma assembléia de funcionários representantes do Poder Executivo dos Estados.

Somente passam a ser visto sob o ponto de vista material, ou seja, como atos legislativos, quando têm conteúdo de preceituação genérica e normativa.

Desse modo, a primeira etapa dos convênios se cumpre em Assembléia dos Estados. A juridicidade sobrevém quando a decisão tomada em convênio é confirmada e aprovada pela Assembléia Legislativa estadual.

Dentro deste processo de elaboração do convênio, a competência tributária impositiva ou exonerativa é do ente político, e não do Executivo, competente apenas para praticar atos administrativos. Logo, a remição e a concessão de créditos fiscais são matérias sob reserva de lei. Admitir que o Poder Executivo exerça a competência impositiva ou exonerativa é violar o princípio da legalidade da tributação e o da separação dos Poderes.

Dentro desta lógica, a supramencionada Lei Complementar n.º. 24, criada para regular os convênios de Estados-membros, contém em seu plano normativo uma descrição legal de norma inválida, qual seja o artigo quarto:

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo. (BRASIL, 1975)

Este artigo permite que o próprio Poder Executivo de cada unidade da Federação publique decreto ratificando ou não os convênios celebrados, transgredindo o princípio da Separação dos Poderes e o da legalidade. Logo, segundo Coelho (2009, p.188), é de todo inconstitucional, visto que os convênios, como explicado acima, só podem valer se ratificados pelo Legislativo estadual.

Dessa forma, frisa-se, o artigo acima é inconstitucional por força do princípio da separação dos poderes, da legalidade e da obrigatoriedade da descrição normativa já analisada no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal c/c 155, § 2º, XII, g também da carta magna.

Portanto, para que não haja inconstitucionalidades como esta, haverá a necessidade de um processo legislativo que começa nas Assembléias de Estados, ou seja, na reunião dos representantes dos Estados-membros para discutir a proposta de convênio, e que termina na Assembléia Legislativa do Estado-membro para ganhar o conteúdo e o status jurídico de lei em sentido formal e material.

Sendo assim, como procedimento básico para a concessão de benefícios fiscais, existe a necessidade da celebração do convenio com todas suas formalidades. Admitir o contrário, possibilitando os Estados-membros reduzirem alíquotas de impostos, tais como o

ICMS, sem o procedimento legal acima descrito, é admitir e decretar a guerra fiscal entre os entes.

Dessa maneira, o instrumento mais apto a conter essa guerra fiscal entre os Estados é a necessidade de deliberação estadual, mediante os convênios, para se conceder incentivos e benefícios. Entretanto, como aferido acima, esse procedimento não é cumprido com rigorosidade, atentando a viabilidade da utilização do ICMS como medida de alocação de investimentos privados para reduzir as desigualdades regionais.

De acordo com Calciolari (2006, p.22), o simples cumprimento da Lei Complementar nº 24, já seria satisfatório para abolir a guerra fiscal entre os Estados. O não-cumprimento dessa Lei e o esvaziamento do CONFAZ ampararam a situação de litigiosidade ilegítima e ilegal ao contrariar os ditames do pacto federativo e da legislação constitucional e infraconstitucional. Logo, essa conflituosidade em nada contribui para a efetividade de um Federalismo cooperativo.

Neste sentido, várias são as decisões do Supremo para se posicionar contra atos normativos estaduais que não observam estas exigências Constitucionais.

Alegada contrariedade aos arts. 150, § 6º; e 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. O primeiro ato normativo estadual, instituindo benefícios relativos ao ICMS sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria os dispositivos constitucionais sob enfoque." (ADI 2.439, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 21/02/03).

"ICMS: 'Guerra Fiscal'. Ação direta de inconstitucionalidade de dispositivos do regulamento do ICMS (Decreto nº. 2.736, de 05/12/96) do Estado do Paraná. Alegação de que tais normas violam o disposto no § 6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, inciso XII, letra g, da Constituição Federal, bem como os artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 24/75. (...) E, a respeito, a plausibilidade jurídica (*fumus boni iuris*) e o *periculum in mora* estão caracterizados, conforme inúmeros precedentes do Tribunal, relacionados à chamada 'guerra fiscal', entre várias unidades da Federação, envolvendo o ICMS." (ADI 2.155-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 01/06/01).

"A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, leis que a extensão dos benefícios isenciais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais — que não dispõem de função legislativa — não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado." (AI 142.348-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24/03/95)

São entendimentos do próprio Supremo Tribunal Federal ainda:

Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS.

Esses convênios – enquanto instrumento de exteriorização formal do prévio consenso entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS”. (Ementa do acórdão relativo à ADIN nº 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554.).

Dessa forma, o exame de todas estas decisões mostra que o Supremo vem se posicionando no sentido de declarar a inconstitucionalidade das concessões unilaterais, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a celebração dos convênios exigidos em Lei.

Portanto, duas são as exigências para um procedimento formal legal na concessão de benefícios fiscais. A primeira é a deliberação pelas Assembléias Estaduais, mediante a formalização dos convênios. A segunda é a exigência de ratificação das Assembléias legislativas dos Estados deste convenio, para que ele tenha eficácia.

Portanto, sendo o ICMS um imposto que está inteiramente sujeito aos princípios da legalidade e da anterioridade, a falta de aprovação das Assembléias Legislativas implica que os convênios de Estados ficam sem legitimidade para operar elementos estruturais do imposto, não podendo as alterações feitas no ICMS vigorar de imediato, sob pena de burlar a Constituição Federal.

Ademais, a redução das alíquotas pelas Unidades Federativas sem a necessária deliberação de outros Estados, conforme prevê a Lei Maior, propicia a guerra fiscal.

Consoante Calciolari (2006, p.22), Alguns Estados, como medida retaliativa à postura ilegal daqueles que reduzem os impostos sem o devido procedimento legal, fundamentando-se pelo artigo 8º da Lei Complementar nº.24, e pautados pela tentativa de evitarem maiores prejuízos econômicos em suas bases territoriais, acabam por impor óbice à

utilização de créditos obtidos nas operações de circulação de mercadoria nos Estados, mitigando a própria não cumulatividade do ICMS e trazendo insegurança jurídica.

Dessa forma, a adoção de medidas abusivas por alguns Estados, justifica a adoção de medidas igualmente abusivas por outros, motivando-os a se armarem dos meios possíveis para defender sua economia.

Portanto, é para coibir a generalização de uma conjuntura desse tipo que a União avulta sua intervenção na competência dos Estados. Uma medida necessária, e nada em desfavor do Federalismo.

A intervenção da União neste caso, portanto, em nada prejudica a autonomia dos entes, pois é pautada no liame do Federalismo cooperativo, na adequação, na equidade, no senso de justiça e unicidade do sistema.

3.4 A intervenção da União como medida integradora da Unidade Federativa

Na verdade, segundo Calciolari (2006, p.8) a questão central da altercação é que a disputa entre as Unidades Federativas por seus interesses, de maneira não cooperativa, é intrínseca aos próprios agentes federativos. Dessa forma, como as decisões individuais de cada ente político deformam de maneira categórica as relações cooperativas federais, exige-se, em consonância com o princípio da integridade, certo grau de regulação pela União.

“(…) a Federação é, nesse sentido, intrinsecamente conflituosa, composta por agentes em grande, e bem grande medida, competitivos entre si, o que exige a presença de um agente regulador das relações federativas – o governo central em conjugação com o Congresso. Este deve ser, no mínimo, o patrocinador de tudo, um corpo jurídico que regula esses conflitos, de forma a, se possível, impedir que iniciativas individuais de GSN (grupos subnacionais) gerem prejuízo para o conjunto da sociedade e, quando inevitáveis, minimizar/equalizar os seus efeitos perversos sobre os demais agentes”.(CAVALCANTE, 1998, p. 20)

Essa regulação abrangeria, genericamente, duas ações básicas da União:

A primeira, de acordo com Calciolari (2006, p.8) seria instituir políticas de alocação regional do investimento público, ou atuar diretamente na alocação de investimentos privados, pautado no artigo 21, inciso IX, da Constituição Federal.

Isto asseguraria a acomodação dos conflitos existentes, dando à União, a capacidade de planejar e de executar um projeto de desenvolvimento nacional.

A segunda seria normatizar as relações entre os agentes da Federação, mediante um modelo de tributação e de instrumentos que regulassem a competência de tributar. Na verdade, a perda dessa aptidão de regulatória da União foi consequência de um processo de descentralização que culminou na autonomia federativa.

A própria possibilidade de a União regular a tributação estadual e municipal via normas gerais, mediante Lei Complementar seria uma forma, então, de atenuar a guerra fiscal. Essa função da União advém de sua própria competência de planejar políticas desenvolvimentistas pautadas no Federalismo cooperativista, na tentativa de reduzir as desigualdades regionais, consoante determina o artigo 3º, incisos II e III e 23 da Constituição Federal.

Portanto, é para evitar que a autonomia se insurja como instrumento motivador de conflitos, que o princípio da integridade entra como instrumento basal para se chegar à conclusão de que a intervenção da União nestas controvérsias causadoras da guerra fiscal, é medida respeitável para se garantir um Federalismo cooperativo.

Essa autonomia federativa, conquistada com o processo de descentralização, não pode encontrar bases e fundamentos tais que a propicie gerar conflito e desarmonia com o próprio sistema, instrumento do pacto federalista. Isto, porque o ordenamento deve ser uno, deve possuir finalidades convergentes, tais como, o desenvolvimento da Nação, da coletividade e do interesse nacional.

Sendo assim, uma interpretação equivocada poderia levar ao censurável entendimento de que a intervenção da União, visando ao pacto federativo, estaria em desfavor da autonomia dos entes, como entende a teoria dicotômica mencionada.

Na verdade, entende-se que quando a autonomia é utilizada de maneira desconforme os limites legais e constitucionais, incentivando a violação do princípio da legalidade para propiciar a guerra fiscal, causadora de desarmonia do pacto federalista, ela acaba causando uma controvérsia no próprio sistema. A autonomia é um dos elementos caracterizadores do Federalismo, não se pode admiti-la em contradição com o próprio princípio federativo.

Portanto, as próprias normas gerais de Direito tributária, já mencionada, se justificaram ao argumento do interesse maior da Nação, cabendo a esta o dever de zelar pelo mesmo para evitar riscos à Federação.

Dentro desta lógica é que surge o CONFAZ e os convênios para obter o consenso dos Estados em políticas lastreadas no imposto. Assim, agora não só a União, como também o próprio colegiado de Estados age na proteção do pacto federativo e do Federalismo cooperativo.

3.5 Aspectos jurídicos da Guerra Fiscal entre Minas Gerais e Rio de Janeiro: análise da legitimidade e legalidade da Guerra Fiscal entre os dois Estados-membros, bem como das leis 4.533/2005 e 5.701/2010 e do decreto 45.218/2009

Feito um exame criterioso dos aspectos jurídicos *latu sensu* que redundam a chamada guerra fiscal, analisa-se agora, especificamente, a legalidade e legitimidade da guerra fiscal entre os Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Neste sentido, procurar-se-á apreciar a legalidade e legitimidade dos procedimentos que instruíram a elaboração da lei estadual do Rio de Janeiro 4.533 de 2005, chamada “Lei Rosinha”, alterada pela lei 5.701 de 2010, bem como do decreto 45.218 de 2009, sancionado pelo ex-governador Aécio Neves.

A lei 4.533 (Lei Rosinha) - que dispõe sobre a política de recuperação econômica de Municípios fluminenses, sancionada em 04 de abril de 2005 pela então ex-governadora Rosinha Garotinho do Estado do Rio de Janeiro - em seu artigo 1º, já alterado pela lei 5.701 de 2010, concedeu tratamento tributário diferenciado aos estabelecimentos industriais instalados em determinados Municípios fluminenses, reduzindo a alíquota do ICMS de 19% para 2%. Atualmente, com a alteração dada por essa nova lei sancionada pelo Governador Sérgio Cabral, trata-se, precisamente, de trinta e sete cidades do Estado do Rio de Janeiro beneficiados com a lei.

Logo, a referida lei permitiu benefícios com o ICMS, nas operações descritas nas alíneas do inciso I do seu artigo primeiro, bem como atribuiu regime especial de recolhimento do ICMS equivalente a 2% sobre o faturamento, no inciso II do mesmo artigo.

Legalmente, o Estado do Rio de Janeiro detém essa competência tributária para promover essa redução das alíquotas, conforme artigo 155, II, da Constituição Federal. Entretanto, como já explicado, o artigo 155 §2º, inciso XII, alínea “g”, também da Lei Suprema, tratou de mitigar tal competência ao prever justamente a competência de Lei Complementar, notadamente a Lei Complementar nº.24 - que exige a deliberação dos Estados e do distrito federal no âmbito do CONFAZ - para regular e viabilizar essa concessão de benefícios fiscais.

Quanto a essa Lei Complementar nº.24, ela foi clara ao estabelecer em seu artigo 1º parágrafo único, inciso IV, a incidência do convênio sobre quaisquer relações de incentivos fiscais, sem exceções. Ademais, não bastasse isso, instituiu ainda, em seu artigo 2º §2º, que a concessão de benefícios dependeria sempre de decisão unânime dos Estados representados.

Neste sentido, apesar do Estado do Rio de Janeiro possuir competência para majorar ou reduzir alíquotas de ICMS, ele deve observar o procedimento legal estabelecido, que não foi considerado pela lei 4.533/2005. Conforme ofício nº. 377/05 – SE/CONFAZ, os benefícios fiscais existentes na lei 4.533/2005, concernentes ao ICMS, foram concedidos à revelia do CONFAZ.

Conclui-se, portanto que essa redução da alíquota do ICMS foi processada sem a necessária deliberação dos Estados e do Distrito Federal, na forma da lei complementar nº.24, afrontando, o dispositivo do artigo 155 §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e desencadeando a desarmonia do pacto federativo.

Destarte, como este ofício é expresso quanto à inexistência de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ para se viabilizar devidamente os benefícios concedidos pela Lei 4.533/2005 (Lei Rosinha), tem-se que ela é ilegal, pois violou o procedimento necessário e básico exigido, ou seja, não observou a metodologia legal exigida pela legislação constitucional e infraconstitucional.

Ademais, além de tratar-se de uma lei formalmente inconstitucional, trata-se também de uma lei materialmente inconstitucional, pois ao não observar a metodologia exigida acaba também mitigando o princípio do pacto federalista ao insinuar uma autonomia ilimitada, ilegal e incoerente com o próprio Federalismo cooperativo. Além do que, ao invés de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, conforme o artigo 151, inciso I da Carta Magna, ela acabou provendo a desigualdade regional, visto que a Zona da Mata mineira em muito fora prejudicada com a lei 4.533/2005. Logo, essa lei não retrata uma política de equilíbrio do desenvolvimento pois não é esboçado por todos os entes políticos da Federação, de forma cooperativa, mediante um projeto previamente delineado pela União.

Logo, além de ilegal é ilegítima, pois além de mitigar o pacto federativo, irradiador do cooperativismo entre os entes e promover a desigualdade regional, esta lei viola o princípio da integridade do sistema ao alimentar a desarmonia entre os entes e facilitar a falta de unicidade do ordenamento jurídico, indo, portanto, de encontro aos próprios desígnios materiais da Constituição Federal.

Neste sentido, a Lei 4.533/2005, reduzindo a alíquota do ICMS de mercadorias e serviços de empresas localizadas em determinados Municípios fluminense, acabou por prejudicar o Estado mineiro, especificamente a zona da mata, que viu grande parte de suas indústrias migrarem para o Estado do Rio de Janeiro.

Assim, esta concessão de benefícios fiscais, acabou por provocar conseqüentemente, a tomada de medidas retaliativas pelo Estado de Minas Gerais, que tinha por opção tanto reduzir suas alíquotas, como proceder de maneira a criar barreiras para tornar ineficaz a redução de alíquota por parte do Estado do Rio de Janeiro.

Logo, *mutatis mutantis*, o ex-governador do Estado de Minas Gerais, Aécio Neves, possibilitou também a redução da alíquota do ICMS de 18% para 2% para produtos vendidos em Minas e, de 12% para 2% para os negociados fora do Estado, através do decreto 45.218, assinado em 20 de novembro de 2009.

Trata-se, na verdade, de um decreto que propõe dispor sobre a adoção de medidas de proteção da economia do Estado, em face da concessão por outra unidade da Federação de benefícios e de incentivos fiscais em relação ao ICMS, sem amparo na Lei Complementar Federal nº. 24. Portanto, foi uma postura política mineira para evitar que as indústrias migrassem para o Estado do Rio, evitando, assim, maiores prejuízos para a Zona da Mata.

Assim sendo, segundo o escopo normativo desse decreto, sempre que existir lesão à economia do Estado mineiro, em razão de benefício ou incentivo fiscal relativos ao ICMS, concedidos por outra unidade da Federação, sem resguardo em convênio firmado no âmbito do CONFAZ, a Secretaria de Estado de Fazenda – SEF, através de concessão de Regime Especial de Tributação – RET - concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação, estabelecerá tratamento tributário a ser tomado por setor econômico, tendendo a compensar as condições de competitividade.

Logo, as mesmas digressões aludidas para a lei 4.533/2005 no que tange a inconstitucionalidade formal e material, cabem também para o decreto 45.218 de 2009. Conseqüentemente tem-se que ambas são legislações inconstitucionais, visto que além de ilegais, pois violam o procedimento básico necessário para a concessão do benefício fiscal, são ilegítimas, vez que contrariam os anseios de redução da desigualdade, do cooperativismo e do pacto federalista estabelecidos na Lei Maior. Trata-se, portanto, de um decreto inconstitucional justificado por uma lei também inconstitucional, ou seja, um erro justificando o outro.

Entretanto, a verdade é que existem muitas ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) são propostas, porém não julgadas, como a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.537, proposta em 2005 contra a própria Lei nº. 4.533, do Estado do Rio de Janeiro. O que acaba por prejudicar o modelo federalista.

Note-se em última análise, e apenas a título de observação que, apesar dessa ADI nº. 3.537, ter sido recebida pela ministra-relatora, em 2005, no procedimento previsto no art. 12

da Lei nº. 9.868/99, ante a relevância da matéria e do seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, a ação ainda não foi julgada até hoje. Um absurdo, quando estão em cheque o aparato do Estado Federal brasileiro.

4 ASPECTOS ECONÔMICOS DA GUERRA FISCAL

Sob o prisma econômico, não se pode deixar passar que a procura por menores custos produtivos agrega a racionalidade dos agentes privados.

Sendo assim, do ponto de vista microeconômico, os agentes, em busca de competitividade, procuram a diminuição de custos através de tributos com alíquotas mais baixas.

Uma análise econômica minuciosa da guerra fiscal mostra que ela pode ser prejudicial não só para a União, como também para os Estados dela participantes. Enquanto um Estado se beneficia atraindo investimentos, gera algum prejuízo para outro, evidenciando, assim, que a disputa não constitui um “Ótimo de Pareto”.¹ Logo, esta conjectura pode ocasionar impactos econômicos diversos, desencadeando e gerando sérias conseqüências negativas para a República.

Primeiramente, deve-se entender que apesar de a redução fiscal ser alvo respeitável na alocação de investimentos privados, a carga tributária não é componente determinante, vez que outros fatores ainda exercem alcance considerável na tomada de decisões.

Isto, pois, para a concessão de alguns benefícios tributários ligados ao ICMS, como a isenção de tributos, a proposta deve ser aprovada pelo CONFAZ, que no mais das vezes acabam sendo rejeitadas pelos membros dos outros Estados.

Portanto para mascarar as isenções fiscais foram desenvolvidos práticas de benefícios que proporcionam efeitos parecidos aos benefícios fiscais, mas que não são assim classificados.

Em síntese, conforme Nascimento (1994, p.33), os fatores que exercem alcance na tomada de decisões de empresas para mudarem sua sede podem ser de três tipos. Um deles são as concessões prévias para o início da atividade produtiva, como as doações de terrenos, obras, facilidades de infra-estrutura e outras formas de dispêndio financeiro que geram benefícios parciais ou totais para a empresa. Outro fator pode ser a concessão de benefícios creditícios, associados ao investimento inicial e à operação produtiva: como a concessão de formas diversas de crédito para capital fixo ou de giro. Por fim, o outro fator determinante na alocação das empresas seriam justamente os benefícios tributários relacionados à própria operação produtiva.

¹ - Segundo Varian (1994, p. 33), uma situação econômica é dita eficiente de Pareto se não existir nenhuma forma de melhorar a situação de alguma pessoa sem piorar a de outra.

Sendo assim, diante da existência de vários outros fatores, a adoção dessas políticas fiscais agressivas, de certa forma, não garante, seguramente, o investimento privado na localidade, visto que estes outros benefícios podem influenciar, em maior ou menor grau, a alocação dos investimentos.

Ademais, se deve compreender também que além da carga tributária não ser o único componente determinante na alocação de recursos, a guerra fiscal, nem sempre positiva a curto prazo para o ente vitorioso, é ruim para toda a Federação considera a longo prazo. Isto, pois, os entes com alíquotas maiores serão obrigados a diminuir suas alíquotas ao patamar dos outros entes, sob pena de não atrair investimento e aos poucos, as alíquotas dos entes em disputa encontrar-se-ão no mesmo patamar.

Consequentemente, consoante Calciolari (2006, p.24), quando ambos adotam alíquotas mais baixas, acabam por apresentar menores receitas advindas de suas competências fiscais próprias e, conseqüentemente, maior dependência das transferências intergovernamentais. Logo, a longo prazo, a adoção desse tipo de política acaba não sendo vantajosa para os entes participantes nem para a própria União.

No que pulsa à redução das desigualdades regionais, a guerra fiscal é política paliativa, pois este objetivo constitucional deve ser esboçado por todos os entes políticos da Federação, de forma cooperativa, mediante um projeto previamente delineado pela União.

Dessa forma, sem a efetiva atuação da União nesse ambiente, seja para ajustar a competência tributária dos Estados e Municípios, seja para inserir políticas que buscam diminuir a desigualdade regional, haverá tão somente disputas internas dentro da Federação pela alocação do investimento privado.

No mais, dentre os aspectos positivos aparentes avançados pela redução da carga tributária, estaria o mortífero argumento da possibilidade de geração de novos empregos, renda, crescimento do PIB local, bem como da receita tributária futura.

Dentre os aspectos negativos, conforme Nascimento (2009, p.212), estaria a alta possibilidade de desarmonia entre os entes federados e a perda de receita presente, que poderá não ser compensada no futuro, pois as empresas poderão migrar novamente para outros Estados, antes do Estado reaver em sua totalidade os recursos aplicados. Destarte, as benesses tributárias fornecidas podem ser de tal monta que aludem gasto inviável não contrapesado pela arrecadação posterior.

Além do mais, estes aspectos positivos não são tão claros e evidentes:

“De fato esses incentivos fiscais não geram, agregadamente, aumento de investimentos, mas apenas determinam sua realocação dentro do território brasileiro. Dessa forma, não há aumento da produção e do emprego. A "guerra fiscal" pode comprometer a capacidade do estado de dinamizar sua economia”. (VALENTIM, 2003)

Ressalte-se também que, as empresas que mais iriam se aderir a essa política seriam as de capital intensivo ou de tecnologia, que não geram tanta mão-de-obra e postos de trabalho no território do ente federativo que adota estas medidas.

Portanto, esta guerra acende desordem na federação. No curto prazo, o Estado que deflagra a guerra pode se favorecer. Ao longo prazo, segundo Calciolari (2006, p.24), a generalização do conflito faz com que os ganhos iniciais se ofusquem, pois os incentivos fiscais perdem o seu poder de estímulo e se transformam em meras renúncias de arrecadação. Assim, os benefícios tributários concedidos podem aludir gasto inviável não compensado pela arrecadação posterior.

Além do mais, com a guerra fiscal, o nível de competitividade das empresas passa a ser proporcional a competência de negociação na concessão dessas benesses tributárias, e não pela capacidade em amortizar custos produtivos.

Além disto, os Estados que mais se arruinarão serão os mais pobres, que são os que mais conferem incentivos fiscais. Isto, pois, segundo Oliveira (1999, p.214), equivalente ao desenvolvimento aliciado para o seu território, desencadeia-se o aumento das demandas por serviços públicos, tais como educação, saúde, transporte, segurança, saneamento básico, entre outros gastos derivadas do aumento populacional e da ascensão da renda per capita.

Portanto, quanto menor a arrecadação, menor o potencial de investimento desses entes políticos para investirem nestes serviços públicos, que exige investimentos mais pesados e robustos. Desta forma, sem tais investimentos, estes Estados pobres apresentarão tão somente sua reduzida tributação como atrativo ao investimento privado.

De outro vértice, como os Estados mais ricos economicamente, seguramente contam com uma maior margem de reserva financeira, poderão eles se valerem de reduções mais significativas de alíquotas do imposto incidente sobre determinada operação.

Por fim, vale mencionar que a redução da tributação por ente político provocará consequentemente, a tomada de atitudes por parte do ente perdedor, que poderá ser desde reduzir suas alíquotas, quanto proceder de maneira a criar barreiras ou tornar ineficaz a redução de alíquota por parte do ente vitorioso.

Dentro desta ótica, se o ente perdedor reduzir as alíquotas, a guerra fiscal vai continuar e todos os entes políticos nela abrangidos serão perdedores em potencial, pois a

redução na arrecadação tributária vai ocasionar maior dependência desses entes dos repasses federais, como explicado.

Por outro lado, segundo Calciolari (2006, p.8), se adotar medidas para tornar ineficaz a redução das alíquotas do outro ente, cria-se uma volumosa insegurança jurídica, que por si só, já é um forte desestímulo a qualquer investimento privado.

Dessa forma, quando um Estado autoriza um incentivo fiscal, os outros normalmente rebatem com medidas de defesa se utilizando do mesmo instrumento, qual seja, a concessão de benefícios no mínimo à altura, igualmente vantajosos, ou numa intensidade ainda maior.

Portanto, dentro de uma análise econômica, percebe-se que as justificativas utilizadas pelos entes não são expressivas para motivarem tal prática, quando defrontada com os aspectos negativos. Desse jeito, a possibilidade da geração de empregos e renda, o aumento do valor adicionado ao longo das cadeias produtivas, devido à maior transformação industrial, e ainda, o aumento da receita tributária futura que pode não acontecer como mencionado, acabam sendo tão insignificantes que se tornam justificativas frágeis para embasar este tipo de artifício em uma visão econômica. Muito menos, como visto em uma visão jurídica, pautada num Federalismo cooperativista propiciador da redução das desigualdades regionais.

4.1 Impactos econômicos da Guerra Fiscal nos Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro

A partir da 4.355/2005 (Lei Rosinha), diversos Municípios da Zona da Mata mineira, como Juiz de Fora, Além Paraíba, Muriaé, dentre outros, passaram a perder várias unidades industriais, novas e antigas, para cidades fluminenses, especialmente para Três Rios.

Juiz de Fora, por exemplo, quarta maior cidade do Estado mineiro, segundo notícia veiculada na página eletrônica do Jornal UOL/ECONOMIA/NOTÍCIAS (2010), vem deparando-se nos últimos anos com claros sinais de decadência econômica. Segundo informações da prefeitura de Juiz de Fora, das 12 mesorregiões de Minas Gerais, a Zona da Mata foi a que menos cresceu de 1999 a 2006, abaixo até do Vale do Jequitinhonha, região mais pobre do Estado.

Para comprovar estes resultados, basta atravessar a divisa dos Estados do Rio e Minas para começar a ver as diversas e grandiosas obras de novas fábricas e plantas industriais.

Sérgio Cabral, por exemplo, ex-governador do Rio de Janeiro, com a finalidade de conseguir novos investimentos para a economia fluminense, recebe e convida, permanentemente, empresários com a intenção de eles conhecerem sua política fiscal, para, por conseguinte, terem certeza que farão um bom investimento no Estado do Rio de Janeiro.

A título de ilustração, a nova siderúrgica que foi construída em Itaguaí, fruto deste trabalho político de Sérgio Cabral, poderia ter ido para Minas Gerais. Não só esta, mas também tantos outros novos empreendimentos que poderiam ter ido para Minas e não foram.

Sendo assim, esta ortodoxia fiscal do governo estadual fluminense, acaba promovendo a desigualdade regional, impedindo que novos investimentos vão para as Minas Gerais.

De acordo com notícia veiculada na página eletrônica do jornal UOL/ECONOMIA/NOTÍCIAS (2010), o Secretário de Desenvolvimento de Além Paraíba, por exemplo, disse que, com a Lei 4.533/2005, a cidade perdeu cerca de 2 mil empregos para Sapucaia, do outro lado da divisa, por conta do benefício.

Para tentar amenizar os problemas econômicos advindos dessa política fiscal ilegal e ilegítima adotada pelo Estado do Rio de Janeiro, o ex-governador Aécio Neves, sancionou o já mencionado decreto 45.218 de 2009, reduzindo a alíquota do ICMS para 2% também.

Na verdade, o Estado de Minas Gerais tinha como saída dessa decadência econômica tanto a opção em reduzir suas alíquotas, como a alternativa de criar barreiras para tornar ineficaz a redução de alíquota por parte do Estado do Rio.

Como acabou optando por reduzir as alíquotas, a guerra fiscal deu seguimento e todos os entes políticos nela abrangidos serão, a longo prazo, perdedores em potencial, pois a redução na arrecadação tributária vai ocasionar perda de poder aquisitivo para o investimento em infra-estruturas, gerando uma maior dependência dos repasses federais.

A efeito desse decreto, conforme dados do Tribuna de Minas, ele trouxe a anúncio de investimentos em Juiz de Fora. Logo, com a redução das alíquotas do ICMS em Minas Gerais, tal decreto deixou a região da Zona da Mata em igualdade com as condições fiscais e tributárias exercitadas por cidades vizinhas, no Rio de Janeiro.

De acordo com o presidente da entidade FIEMG, Francisco Campolina, algumas indústrias já conduziram solicitações à Secretaria de Fazenda do Estado para discutir as condições proporcionadas pelo decreto, segundo notícia veiculada na página eletrônica da Câmara dos Dirigentes Logísticos de Juiz de Fora (2010).

Segundo notícia veiculada na página eletrônica do jornal UOL/ECONOMIA/NOTÍCIAS (2010), Julio Bueno, a época, secretário de desenvolvimento

econômico do Estado do Rio de Janeiro, surpreendido com a informação de que Minas Gerais preparava um contra-ataque fiscal, disse ser é "uma reação esperada e normal".

Para ele, "incentivo tributário faz parte da luta" e as perdas na arrecadação são compensadas por mais empregos (que geram mais negócios e impostos) e por mais ICMS na energia elétrica consumida, entre outras vantagens. A Lei 4.533/2005, segundo ele, atraiu muitas empresas de médio porte, que dinamizaram a economia de Municípios como Três Rios e Sapucaia.

Ora, observa-se que assim como Bueno, muitos, equivocadamente, além de motivarem a Guerra Fiscal, o desrespeito ao Federalismo cooperativo, moderno e a integridade do sistema, estão ainda totalmente desorientado quanto aos efeitos econômicos a longo prazo para os dois Estados participantes do conflito.

Como visto, gera a perda do "ótimo pareto", ocasionando a perda de poder aquisitivo para o investimento em serviços públicos necessários e básicos, e propiciando uma dependência maior dos dois Estados perante a União.

CONCLUSÃO

Diante da análise dos subsídios jurídicos e econômicos esclarecedores e precursores dos aspectos estruturais e conjunturais da chamada guerra fiscal, feita sob a ótica do princípio da integridade, sinônimo de unicidade, adequação, justiça e equidade, tem-se a notória conclusão de que a exacerbada competição entre os membros das Unidades Federativas do Brasil, no mais das vezes é ilegítima e ilegal.

Ilegítima, pois as circunstâncias dessa disputa contrariam o pacto federativo, irradiador do cooperativismo entre os entes. Logo, trata-se de uma circunstância inconcebível com a noção de unicidade e coerência do sistema jurídico brasileiro, advinda da integridade.

Portanto, quando se tem um ordenamento, cuja Constituição Federal estabelece parâmetros e desígnios que enaltecem a redução das desigualdades regionais, o desenvolvimento da nação, da coletividade e do bem estar social da República Brasileira, há de se prontificar uma total dissonância deontológica material com a Carta Magna quando se aceita uma guerra fiscal nestes moldes mitigadores do Federalismo moderno. Assim, nesta lógica, a guerra fiscal entre o Estado de Minas Gerais e Rio de Janeiro vai de encontro aos proclames materiais da Constituição Federal.

Ilegal também, pois, no mais das vezes, o acirramento das medidas fiscais tomadas por essas Unidades Federativas, além de provocar desarmonia, discórdia e desavença entre elas, nocauteando o anseio máximo da Constituição Federal e o ótimo pareto entre os Estados-Membros, é acompanhada, constantemente, por uma inobservância dos procedimentos básicos e necessários expostos na legislação Constitucional e infraconstitucional já descritos.

Logo, a lei 4.533 de 2005 (Lei Rosinha), a lei 5.701 de 2010 que altera aquela, bem como o decreto 45.218/09, são materialmente e formalmente inconstitucionais, visto que além de violarem o pacto federativo, implementam-se à revelia do CONFAZ.

Sendo assim, a guerra fiscal entre as Unidades Federativas Brasileiras, especificamente entre o Rio de Janeiro e Minas Gerais, nada mais é do que uma rixa entre Estados, os quais disputam entre si quem fornece mais incentivo fiscal para atrair maiores investimentos industriais e ganhos para seus territórios, prejudicando sobremaneira o desígnio constitucional de diminuir e amenizar as desigualdades regionais.

Ademais, a verdade é que esses ganhos, quando existem, são a curto prazo, e desentoadam quase sempre a perda do “ótimo pareto”. A longo prazo como visto, ambos os

Estados participantes perdem em potencial. E somente uma política de incentivo fiscal que vise à redução da desigualdade pode ser sustentada.

Sendo assim, a guerra fiscal do ponto de vista federativo, acaba sendo uma competição não-cooperativa que afeta a Federação e a integridade do sistema, pois não segue os critérios estabelecidos na Lei Complementar nº 24 de 1975 que proíbe os Estados de concederem incentivos fiscais sem a aprovação do CONFAZ.

Com isso, a República Federativa do Brasil é quem perde, pois os governadores de Minas Gerais e do Rio de Janeiro acabam não levando em conta as conseqüências jurídicas e econômicas da prática não-cooperativa. Por conseguinte, o resultado é um maior agravamento da desigualdade sócio econômica, repudiada pela nossa Constituição Federal.

Assim, diante da grande possibilidade de perda da República Federativa ante a ótica da integridade do sistema, fica premente a necessidade de instituir instrumentos coativos para a verificação do procedimento necessário à concessão dos benefícios, dotando o CONFAZ de competência para cominar sanções apropriadas ao seu descumprimento.

Seria imperativo, portanto, para a persecução do objeto do pacto federativo, garantir a unidade da República, através de uma intervenção gradual e eficiente da própria União. Seja instituindo políticas de alocação regional do investimento público, seja atuando diretamente na alocação de investimentos privados, conforme artigo 21, inciso IX, da Constituição Federal de 1988, ou ainda, normatizando as relações entre os agentes da Federação, mediante um modelo de tributação e de instrumentos que regulassem a competência de tributar e conferisse maiores poderes coativos ao CONFAZ.

Vale observar que essa solução, que procura flexibilizar a vedação da intervenção da União instrumentalizada pelo princípio da autonomia dos entes, é conseqüência da aplicação da metodologia deontológica utilizada por Ronald Dworkin na solução de lides, consentânea com a equidade, justiça e integridade.

Dessa forma, na resolução dessa hodierna Guerra Fiscal, o jurista, levando em consideração o princípio da integridade, encontraria na intervenção da União, a melhor resposta para evitar argumentos pautados unicamente na autonomia dos entes que no mais acabam por afastar o pacto federativo e cooperação entre os Estados-membros. Isto, pois, a intervenção, que deve ser sinônima de uma centralidade gradual e proporcional para não mitigar a autonomia dos Estados-membros, seria a hipótese mais equânime e justa para abranger tanto a noção de integridade do Direito, quanto para garantir o pacto federativo e a igualdade regional tão almeja pela Constituição Federal.

Logo, a partir dessa teoria integrativa do Direito, que procura, ao demais, fazer uma leitura sistemática da principiologia existente, seria possível encontrar a medida intervencionista gradual por parte da União como a resposta satisfatória para dinamizar a coerência do sistema.

Quanto à exigência de unanimidade para a celebração dos convênios no CONFAZ, deve-se notar que isto também é um problema, pois além de motivar os Estados a celebrarem convênios à revelia daquele órgão, incentiva, mediante a possibilidade de veto de um membro, o patrocínio de conchavos que se moldam por interesses locais, sendo prejudicial à própria União.

Logo, é necessário realizar uma revisão desse procedimento, estabelecendo outros quoruns menos danosos e mais adequados para se chegar a um ideal burocrático equânime, justo e proporcional ao necessário para se garantir um controle efetivo por parte da União.

Assim, em derradeira e última análise, a guerra fiscal entre os Estados-membros, notadamente entre Rio de Janeiro e Minas Gerais, ataca o pacto federativo porque gera o desequilíbrio entre eles, forçando uma autonomia confederativa por parte dos Estados. Consequentemente cria-se a necessidade de uma intervenção e centralização gradual, proporcional e unitária da União para garantir os interesses nacionais.

Logo, além de ilegítima e ilegal, ela prejudica jurídica e economicamente a Federação, não podendo ser aceita nos moldes como tem ocorrido. Portanto, diante de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, proposta para coibir inconstitucionalidades neste sentido, é preciso que haja uma postura diferente dos juízes e desembargadores para que não haja maiores prejuízos jurídicos e econômicos futuros. É preciso uma atuação imediata e eficiente para acabar com a guerra fiscal, sob pena de possibilitar a adoção de medidas inconstitucionais semelhantes, ou no mínimo retaliativas de outros Estados na tentativa de evitar danos maiores ao seu povo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Dayse Coelho de. **O Pacto Federativo brasileiro**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=187>>. Acesso em: 11 de setembro de 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Normas gerais de Direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios**. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 3, n. 10, p. 45-80, out. 1969.

BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. **Guerra fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5090>>. Acesso em: 10 de setembro de 2010.

BERCOVICI, G. **Desigualdades regionais, estados e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 2.439, Rel. Min. Ilmar Galvão**, DJ 21 fev. de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 de setembro de 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 1.247-9, DJ S1** de 10 de agosto de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 de setembro de 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 3.537**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=TP&docID=353724>>. Acesso em: 20 de setembro de 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 2.155-MC, Rel. Min. Sydney Sanches**, DJ 01 de junho de 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 de setembro de 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI n. 142.348-AgR, Rel. Min. Celso de Mello**, DJ 24 de março de 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 de setembro de 2010.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 22 de outubro de 1988. Disponível: www.planalto.gov.br . Acesso em: 15 de setembro de 2010.

_____. **Lei Complementar no. 24**, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em 16 de setembro de 2010.

_____. **BRASIL. Lei Complementar no. 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 de setembro de 2010.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Caderno Finanças Públicas, Brasília, n.7, p. 5-29, dez.2006. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf>. Acesso em: 10 de setembro de 2010.

CÂMARA DE DIRIGENTES LOJISTAS DE JUIZ DE FORA. **Benefícios fiscais**. Ano 2010. 28 jun. 2010. Disponível em: <http://www.cdljf.com.br/index.php?centro=noticia.php&dados=VGtSVk5VNW5QVDA9>>. Acesso em: 25 de setembro de 2010.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados**. Disponível em: http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:C0mzrA_iJEwJ:www.claudiocarneiro.com.br/o_icms_e_a_guerra_fiscal.pdf+confaz+lei+4533&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESiQqlK66J9g2z2NKDo1IVEIOLyewbQ6HBQ4zagKyfPeKjRSTRxzHGoLNY3DOXRMAyShY-UVFB4OiD2QoLhFU17q-9BB4NOBLc8n4YktN9rhZZT5_3yrITbWzk0q2ub6OAJIeR1t&sig=AHIEtbQsVhVAr_29xzXf07JDtGPP_XkRhw>. Acesso em: 13 de setembro de 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 10º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DEBACO, E. S. & Jorge Neto, P. (1998). **Competição entre os estados por investimentos privados**. Cidade: Centro de Estudos de Economia Regional. CAEN/UFC, Texto de Discussão 180.

DIÁRIO DO VALE. Sul Fluminense. **Lei Rosinha é alterada, mas Barra do Pirai continua de fora.** Ano 2010. 18 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.diariodovale.com.br/noticias/0,15178.html>>. Acesso em 28 de agosto de 2010.

DMITRUK, Erika Juliana. **O Princípio da Integridade como Modelo de Interpretação Construtiva do Direito em Ronald Dworkin.** Disponível em: <http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-11.pdf>. Acesso em: 04 de setembro de 2010.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a sério.** Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. Título original: Taking rights seriously.

_____. **Uma questão de princípio.** Tradução de Luís Carlos Borges. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Título original: A matter of principle.

_____. **O Império do Direito.** Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fonte, 2003.

FARIA, Renato Luiz Miyasato de. **Entendendo os princípios através de Ronald Dworkin.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14581&p=1>>. Acesso em: 01 de setembro de 2010.

FERREIRA, Pinto. **Teoria Geral do Estado.** Rio de Janeiro. Jose Konfino, v. II, 2a. ed., 1957.

FIEMG. **ICMS – Guerra Fiscal: Governo Mineiro publica decreto que trata das medidas de proteção a economia do Estado.** Disponível em: <Http://www.fiemg.org.br/admin/BibliotecaDeArquivos/Image.aspx?ImgId=20122&TabId=5910&portalid=130&mid=21924>. Acesso em: 18 de setembro de 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica.** 13 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24º ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MINAS GERAIS. **Decreto de no. 45.218,** de 21 de novembro de 2009. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2009/d45218_2009.htm. Acesso em: 16 de setembro de 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário na constituição de 1969**. São Paulo : RT, 1979.

NASCIMENTO, Sidinei Pereira do. **Guerra Fiscal: Uma Análise Quantitativa para Estados Participantes e Não Participantes**. *Revista Economia*. Brasília (DF), v.10, n.2. Maio/Agosto 2009.

NETTO, Menelick de Carvalho. **A interpretação das leis: um problema metajurídico ou uma questão essencial do Direito de Hans Kelsen a Ronald Dworkin**. Disponível em: <www.almg.gov.br/CadernosEscol/Caderno5/dfi.pdf>. Acesso em: 03 de setembro de 2010.

O GLOBO. Rio de Janeiro. Ano 2009. 19 nov. 2009. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/mat/2009/11/19/aecio-neves-entra-na-guerra-fiscal-reduz-icms-de-minas-para-empresas-914850576.asp>>. Acesso em: 28 de agosto de 2010.

O GLOBO. Rio de Janeiro. Ano 2009. 19 nov. 2009. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/mat/2009/11/19/minas-reduz-icms-acirra-guerra-fiscal-com-rio-914831448.asp>>. Acesso em: 28 de agosto de 2010.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e Guerra Fiscal**. Disponível em: <http://www4.pucsp.br/pos/ecopol/downloads/edicoes/%2816%29luis_guilherme.pdf>. Acesso em: 12 de setembro de 2010.

RIO DE JANEIRO. **Lei de no. 4.533**, de 04 de abril de 2005. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/0/813da868caafe8fe83256fda0067816d?OpenDocument&Highlight=0,4533>>. Acesso em: 25 de setembro de 2010.

RIO DE JANEIRO. **Lei de no. 5.701**, de 19 de abril de 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/4xcf/lei-do-estado-do-rio-de-janeiro-n-5701-de-19042010>>. Acesso em: 25 de setembro de 2010

SAPIENZA, V., Torres, D., & Carvalho, J. E. L. **Guerra Fiscal: Com Ela Todos Perdem**. 2. São Paulo ed.Sinafresp/Afresp, 1998.

SERRA, J.; AFONSO, J. R. R. **Federalismo fiscal à brasileira : algumas reflexões**. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vs. 1, 2 e 3. São Paulo: Bushatsky, 1975-1976-1977.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. vs. 4 e 5. São Paulo Resenha Tributária, 1978-1979.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: RT, 1975.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas; da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008

TORRES, H. T. **Funções das leis complementares no sistema tributário nacional : hierarquia de normas : papel do código tributário nacional no ordenamento**. Revista. Diálogo Jurídico, Salvador, n. 10, jan. 2002.

UOL/ECONOMIA/NOTÍCIAS. **Minas reduz ICMS e acirra guerra fiscal com o Rio**. Ano 2009. 19 nov. 2009. Disponível em: <http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/valor/2009/11/19/minas-reduz-icms-e-acirra-guerra-fiscal-com-o-rio.jhtm>. Acesso em 08 de outubro de 2010.

VALENTIM, Marilena Simões. **Impactos econômicos da guerra fiscal no Brasil**. Disponível em: <jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4582>. Acesso em: 15 de setembro de 2010.

VARIAN, H. R. **Microeconomia: Princípios Básicos**. Tradução da 2 ed. Original de Luciane Melo Campus, Rio de Janeiro, 1994.