



Revista Cadernos de Finanças Públicas, Brasília, v. 01, n. 1, p. 1-80, Edição Especial 2020

Benefícios e Competição Fiscal entre Estados Brasileiros:
Judicialização da “Guerra Fiscal” do ICMS no Supremo Tribunal
Federal

Rafael de Oliveira Rezende

RESUMO

O lado mais explícito do federalismo competitivo brasileiro manifesta-se por meio da renúncia de receitas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a partir da concessão de benefícios/incentivos fiscais, financeiros, creditícios e/ou locacionais de forma inconstitucional, ou seja, à revelia da celebração de convênios no âmbito do Confaz. Deste modo, caracteriza-se a denominada “guerra fiscal”, a qual pode ser definida como uma disputa de investimentos entre os entes estaduais da federação, mediante a concessão de vantagens às empresas, na ânsia de atrair empreendimentos para fomentar o desenvolvimento local. Sendo assim, com frequência são ingressadas Ações Direitas de Inconstitucionalidade (ADI) no Supremo Tribunal Federal (STF), no intuito de dirimir o conflito federativo gerado por essa concessão irregular de benefícios/incentivos. Em função disso, o objetivo do presente estudo consistiu-se em analisar a “guerra fiscal” do ICMS a partir da propositura das ADIs no STF. Para tanto, utilizou-se a abordagem qualitativa mediante pesquisa documental em fonte secundária de dados, principalmente no sítio da Suprema Corte, sendo que os dados foram analisados por meio de categorias propostas para a realização da análise de conteúdo. Como resultado, localizou-se 214 ADIs referentes a “guerra fiscal” do ICMS de 1989 a 2017, destacando-se o protagonismo dos Estados de São Paulo, Paraná e Rio de Janeiro, e conferindo centralidade às regiões Sudeste e Sul nessa disputa. Além disso, observou-se a predominância dos benefícios/incentivos fiscais, em sentido *stricto*, concedidos, principalmente, ao setor industrial (segmento automotivo, de processamento eletrônico de dados, farmacêutico, petroleiro, entre outros) por meio, essencialmente, de crédito presumido, isenção, redução da base de cálculo e

diferimento. Portanto, apesar da atuação paliativa do STF, a concessão de incentivos fiscais e a adoção de medidas protecionistas ainda têm sido uma prática amplamente difundida de norte a sul da federação, todavia, a Lei Complementar nº 160/2017 possivelmente veio pôr fim a judicialização da “guerra fiscal” ao prever a convalidação dos benefícios/incentivos fiscais concedidos à revelia dos convênios do Confaz.

Palavras-Chave: Guerra Fiscal, ICMS, Federalismo Fiscal.

1. INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil, conforme o texto constitucional, é formada pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo todos considerados entes autônomos. Para Oliveira (2007), a adoção de uma forma de Estado baseada no pacto federativo é oriunda da necessidade de assegurar a unidade nacional, a partir do equilíbrio entre as forças centralizadoras e descentralizadoras existentes em países marcados pela extensão territorial, diversidade cultural, econômica, regional e social.

Logo, o federalismo evidencia uma lógica complexa de relacionamento entres os entes que, segundo Wright (1988, p. 40), pode ser descrita por meio de três diferentes tipos e padrões de autoridade: independente (autonomia), interdependente (barganha) e/ou centralizada (hierárquico). Na visão de Sano e Abrucio (2009), essas três formas de relações convivem dentro de um arranjo federalista, havendo a necessidade da definição clara das competências e encargos de cada ente, assim como, de maior coordenação entre as ações intergovernamentais.

Deste modo, no Brasil a Constituição Federal de 1988 (CF 88) atribui competências tributárias para a União (art. 153 e 154), os Estados, o Distrito Federal (art. 155) e os Municípios (art. 156). Além disso, delimitou-se o poder de tributar (art. 150 e 151) e estabeleceu-se um regime de repartição das receitas (art. 157 a 162). Logo, com a CF 88, houve um grande marco no processo de descentralização com a ampliação das competências tributárias e a repartição das receitas para os entes subnacionais.

No entanto, coube aos Estados um dos mais importantes tributos da federação que tem como fato gerador a incidência sobre as operações relativas à

circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Sendo assim, Costa (2004, p. 105) explana que a “competência tributária para instituição do ICMS surgiu como uma das soluções para garantir às entidades federativas periféricas, no caso os Estados e o Distrito Federal, uma reação descentralizadora ao modelo centralizador adotado a partir de 1965”.

No âmbito da União, o art. 155 §2º inciso XII da Constituição Federal de 1988 conferiu a lei complementar nacional a função de estabelecer normas gerais referentes ao ICMS – Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) – e o art. 155 §2º inciso IV determinou que as alíquotas aplicadas nas operações e prestações interestaduais seriam, obrigatoriamente, definidas mediante resolução do Senado Federal.

Ademais, no intuito de minorar os potenciais efeitos negativos de uma competição interestadual, a CF de 88 dispôs que o projeto de lei orçamentária deverá ser acompanhado de um demonstrativo regionalizado dos efeitos, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistia, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Por sua vez, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LC nº 101/00 – estabeleceu normas para orientar a concessão dos benefícios fiscais, destacando-se a criação de um demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receitas e da expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Além disso, destaca-se, a previsão contida na Constituição de 1969 e mantida na de 1988, de regular, por meio de lei complementar, a forma de concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais. Deste modo, a Lei Complementar nº 24/75 dispôs sobre os convênios de isenção do ICMS, devendo

ser celebrados em reuniões com representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. O colegiado formado por esses representantes passou a ser denominado de Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), conforme Convênio ICMS 08/75.

No entanto, a partir de 2002, principalmente, observa-se uma renúncia crescente e expressiva da arrecadação do ICMS, cujas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) julgaram como procedentes um elevado número de ações impetradas contra incentivos concedidos por vários Estados, sem prévia deliberação do Confaz. Sendo assim, a “guerra fiscal” dissemina-se a partir da disputa de investimentos, mediante a concessão de vantagens às empresas, na ânsia de atrair empreendimentos para fomentar o desenvolvimento local, todavia, muitas vezes de maneira ilegal e prejudicial para o pacto federativo.

A guerra fiscal em torno desse imposto tem sido apontada pelo governo federal como principal fator de distorção da economia, especialmente devido à incerteza jurídica que prejudica os investimentos produtivos no país (AFONSO et al., 2014). O processo competitivo vem se agravando, sem nenhuma ação efetiva por parte da União ou dos governos subnacionais no intuito de coibi-lo, ignorando-se assim as deliberações do Confaz (VIOL, 1999; COSTA, 2004; DE MELLO, 2007; MARQUES, 2010; AFONSO et al., 2014; DE MELO, 2015; SOUZA; TEIXEIRA, 2016).

Desta forma, conforme salienta Nóbrega (2004), entende-se que o cerne da questão que envolve a concessão de benefícios fiscais é a lógica competitiva que se desencadeia entre os entes federados, sendo que o problema surge quando os outros Estados descobrem que essa “política” de desenvolvimento local pode ser um bom negócio, instala-se, então, a guerra fiscal. Na visão de Prado (1999, p. 20), “a

guerra fiscal é um processo de alteração na alocação de capacidade produtiva, emprego e receita fiscal entre as unidades federadas, onde o conjunto do país perde, mas nada impede que alguns, individualmente, ganhem”.

As pesquisas de Alves (2001), Nascimento et al. (2002), Lima, Arvate e Biderman (2004), Silva e Michon Júnior (2008), Cardozo (2010) evidenciam o insucesso das políticas de concessão de benefícios fiscais em relação a alavancagem das receitas tributárias, as transformações industriais, as alterações na dinâmica econômica local e a redução da desigualdade regional. Em sentido oposto, os estudos de Nascimento (2002), Oliveira (2011) e Silva (2014) apontam os efeitos benéficos dos incentivos fiscais para o crescimento industrial e para a melhoria dos indicadores socioeconômicos da Zona Franca de Manaus.

A partir desse ambiente competitivo, a tendência é que se amplie a disputa entre os entes federados provocando externalidades, sejam elas positivas ou negativas. Logo, Nascimento (2008) aponta que os argumentos positivos, sob a ótica do administrador público, seriam a geração de empregos e renda, assim como, o crescimento do Produto Interno Bruto – PIB local e da receita tributária futura. Em contrapartida, o ônus seria a desarmonia entre as unidades federativas e a perda de receita presente, a qual poderá não ser compensada no futuro.

O lado mais explícito do federalismo competitivo origina-se da renúncia de receita, fruto da concessão de incentivos fiscais sem amparo legal, em função disto, os entes federados afetados, corriqueiramente, realizam, unilateralmente, a glosa dos créditos tributários concedidos por outras unidades da federação, à revelia da celebração dos convênios. Dessa forma, a Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) é o instrumento legal responsável por dirimir esses conflitos federativos. No entanto, “os efeitos oriundos da colocação, em prática, de medidas que caracterizam

a guerra fiscal, acabam por se protrair no tempo, enquanto não suspensos por decisão liminar ou cancelados por decisão final” (CHAVES, 2009, p. 222).

Nesse sentido, a “guerra fiscal” desvenda-se como um fenômeno complexo e multifacetado que se manifesta a margem da legislação e, conseqüentemente, nem sempre é facilmente perceptível. Logo, a forma mais palpável e viável de estudar e compreender a competição horizontal resultante da renúncia ilegal desse imposto é por meio de um mecanismo formal e institucionalizado, como é o caso da Ação Direita de Inconstitucionalidade. Em função disso, a indagação que surge é a seguinte: como se configurou a “guerra fiscal” do ICMS na federação brasileira a partir da sua judicialização na Suprema Corte?

Portanto, em função do exposto o objetivo geral deste estudo consiste em analisar a “guerra fiscal” do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços a partir da propositura das Ações Diretas de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, pretende-se, especificamente:

- i. Identificar as concessões de incentivos fiscais realizadas pelos Estados à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz;
- ii. Analisar o conteúdo dos documentos que instruíram as Ações Diretas de Inconstitucionalidade relacionadas à “guerra fiscal” do ICMS;
- iii. Identificar os tipos de incentivos concedidos, tal como, os produtos e os setores econômicos beneficiados;

A pesquisa centra-se na análise do federalismo fiscal brasileiro devido a sua configuração *sui generis*, isto é, a sua vastidão territorial, desigualdade regional e diversidade cultural, econômica e social aliadas ao complexo aparato tributário nacional, especificamente em relação ao ICMS. Tal cenário culmina numa política

que persiste há mais de cinquenta anos no pacto federativo nacional, apesar da sua notória ilegalidade e da densa crítica da literatura acerca desse fenômeno. É válido ressaltar que a maioria dos países do mundo não são federações, tal como, possuem um imposto de valor agregado centrado no ente federal ao invés de delegar sua competência para os entes subnacionais.

O estudo de Silva e Michon Júnior (2008) visou avaliar as mudanças socioeconômicas e territoriais a partir das transformações produtivas do Paraná na década de 90 oriundas da concessão de incentivos unilaterais, concluindo que os investimentos no estado foram concentrados na indústria automobilística e na região metropolitana, não propiciando a redução da desigualdade regional. No trabalho de Souza (2012) foram verificados os tipos de benefícios concedidos pelos estados com base na Resolução 3.116/2001, do Estado de Minas Gerais, chegando à conclusão de que o crédito presumido era o benefício fiscal mais comumente utilizado.

A pesquisa de Dulci (2002) ilustra a generalização dos conflitos interestaduais em matéria fiscal, a partir de algumas frentes da “guerra fiscal”, como a indústria automotiva, o setor de informática e a agroindústria. Além disso, a autora destaca alguns episódios relacionados ao Estado de São Paulo – investimentos da Embraer, Simples paulista e aprovação da Lei da Informática – e ao Estado de Minas Gerais – transferência dos setores de leites/derivados e de carnes e couros para os Estados de São Paulo, Goiás e Mato Grosso do Sul.

A análise realizada por Maciel (2010) fez uma síntese histórica dos mais relevantes incentivos fiscais concedidos a partir de diversos tributos federais, assim como, apresentou um panorama geral dos incentivos fiscais por setores da economia e regiões do país com base no Demonstrativo de Gasto Tributário (DGT).

Logo, constatou-se que a guerra fiscal fora do setor automotivo tem se disseminado, operando com base em variadas e criativas formas de incentivo fiscal, a exemplo do crédito presumido.

Portanto, o presente estudo buscou construir um panorama, abrangente e detalhado, da judicialização da “guerra fiscal”, nunca antes realizado, perfazendo um recorte de aproximadamente trinta anos, mapeando o envolvimento de todos os entes estaduais, assim como, do variado leque de benefícios/incentivos concedidos, setores econômicos beneficiados e decisões judiciais proferidas. Enfim, foi realizado o esforço de trazer subsídios para ajudar a balizar a discussão a respeito da “guerra fiscal”, visto que, quanto mais essa dinâmica for conhecida mais fácil será para discuti-la e compreende-la em relação ao equilíbrio do pacto federativo.

2. FEDERALISMO FISCAL

A perspectiva do federalismo fiscal, segundo Mendes (2004, p. 423), denota-se pela “procura em estabelecer parâmetros de racionalidade e eficiência econômica que orientem os ajustes na organização das federações, à medida que o processo político permita tais alterações”. O embrião do federalismo fiscal, de acordo com Mendes (2004, p. 424), “tem seu marco inicial com a publicação de dois artigos de Samuelson (1954 e 1955), que introduziram o conceito de bem público na teoria econômica do bem-estar”.

Nesse sentido, a definição de bem público é pautada pelos atributos da indivisibilidade e não rivalidade, isto é, o consumo de um bem público por um indivíduo não excluiu o consumo desse mesmo bem público por outro. Logo, segundo Samuelson (1954) a provisão de bens públicos puros seria ineficiente devido o fato dos indivíduos não possuírem incentivo para demonstrarem suas

preferências, ou seja, mesmo sem revelar suas necessidades e mesmo sem arcar com o ônus do seu fornecimento nenhum indivíduo seria excluído do consumo desse tipo de bem.

A partir disso, a preferência por bens públicos passa a ser teorizada mediante a forma mais eficiente de provê-los, seja descentralizando competências ou centralizando-as. A evolução do federalismo fiscal é sistematizada por Vargas (2011) a partir das correntes hegemônicas desenvolvidas na segunda metade do século XX, evidenciando as principais contribuições do Federalismo Fiscal de Primeira Geração e do Federalismo Fiscal de Segunda Geração.

Nessa perspectiva, o Federalismo Fiscal de Primeira Geração desenvolve-se a partir das funções clássicas de governo discutidas por Musgrave e Musgrave (1980). Logo, a função alocativa deveria ser compartilhada entre as esferas subnacionais, ou seja, segundo Oates (1972), os governos locais conheceriam melhor as preferências de bens demandados pelos seus cidadãos. Ao passo que, o papel distributivo de renda e estabilizador da economia deveria centrar-se, preferencialmente, na esfera nacional, visto que, os ganhos de escala e os graus de uniformidade seriam mais eficientes quando centralizados.

Deste modo, conforme salienta Vargas (2011, p. 54), “haveria um *trade off* entre a eficiência de proverem-se bens públicos uniformes de forma centralizada *vis a vis* à eficiência de proverem-se os bens públicos localmente face os diferentes gostos e condições locais”, considerando-se a ausência de economia de escala e de externalidades interjurisdicionais. Por conseguinte, a visão predominante era de um federalismo cooperativo, isto é, Oates (1972) acreditava no equilíbrio entre uma administração pública centralizada e uma administração amplamente

descentralizada, conciliando, assim, as vantagens de ambas as configurações de Estado.

Por sua vez, o Federalismo Fiscal de Segunda Geração que se desenvolve a partir dos anos 80, é subsidiado, fundamentalmente, pela Teoria da Escolha Pública e pela Nova Economia Institucional. A Teoria da Escolha Pública tem como grande referência o modelo de federalismo fiscal proposto por Tibeout (1956), cuja descentralização era vista como eficiente, pois propiciaria aos indivíduos a escolha da localidade de sua residência, de acordo com a cesta de bens públicos ofertados por cada jurisdição. A concorrência entre os governos locais seria um fator estimulante ao desenvolvimento e a inovação, otimizando a utilidade entre a cesta básica de bens públicos e as preferências individuais, contrariando a tese de Samuelson.

A Teoria da Escolha Pública é norteada por uma “visão radical de autonomia fiscal, pautada na descentralização tanto de receitas quanto de despesas, no financiamento de forma predominante por meio de base fiscal própria e na minimização do uso de transferências” (VARGAS, 2011, p. 59). Tal perspectiva teórica contribuiu para o desenvolvimento do processo de descentralização, ocorrido nos anos 80 e 90, que teve como objetivo a reforma do aparelho do Estado, reduzindo seu papel intervencionista na economia (AFFONSO, 2003).

Já a Nova Economia Institucional emergiu-se com um posicionamento crítico a descentralização exacerbada pregada pela Teoria da Escolha Pública, e contou com a contribuição, principalmente, de autores como Remmy Prud’homme, Vito Tanzi e Teresa Terminassian, cujo raciocínio se descreve a seguir:

A descentralização complicaria o exercício da função estabilizadora exercida pelo governo central (...) para atuar de maneira relevante nessa esfera, esse governo deveria ter peso em termos de arrecadação tributária e de gastos, o que passaria a não ocorrer em sistemas com elevados níveis

de descentralização fiscal e financeira. Além desse certo resgate da visão keynesiana, destaca-se os riscos do uso indevido de recursos, da atuação dos *rent seekers* e mesmo da má administração, os quais passaram, então, a ser localizados de forma predominante no âmbito descentralizado (VARGAS, 2011, p. 62).

A conclusão resultante do cerne dessa discussão é que a descentralização só seria viável caso fosse construída no ombro de instituições sólidas capazes de mitigar os riscos macroeconômicos, principalmente derivados das esferas fiscais e financeiras. Desta maneira, de acordo com Oates (2005) a dicotomia do velho *trade off* entre descentralização e centralização da espaço para a contraposição entre *accountability* que os sistemas descentralizados promoveriam *versus* a maior coordenação que os sistemas centralizados gerariam.

Destaca-se a relevância da obra de Gordon (1983) para o federalismo fiscal, visto que, o autor descreve analiticamente as externalidades oriundas dos processos centralizadores e descentralizadores. Logo, Mendes (2004, p. 428) aponta que na perspectiva de Gordon “a diferença básica entres os dois processos é que, com a decisão descentralizada, cada comunidade não leva em conta os efeitos positivos e negativos de suas decisões fiscais sobre o bem-estar dos residentes de outras comunidades”.

Sendo assim, Mendes (2004, p. 429) aponta que um dos tipos de externalidades resultante dessa dinâmica é a guerra fiscal, ou seja, “as comunidades poderiam tentar manipular tributos, aquisição de insumos para bens públicos e oferta de bens públicos com vista a gerar aumento de renda local à custa de outras comunidades”. O resultado seria a concessão cada vez maior de incentivos fiscais, por meio da renúncia de receitas, exigindo que os contribuintes não beneficiários dessa dinâmica fossem excessivamente tributados para manter o financiamento do setor público.

Segundo Varsano (1997, p. 8), “o incentivo fiscal pode ser concebido como uma eliminação marginal de tributo, em virtude do surgimento de uma nova oportunidade de uso privado de recursos da sociedade, cujos benefícios sejam superiores aos do uso público a que se destinavam”. Sendo que

A concessão generalizada de incentivos fiscais via ICMS, e seu acoplamento à concessão de créditos subsidiados (...) constituíram a denominada "guerra fiscal", que se expandiu de maneira generalizada por todos os estados, principalmente a partir de 1988” (PIANCASTELLI; PEROBELLI, 1996, p. 26).

Para Varsano (2001), a “guerra fiscal” induz a participação generalizada dos membros da federação, visto que, os entes federativos não participantes correm sério risco de perder produção e, conseqüentemente, obter prejuízos econômicos e sociais em relação aos Estados que adotam essa política. Deste modo, Varsano (1997) aponta que os incentivos são diversos e generalizados, todavia, há a predominância dos de natureza fiscal e financeira. Por sua vez, Piancastelli e Perobelli (1996, p. 33) esclarecem que “a competição para atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de apenas incentivos fiscais e creditícios, estendendo-se a maiores comprometimentos com obras de infraestrutura básica e social”.

Em decorrência dessa dinâmica, Ferreira (2000, p. 1) aponta que a “competição tributária, em resumo, tende a produzir, geralmente, baixo nível de esforço tributário local ou uma estrutura tributária estadual com fortes elementos regressivos”. Ademais, Ferreira (2000, p. 2) complementa seu raciocínio:

Com o aumento das renúncias fiscais, os Estados de menor poder financeiro perdem capacidade de prover serviços e a infraestrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. As batalhas da guerra fiscal passam a ser vencidas somente pelos Estados mais desenvolvidos, que têm poder financeiro, sendo, por isso, capazes de suportar o ônus das renúncias e, ainda assim, assegurar razoável qualidade dos serviços públicos.

Nessa linha, Varsano (2001, p. 1) discorre que

Em médio prazo, pressionados pelo aumento do gasto e por arrecadações menores, os estados financeiramente mais fracos – que são os menos desenvolvidos – tornam-se incapazes de prover serviços públicos e infraestrutura com a qualidade exigida pelo investidor privado.

A partir disso, evidencia-se que a precária distribuição de competências tributárias e encargos, advindas de um federalismo fiscal mal desenhado, acarretam no comprometimento das funções alocativa e distributiva. Assim, Ferreira (2000, p. 1) sintetiza algumas consequências da “guerra fiscal”:

A generalização das estratégias de concessão de benefícios e de retaliação anulam ganhos iniciais eventuais, levando, dentre outros problemas: à piora das finanças estaduais e maior dependência efetiva de transferências federais; à distorções na oferta de bens; ao desenvolvimento de atividades *rent-seeking*; à distorções na tomada de decisão sobre a localização da empresa; à desvirtuação das vantagens comparativas locais e prioridade às empresas entrantes em detrimento das preestabelecidas.

Portanto, fica nítido que “os estados brasileiros optaram por uma política de investimentos e geração de empregos, em detrimento de uma política fiscal estável que propiciasse o saneamento de suas finanças” e o desenvolvimento da federação de maneira equânime e sustentável (PIANCASTELLI; PEROBELLI, 1996, p. 32). Deste modo, Varsano (1997, p. 16) aponta que “existe claramente erros de sinalização econômica, que criam divergências entre os objetivos nacionais e estaduais e entre a melhor estratégia de desenvolvimento do estado a curto e a longo prazo”.

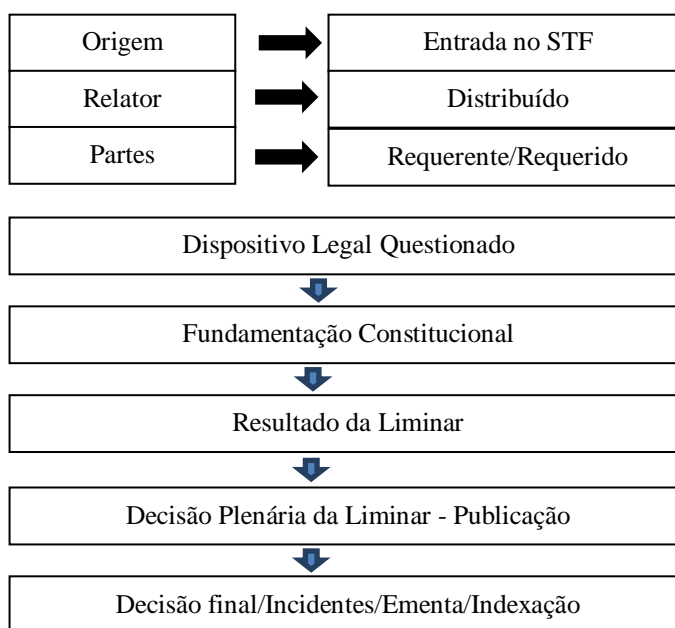
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Coleta de Dados

Para atender aos objetivos desta pesquisa, utilizou-se como instrumento metodológico de coleta de dados a pesquisa documental, a partir do levantamento de informações em fontes secundárias de dados, *homepage* do Supremo Tribunal Federal (STF), com o intuito de identificar as ações diretas de inconstitucionalidade – vide figura 1 – que foram impetradas, por meio do controle concentrado (abstrato) de

constitucionalidade, com o objetivo de impugnar atos normativos incompatíveis com o texto constitucional por conterem dispositivos relacionados à concessão de incentivos fiscais realizados à revelia da legislação e, conseqüentemente, propulsores da “guerra fiscal”.

Figura 1: Esquemática das Ações Diretas de Inconstitucionalidades - ADIs



Fonte: elaborado pelo autor.

O período da análise iniciou-se a partir do ano de 1989, considerando que o marco inicial das ações diretas de inconstitucionalidade sobre a temática da “guerra fiscal” do ICMS na Suprema Corte é datado em 21 de setembro de 1989 com a ADI 84. Logo, o recorte temporal adotado nesta pesquisa consistiu-se no período referente a 1989-2017, computando 29 anos de análise da judicialização da concessão unilateral de incentivos fiscais no Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, no sítio¹ do Supremo Tribunal Federal foi selecionada a “base de dados ADI”, utilizando-se os seguintes termos de busca: “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços” (184), “ICMS” (369) e “Guerra Fiscal” (59).

¹ Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial> Acesso em: 04 jul. 2018.

Em consequente, totalizaram-se 612 processos encontrados, mas vários deles apresentavam-se em duplicidade, logo, por meio da consolidação dos dados resultou-se em 410 diferentes ações.

Portanto, dessa totalidade, 52 processos não estavam diretamente relacionados ao tema de interesse, visto que apenas citavam precedentes de julgados de ICMS ou abordavam questões voltadas a outros ramos do Direito. Além disso, 13 processos, apesar de se enquadrarem no tema, não possuíam o ICMS como foco central de litígio. Logo, obteve-se 345 ações estritamente relacionadas ao ICMS como cerne das discussões.

3.2 Análise e Tratamento dos Dados

A análise dos dados coletados foi realizada com base na técnica de análise de conteúdo, a qual Gustin e Dias (2014) ressaltam a relevância para a compreensão de legislações e das suas conexões contextuais. A partir dessa técnica, os documentos e legislações foram objetos de análise com vista a atender os objetivos da pesquisa mediante três polos cronológicos descritos por Bardin (2011), a saber: i) pré-análise, ii) exploração do material; e iii) tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação.

Logo, a organização da análise de conteúdo, de acordo com esses polos cronológicos, foi efetuada a partir dos procedimentos expostos no quadro 1.

Quadro 1: Organização da Análise de Conteúdo

Polos Cronológicos	Procedimentos
Pré-Análise	Nessa etapa foram analisadas as ações diretas de inconstitucionalidade no intuito de identificar os processos que foram impetrados referentes à temática da “guerra fiscal” do ICMS. Em seguida, analisaram-se as normas constitucionais estaduais, leis, decretos autônomos, entre outros atos normativos, que foram objetos de impugnação pelas ações supracitadas e foram capazes de fornecer informações adicionais e detalhadas sobre os litígios envolvendo a concessão unilateral de incentivos fiscais. A ferramenta de “acompanhamento processual” disponibilizada na <i>homepage</i> da Suprema Corte auxiliou preponderantemente na coleta e análise das informações.

Exploração do Material	<p>A exploração do material foi realizada por meio da sistematização das informações referentes à concessão unilateral de incentivos fiscais do ICMS contidas nas ações diretas de inconstitucionalidade, com foco nas políticas protecionistas adotadas pelos Estados. Para consecução desta etapa, empregaram-se as seguintes categorias de análise:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Requerente • Requerido • Decisão da Medida Liminar • Decisão Final • Benefícios <u>fiscais</u> concedidos à revelia do CONFAZ. • Benefícios <u>financeiros</u> concedidos à revelia do CONFAZ. • Benefícios <u>creditícios</u> concedidos à revelia do CONFAZ. • Benefícios com <u>infraestrutura</u> concedidos à revelia do CONFAZ
Tratamento dos Resultados, Inferência e Interpretação	<p>O tratamento dos dados desenvolveu-se mediante análise categorial, sendo assim, de acordo com Bardin (2011, p. 148) “a categorização é um processo do tipo estruturalista e comporta duas etapas: i) o inventário: isolar os elementos; ii) a classificação: repartir os elementos e, portanto, procurar ou impor certa organização às mensagens”.</p>

Fonte: elaborado pelo autor com base em Pacheco (2015).

Sendo assim, as operações analíticas desenvolvidas para consecução dos objetivos dessa pesquisa foram norteadas a partir das nove categorias de análise descritas no polo de “exploração do material”, deste modo, no quadro 2 elas estão devidamente detalhadas.

Quadro 2: Categorias da Análise de Conteúdo

Categorias		Descrição
Requerente		São os legitimados que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade, estão previstos no art. 103 da CF de 88 e no art. 2º da Lei 9.868/1999.
Requerido		É o responsável pela edição de ato normativo federal ou estadual arguido inconstitucional por algum dos legitimados do art. 103 da CF de 88.
Decisão da Medida Liminar		Decisão da ação ou incidente processual destinado a preservar a utilidade da decisão final. Busca evitar a perda do objeto da decisão judicial (Glossário Jurídico, STF).
Decisão Final		São as decisões definitivas de mérito que efetivamente versam sobre o objeto do pedido, possuem efeito vinculante e eficácia <i>erga omnes</i> . (CRUZ, 2016)
Benefícios <u>Fiscais</u> concedidos à revelia do âmbito do Confaz	Agroindústria	Formas de desonerações não realizadas no orçamento, que reduzem a arrecadação potencial e podem ter caráter compensatório ou incentivador (DINIZ; AFONSO, 2014, p. 5).
	Comércio	
	Indústria	
	Serviços	
Benefícios <u>Financeiros</u> concedidos à revelia do âmbito do Confaz	Agroindústria	Os benefícios financeiros ou subsídios explícitos são desembolsos efetivos realizados por meio das equalizações de juros e preços, bem como assunção das dívidas, apresentados explicitamente no orçamento (DINIZ; AFONSO, 2014, p. 5).
	Comércio	
	Indústria	
	Serviços	
Benefícios <u>Creditícios</u> concedidos à revelia do âmbito do Confaz	Agroindústria	Os benefícios creditícios ou subsídios implícitos são os gastos decorrentes de programas oficiais de crédito, operacionalizados por meio de fundos ou programas, à taxa de juros inferior ao
	Comércio	

	Indústria	custo de captação (DINIZ; AFONSO, 2014, p. 5).
	Serviços	
Benefícios com <u>Infraestrutura</u>	Os benefícios com infraestrutura e fatores locacionais decorrem do maior comprometimento com obras de infraestrutura básica e social para viabilizar a atração de empresas (PIANCASTELLI; PEROBELLI, 1996).	

Fonte: elaborado pelo autor com base em Pacheco (2015).

Nas operações analíticas desenvolvidas para o tratamento dos dados referente às categorias dos “requerentes” e “requeridos” foi utilizado o *software* ucinet® no intuito de mapear as relações entre os envolvidos na “guerra fiscal” por meio de setas unidirecionais que representam os vínculos existentes entre os atores, sendo que as setas com o delineamento mais robusto demonstram que as interações entre os requeridos e requerentes são mais intensas.

Portanto, de acordo com Bardin (2011, p. 44; 48) “a intenção da análise de conteúdo é a *inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (...)* esta abordagem tem por finalidade efetuar deduções lógicas e justificadas, referentes à origem das mensagens tomadas em consideração”. Para isso, complementa a autora, o pesquisador possui a sua disposição, ou cria, todo um jogo de operações analíticas adaptadas à natureza das informações e aos objetivos da pesquisa.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Caracterização das Ações Diretas de Inconstitucionalidade

O controle concentrado (abstrato) de constitucionalidade visa examinar a constitucionalidade de um ato normativo em tese, ou seja, ao contrário do controle difuso de constitucionalidade, não busca averiguar um caso concreto, mas sim a constitucionalidade de um ato normativo em parâmetro aos dispositivos

constitucionais. No Brasil, compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal exercê-lo mediante o julgamento das ações previstas para tal controle.

A Suprema Corte Brasileira tem como função precípua a guarda da Constituição Federal e para exercer tal missão possui a Ação Direta de Inconstitucionalidade como principal instrumento do controle de constitucionalidade. Nesse sentido, a ADI foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro com a Emenda Constitucional nº 16/1965, todavia, naquela época possuía apenas um único legitimado para impetra-la e, conseqüentemente, acionar o judiciário: o Procurador-Geral da República.

A Constituição Federal de 1988 representou um relevante avanço para o exercício do controle concentrado de constitucionalidade, visto que, além de prever outros instrumentos competentes para acionar o STF, ampliou o rol de legitimados com alçada para provocar o judiciário por meio da ADI. Sendo assim, o art. 103 da CF de 88 previu um total de nove legitimados, segregando-os entre legitimados universais e legitimados especiais, conforme evidenciado no quadro abaixo.

Quadro 3: Legitimados na Propositura de Ações Diretas de Inconstitucionalidade

Legitimados Universais	Legitimados Especiais
1. Presidente da República	7. Governador de Estado ou do Distrito Federal
2. Procurador-Geral da República	8. Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal
3. Mesa do Senado Federal	9. Confederação Sindical ou Entidade de Classe de âmbito nacional.
4. Mesa da Câmara dos Deputados	
5. Partido Político com representação no Congresso Nacional	
6. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil	

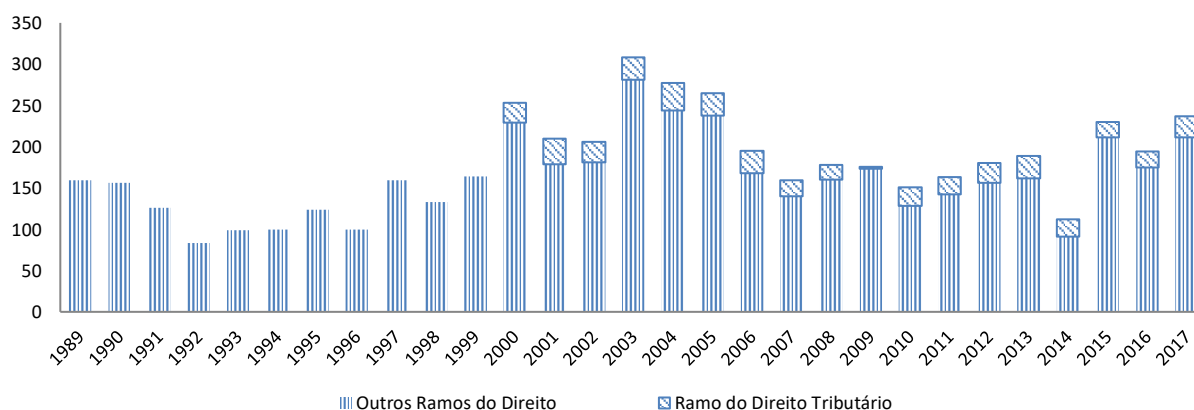
Fonte: elaborado pelo autor com base na Constituição Federal de 1988.

Os legitimados universais não precisam demonstrar pertinência temática, ao passo que os legitimados especiais necessitam da demonstração de pertinência temática. A ementa da ADI 1157/1994 explicita que:

O requisito da pertinência temática – que se traduz na relação de congruência que necessariamente deve existir entre os objetivos estatutários ou as finalidades institucionais da entidade autora e o conteúdo material da norma questionada em sede de controle abstrato – foi erigido à condição de pressuposto qualificador da própria legitimidade ativa “*ad causam*”.

A partir desta breve contextualização, adentrar-se-á ao retrospecto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade impetradas no Supremo Tribunal Federal no período de 1989 a 2017, a partir da análise dos dados disponibilizados no sítio da Suprema Corte. Logo, observou-se que no período de 1989 a 2017 foram ajuizadas 5.086 ADIs, as quais tratam dos mais diversos temas. No que diz respeito especificamente ao período compreendido entre 2000 a 2017, em função da disponibilidade dos dados segmentados por ramo do Direito, evidencia-se o ajuizamento de 3.683 ADIs, dentre elas 414 estritamente relacionadas ao ramo do Direito Tributário, o que representa aproximadamente 11,25% do total desse período, vide figura 2.

Figura 2: Total de ADIs Autuadas de 1989 a 2017.



Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados do Supremo Tribunal Federal.

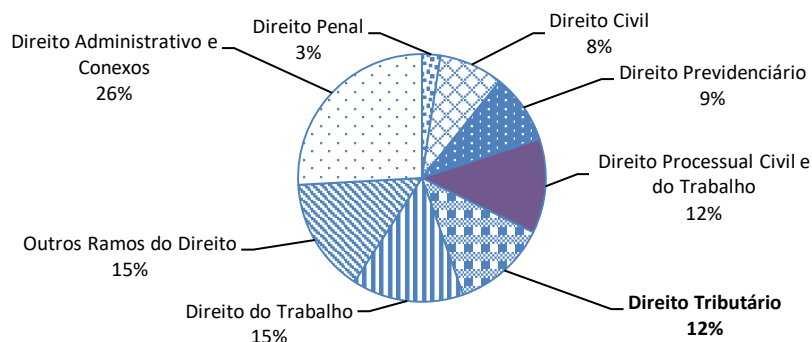
Ao avaliar o comportamento dos dados, observa-se que no início de 1990 houve um decréscimo no número de ações autuadas, que culminou em 83 ações no ano de 1992, representando o valor mínimo da série. Nos anos seguintes destaca-se a tendência de ascensão da curva de demanda das ações, com pequenas

oscilações, até o ano 2005 e, posteriormente, um movimento de estabilização com poucas variações, com exceção aos últimos quatro anos. Sendo assim, os menores números de ações ajuizadas aconteceram nos anos de 2007 (159), 2010 (151) e 2014 (112); em contrapartida, os anos 2003 (308), 2004 (277), 2005 (265), 2015 (230) e 2017 (237) apresentaram os maiores números de ações impetradas.

Vale ressaltar que nos períodos eleitorais referentes aos anos de 1994, 1998, 2002, 2006, 2010 e 2014 houve um decréscimo das ações em relação aos anos imediatamente anteriores. Quando o foco é somente as ações direitas de inconstitucionalidades referentes à política fiscal, evidenciam-se os menores números de ações autuadas nos anos de 2007 (19), 2008 (18), 2009 (3), 2015 (19) e 2016 (19). Em contrapartida, os anos de 2001 (31) e 2004 (33) apresentaram os maiores números de ações demandadas judicialmente. Logo, percebe-se a complexidade do sistema tributário brasileiro e as oscilações nas judicializações, com ênfase nos períodos marcados por crise econômica, fiscal, política e institucional no país.

Portanto, é possível observar que as ADIs em matéria tributária seguem a mesma tendência, comparativamente, de todos os processos autuados no âmbito do Supremo Tribunal Federal por ramo do Direito, de 2000 a 2017, independentemente do instrumento processual adotado, conforme ilustrado na figura 3.

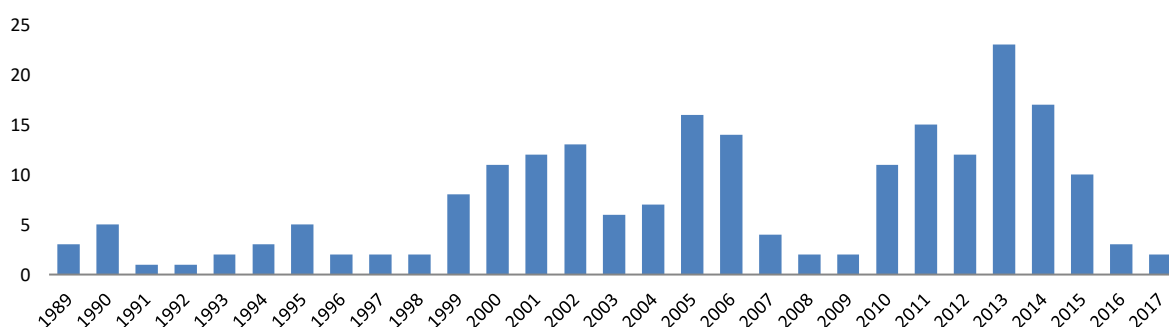
Figura 3: Processos Autuados no STF por Ramo do Direito de 2000 a 2017



Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados do Supremo Tribunal Federal.

Direcionando o foco da análise especificamente para os objetivos desta pesquisa, observou-se que no período de 1989 a 2017 foram autuadas 214 ações diretas de inconstitucionalidade vinculadas à concessão unilateral de incentivos fiscais do ICMS, vide figura 4. O que representa 4,20% do total de ADIs impetradas durante o período supracitado e, aproximadamente, 62% das ADIs que abordavam litígios envolvendo o ICMS. Por sua vez, considerado somente as ações ajuizadas de 2000 a 2017, computa-se o montante de 180 ADIs relacionadas a “guerra fiscal”, o que representa 43,5% das ADIs pertinentes à esfera tributária.

Figura 4: ADIs vinculadas a “Guerra Fiscal” do ICMS de 1989 a 2017



Fonte: elaborado pelo autor.

O cenário evidenciado acima define os contornos e a dimensão que a concessão de incentivos fiscais do ICMS realizados à margem do Confaz tomou no federalismo brasileiro, nos últimos 30 anos. A renúncia fiscal desse imposto é

defendida como uma medida de fomento ao desenvolvimento socioeconômico e redução das disparidades regionais.

No entanto, a renúncia de receitas é a grande responsável pelo desencadeamento da “guerra fiscal” entre os entes estaduais e, conseqüentemente, é tema recorrente na pauta dos julgados do Supremo Tribunal Federal, sobretudo, a partir do ano de 1995 e início dos anos 2000, em que houve alterações contundentes na dinâmica do federalismo brasileiro, bem como, na regulamentação do ICMS através da promulgação da Lei Complementar nº 87/1996 – Le Kandir.

O argumento corriqueiramente difundido em defesa da “guerra fiscal” – desenvolvimento socioeconômico e redução das disparidades – colide com os pressupostos defendidos por Oates (1972), visto que, o papel estabilizador da economia e distributivo de renda é, segundo o autor, mais eficiente quando fica a cargo de um ente central, haja vista o ganho de escala e a maior uniformização das ações.

Sendo assim, a dinâmica resultante da descentralização da competência tributária desse imposto, de caráter nacional e de base tributável móvel, propiciou ao pacto federativo brasileiro um exemplo altamente didático do que Gordon (1983) previa como externalidade da descentralização, isto é, uma visão estritamente voltada para os efeitos das decisões administrativas, políticas e fiscais sobre o seu território em detrimento das possíveis conseqüências para as outras unidades da federação, principalmente as unidades vizinhas.

Em face desse desenho federalista, denota-se o ápice da judicialização dessas questões nos anos de 2005, 2011, 2013 e 2014, com respectivamente 16, 15, 23 e 17 ADIs autuadas na Suprema Corte. Na contramão, observa-se nos anos de 2003 e 2004 (início do Governo Lula); 2007, 2008 e 2009 (crise do *subprime*); e

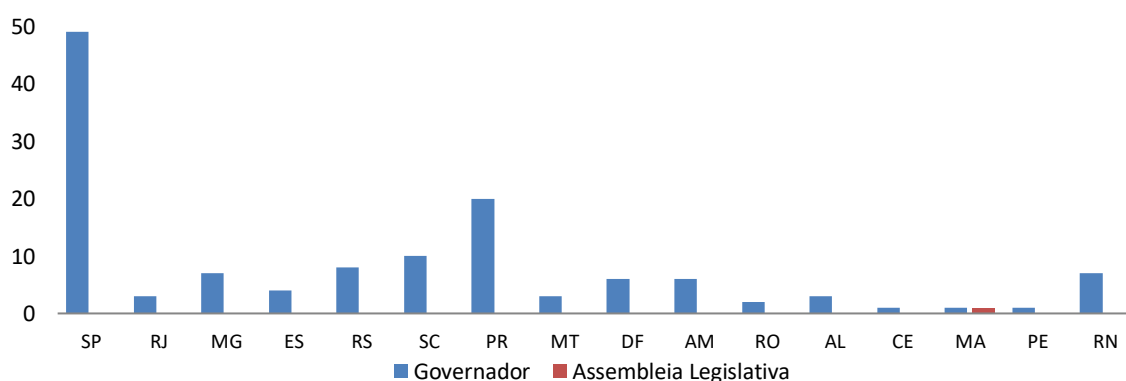
2015, 2016 e 2017 (crise econômica, fiscal e política no Brasil) obtiveram-se consideráveis declínios em relação aos anos anteriores, alcançando os menores patamares. Portanto, por ser um imposto volátil ao nível de atividade econômica, assim como, responsável por considerável vulto da arrecadação estadual é plenamente compreensível o declínio das ações nesses períodos.

4.1.1 Requerentes

O polo ativo, ou seja, os autores das ações envolvendo as ADIs são necessariamente um dos legitimados previstos no art. 103 da CF de 88, conforme demonstrado no quadro 3. Deste modo, a seguir serão apresentados os dados segmentados mediante cada uma das categorias competentes para propor as ações, obedecendo a seguinte ordem: i) Governadores e Assembleias Legislativas, ii) Partidos Políticos, iii) Confederações Sindicais ou Entidades de Classe, e por último, iv) Procurador-Geral da República e Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

No levantamento das ações ajuizadas pelos Governadores e pelas Assembleias Legislativas dos Estados, computou-se um total de 132 ações, cuja maior parte se concentrou no período compreendido entre 1999 e 2006, estando distribuídas entre as unidades federativas de acordo com a figura 5.

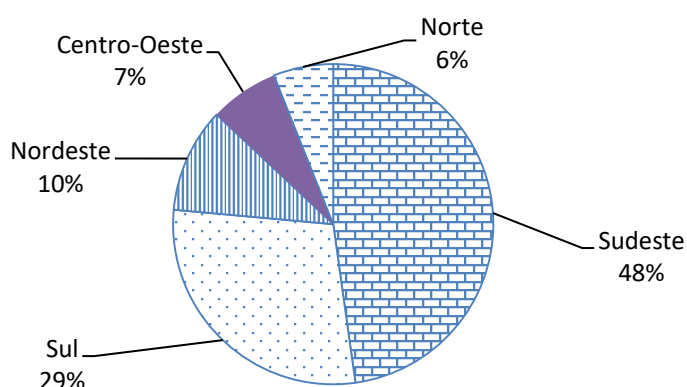
Figura 5: Governadores e Assembleias Legislativas Requerentes



Fonte: elaborado pelo autor.

A partir dessas informações, observa-se a predominância do Governo de São Paulo (49) e dos Governos do Paraná (20), Santa Catarina (10), Rio Grande do Sul (8), Minas Gerais (7) e Rio Grande do Norte (7). É digno de ênfase o destaque tomado pelo governo paulista como autor das ações, tendo ingressado com mais do que o dobro das ADIs em relação ao governo paranaense, que figura na segunda posição. Nota-se, também, que as Assembleias Legislativas são praticamente ausentes como autoras dessas ações, a exceção se dá para a Assembleia Legislativa do Maranhão que ajuizou uma única ação no ano de 2015.

Figura 6: Participação Percentual das Regiões Geográficas como Requerentes



Fonte: elaborado pelo autor.

Com base na figura 6, fica notório o domínio das regiões Sul e Sudeste como demandantes dessas ações, corroborando com o argumento referente as vantagens dos Estados mais ricos na “guerra fiscal”. Além de possuírem maior capacidade financeira e tributária para concessão de incentivos, também contam com maior capacidade profissional e técnica para detectar e judicializar as concessões inconstitucionais, assim como, conforme disserta Ferreira (2000), conseguem assegurar razoável qualidade dos serviços públicos.

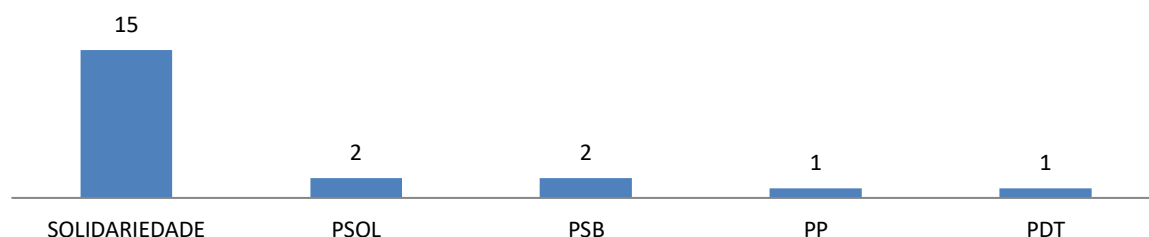
Vale ressaltar que todos os Estados da região Sul e Sudeste atuaram no polo ativo dessas ações, ao passo que, no Centro-Oeste os Estados de Goiás e

Mato Grosso do Sul não ajuizaram nenhuma ação; no Nordeste quatro (Bahia, Paraíba, Piauí e Sergipe) dos nove Estados não atuaram no polo ativo nenhuma vez; e no Norte cinco (Acre, Amapá, Pará, Roraima e Tocantins) dos sete Estados não foram demandantes. A partir disso, computa-se um total de 16 das 27 unidades federativas como demandantes, o que equivale a um percentual de 59%.

O desenho do pacto federativo brasileiro construído pela CF de 88 norteou-se por meio de uma visão predominante de federalismo cooperativo que era defendido pela vertente do Federalismo Fiscal de Primeira Geração. No entanto, o desequilíbrio da definição de competências e a assunção de encargos entre as esferas de governo, assim como, a precipitada descentralização de um tributo com as características do ICMS acarretou numa competitividade que não foi capaz de ser equacionada com a normatização constitucional e infraconstitucional.

Por sua vez, quando o foco da análise se desloca para os “partidos políticos”, vislumbra-se 21 ações diretas de inconstitucionalidade autuadas no Supremo Tribunal Federal, distribuídas conforme ilustrado a figura 7.

Figura 7: Partidos Políticos Requerentes



Fonte: elaborado pelo autor.

Nota-se, portanto, que o partido “Solidariedade” se destaca, isoladamente, na proposição das lides com 15 das 21 ações, ou seja, 71% das ações impetradas por partidos políticos, demandando quatro ações em 2014, dez em 2015 e uma em 2016. Por sua vez, o PSOL ajuizou uma ação em 2012 e a outra em 2016. O PSB

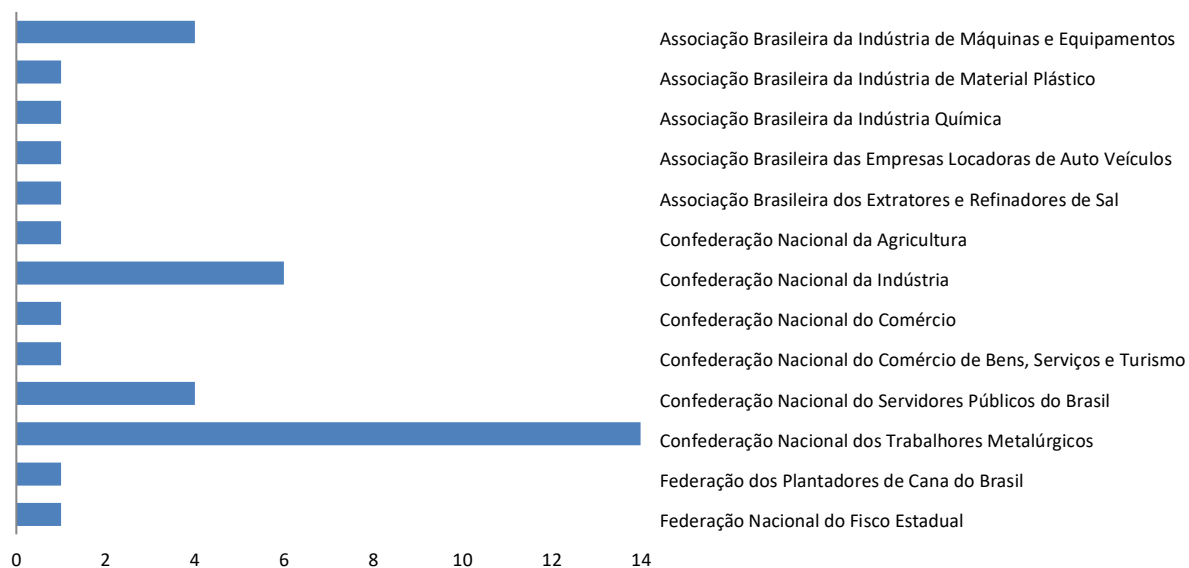
impetrou ambas em 2002, já o PDT ingressou com uma ação em 2005 e o PP ajuizou uma em 2009.

Sendo assim, considerando que atualmente 27 partidos políticos contam com representação no Congresso Nacional, denota-se a inexpressiva participação deles nesse tipo de conflito federativo e judicial. Em função disso, percebe-se que a arena política institucionalizada em nível federal praticamente absteve-se de se envolver nessa questão delicada para o federalismo fiscal no Brasil.

Quando a análise adentra-se na participação das “confederações sindicais ou entidades de classe” computa-se o somatório de 37 ações distribuídas entre 13 organizações atuantes no polo ativo desses litígios, vide figura 8. A Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos (CNTM) desponta com 14 ações ajuizadas, seguida pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) com seis ADIs, logo após vem a Confederação Nacional dos Servidores Públicos do Brasil (CNSPB) e a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIME), ambas com quatro processos autuados e, finalmente, todas as outras organizações demandaram apenas uma ADI cada.

A maioria absoluta dos processos concentrou-se durante os anos de 2010 a 2013, não obstante, no tópico referente às “decisões proferidas” serão elucidadas outras informações que demonstram que a propositura das ADIs pelas “confederações sindicais ou entidades de classe” nem sempre são aceitas, visto que, tais entidades são consideradas “legitimados especiais” para propositura de ações diretas de inconstitucionalidade, logo, precisam demonstrar certos requisitos para que suas ações sejam analisadas, no mérito, pelo Supremo Tribunal Federal.

Figura 8: Confederações Sindicais e Entidades de Classe Requerentes

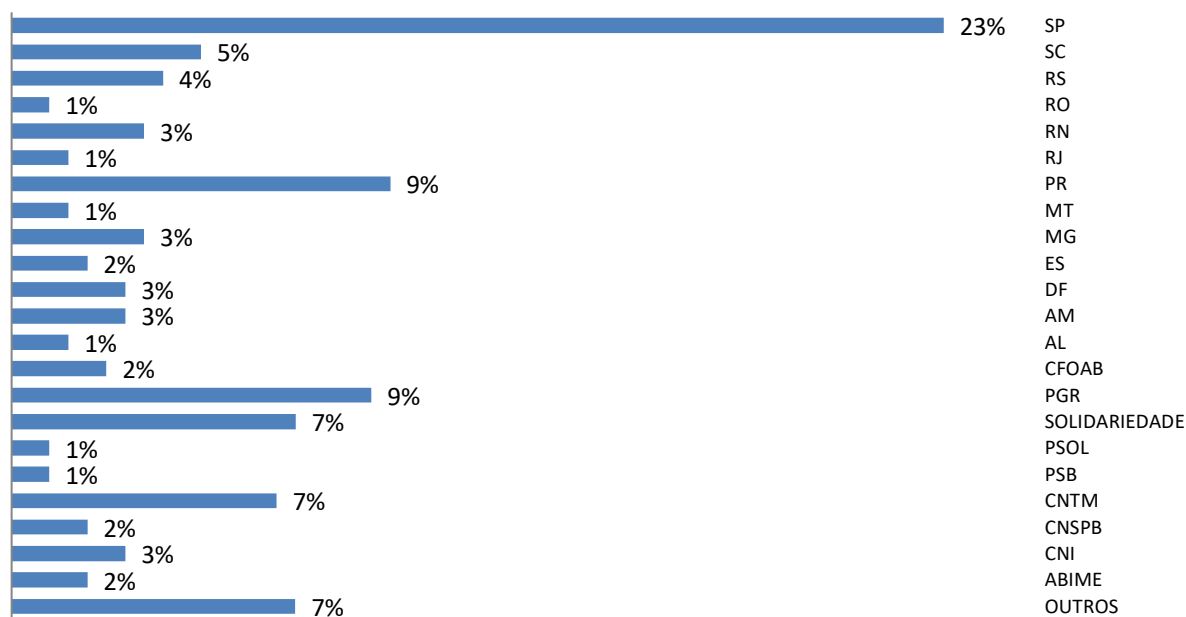


Fonte: elaborado pelo autor.

Finalmente, o Procurador-Geral da República e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), legitimados universais, foram responsáveis por impetrar vinte e quatro ADIs. A Procuradoria-Geral da República ingressou com 19 ações, quatro na década de 90, oito na primeira década e sete na segunda década do século XXI. Já o Conselho Federal da OAB participou de cinco ADIs, sendo quatro autuadas em 2011 e uma em 2012.

A partir dessa visão global da judicialização da “guerra fiscal” pelo viés do requerente, é preciso ressaltar o protagonismo do Governo de São Paulo, responsável por quase um quarto das ações, logo, vislumbra-se a postura ativa do governo paulista na defesa da maior economia do país. Em segundo plano, destaca-se o Governo do Paraná e a Procuradoria-Geral da República, que tem como missão institucional a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais.

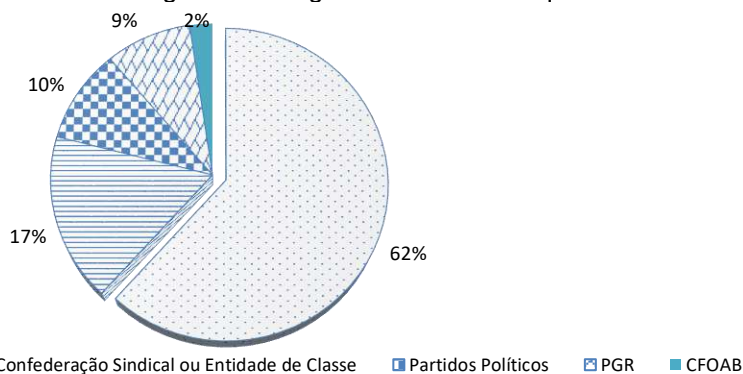
Figura 9: Participação Percentual Geral dos Requerentes



Fonte: elaborado pelo autor.

Além disso, observa-se a atuação do partido “Solidariedade” e da Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgico, ambas com 7% de representatividade. Por fim, também vale destacar o papel dos Governos do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina apresentando, respectivamente, 4% e 5% de representatividade, conferindo centralidade a região Sul, os três entes estaduais que a compõe apresentarem considerável número de ações ajuizadas na figura de demandantes, computando-se conjuntamente 18% do total de ações ajuizadas.

Figura 10: Participação Percentual das Categorias de Legitimados como Requerentes



Fonte: elaborado pelo autor.

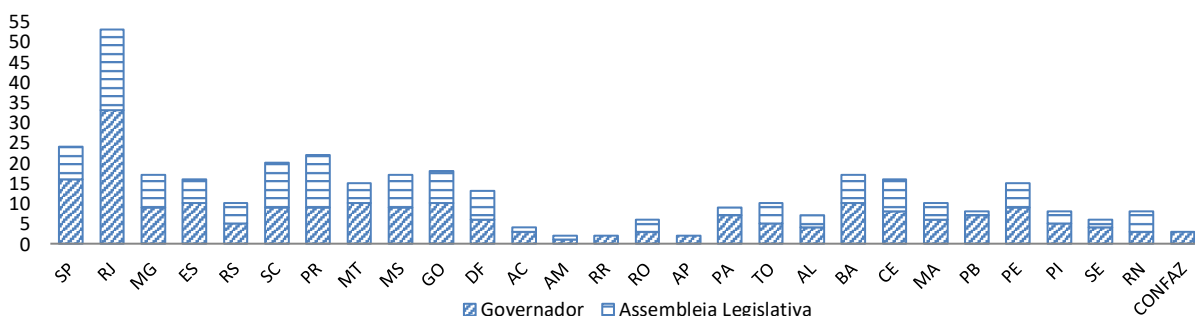
Por fim, fica clara a posição de destaque das unidades da federação (132) na atuação como figura ativa dos litígios envolvendo a “guerra fiscal”, principalmente por meio dos Poderes Executivos. O que é lógico, visto que são os grandes responsáveis por essa disputa e os mais interessados no seu desfecho. As confederações sindicais e entidades de classe, em prol da defesa do interesse de seus associados e do seu setor de atuação, aparecem em seguida com 37 ações. Logo após, vem os partidos políticos com 21 ações, a Procuradoria-Geral da República com 19 ADIs e o Conselho Federal da OAB com cinco ações diretas.

4.1.2 Requeridos

Do outro lado da controvérsia jurídica, encontra-se o polo passivo das lides, ou seja, os requeridos nas ações, os quais tiveram seus atos normativos figurando como objeto de impugnação no intuito de arguir sua inconstitucionalidade (procedência da ação) ou sua compatibilidade com a CF de 88 (improcedente a ação). Deste modo, são os poderes executivo e legislativo, principalmente, que se encontram na situação de requeridos, visto que, são os principais responsáveis pela edição de atos normativos.

Vale ressaltar que numa mesma ação pode figurar no polo passivo mais de um demandado (litisconsórcio passivo). Logo, das 214 ADIs analisadas obtiveram-se 358 requeridos, distribuídos em consonância com a figura 11.

Figura 11: Confaz, Assembleias Legislativas e Governadores Requeridos



Fonte: elaborado pelo autor.

A análise focada nos Governadores dos Estados evidencia-se que o Rio de Janeiro, São Paulo, Mato Grosso e Bahia lideram o *ranking* de requeridos, sendo que o primeiro se destaca com 33 ações demandadas, mais que o dobro em relação ao governo paulista. Por sua vez, os Governos do Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso e Bahia tiveram 10 processos autuados contra eles. Já os Governos de Minas Gerais, Santa Catarina, Paraná, Mato Grosso do Sul e Pernambuco participaram de nove ações como demandados.

Em sentido oposto, o Governo do Amazonas foi demandado apenas uma vez, seguido pelos Governos de Roraima e do Amapá com duas ações, logo após vem o Acre, Rondônia e o Rio Grande do Norte com três ADIs. É oportuno salientar que todos os Poderes Executivos dos Estados e do Distrito Federal foram acionados nas ADIs da “guerra fiscal” em pelo menos uma ocasião.

Quando avaliado separadamente o poder legislativo, verifica-se que o Rio de Janeiro foi acionado em 20 ações, seguido pelo Paraná com 13 ações e Santa Catarina com 11 processos, logo após com oito ADIs figuram São Paulo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Goiás e Ceará. Em sentido oposto, as assembleias legislativas do Amapá e de Roraima não obtiveram nenhuma ação ajuizada contra elas, por sua vez, os poderes legislativos do Acre, do Amazonas e da Paraíba tiveram apenas uma ação contra eles, já o Pará e Sergipe tiveram duas ações.

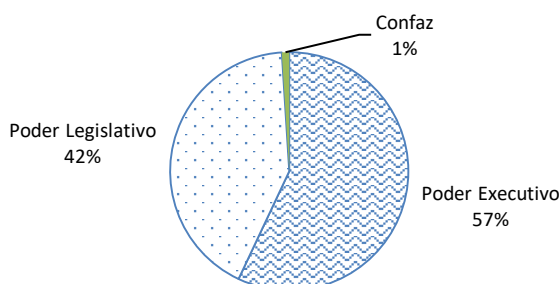
Em função da descentralização e da adoção generalizada da estratégia de concessão de benefícios fiscais, Ferreira (2000) e Vargas (2011) ressaltam uma série de consequências negativas, tais como: atuação dos *rent seekers*, distorção na tomada de decisão sobre a localização das empresas, risco do uso indevido de recursos públicos, má administração, degradação das finanças públicas e dependência das transferências intergovernamentais.

Sendo assim, a “guerra fiscal” potencializa os efeitos distorcivos na alocação de recursos na economia e agrava a falta de equidade na tributação ao praticar renúncias fiscais em favor de grandes empresas sem a devida comprovação da eficácia dos resultados pretendidos para a sociedade, violando flagrantemente os postulados da neutralidade e da equidade na abordagem da tributação ótima.

A situação econômica e fiscal vivenciada por grande parte dos Estados brasileiros corrobora com a tese da má gestão dos recursos públicos, essa análise é ratificada, principalmente, quando evidenciada a situação dos Estados do Rio de Janeiro, de Minas Gerais e de Santa Catarina, haja vista o elevado número de ações impetradas contra eles em virtude da concessão unilateral de benefícios fiscais do ICMS, o tributo com maior capacidade arrecadatória do país.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que é composto por membros de todos os entes estaduais, figurou no polo passivo de três lides relacionadas à “guerra fiscal”, os Estados do Amazonas e de Minas Gerais, assim como, a Confederação Nacional do Comércio impetram ações contra determinados convênios celebrados no âmbito desse conselho por entenderem que violam dispositivos constitucionais e fomentam a “guerra fiscal”. Portanto, com os dados supracitados segregados entre o Confaz, os Poderes Executivos e os Poderes Legislativos têm-se a configuração apresentada na figura 12.

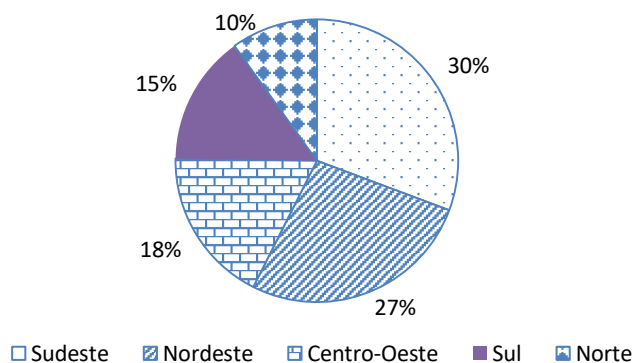
Figura 12: Participação Percentual do CONFAZ e dos Poderes Executivo e Legislativo como Requeridos



Fonte: elaborado pelo autor.

Nota-se que 57% das ADIs solicitam a impugnação de atos normativos do Poder Executivo, enquanto 42% dirigem-se aos atos do Legislativo. Todavia, é importante ressaltar que muitas vezes em um mesmo processo tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo da mesma unidade federativa são acionados para figurarem conjuntamente no polo passivo da controvérsia judicial. Por sua vez, quando os dados são sedimentados mediante uma perspectiva regional apresenta-se a distribuição constante na figura 13.

Figura 13: Participação Percentual das Regiões Geográficas como Requeridos



Fonte: elaborado pelo autor.

A configuração ratifica e ressalta o entendimento a respeito da atuação da região Sudeste na “guerra fiscal”, visto que, tanto na figura de requerente quanto na posição de requerida tal região aparece com o maior percentual de participação nos processos de declaração de inconstitucionalidade referentes à concessão unilateral de incentivos fiscais. Nesse sentido, destaca-se o protagonismo de São Paulo como maior proponente de ações e do Rio de Janeiro como o maior alvo das ações.

Em seguida, vem a região Nordeste com 27% com destaque para a Bahia, o Ceará e Pernambuco. Logo após, aparece o Centro-Oeste, demonstrando certo equilíbrio entre os três Estados da região e o Distrito Federal. Com 15%, surge a região Sul mantendo o Estado do Paraná como ator central na análise dessa temática, tal como observado pelo viés dos requerentes. E, finalmente, o Norte

figura com 10%, destacando-se que tanto como requerente quanto como requerido tal região apresenta o menor envolvimento nesse imbróglio federativo.

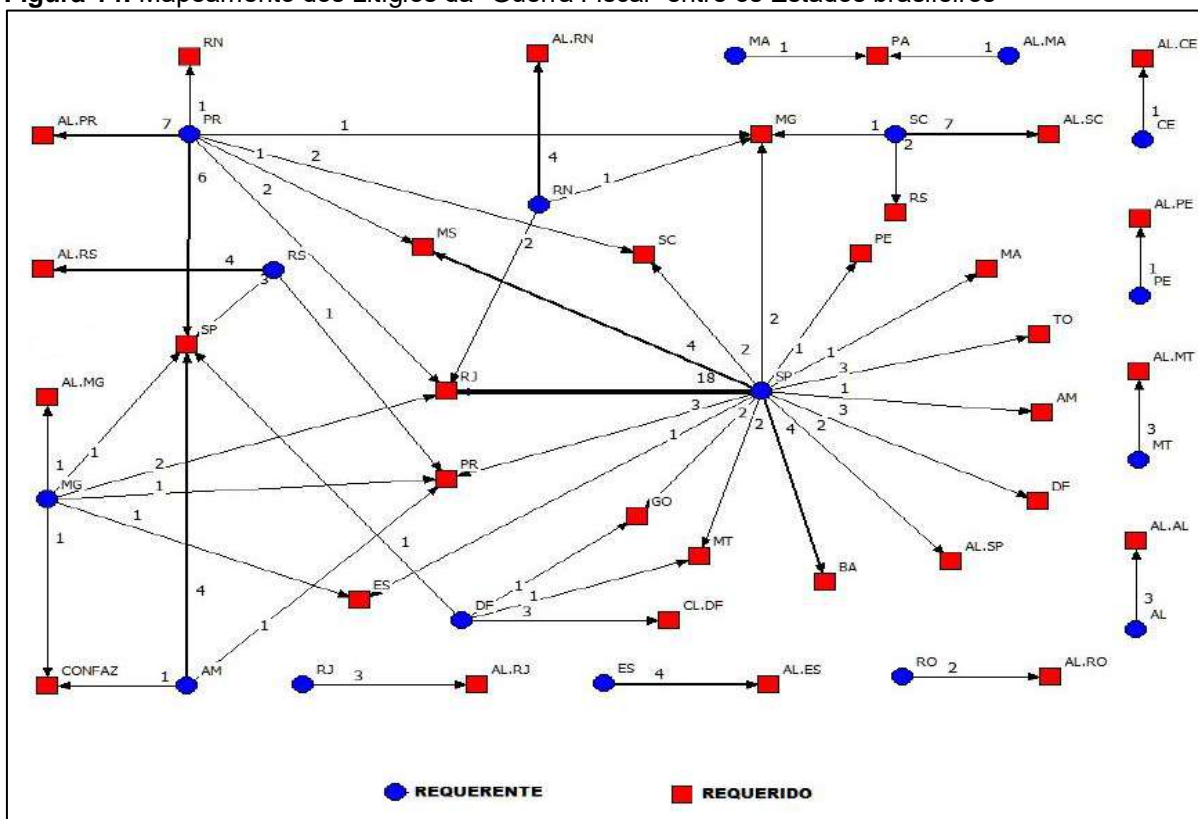
Portanto, a difusão da “guerra fiscal” na federação brasileira evidencia o que Varsano (1997) descreve como um “erro de sinalização econômica”, ou seja, a divergência entre os objetivos nacionais e estaduais, assim como, entre as estratégias de curto e longo prazo para o desenvolvimento socioeconômico. Sendo assim, o argumento defendido por Tibeout (1956) em relação aos benefícios da concorrência, oriunda da descentralização, não parecem surtir grandes efeitos no caso brasileiro: o desenvolvimento, a inovação e a qualidade dos serviços públicos parecem estar à mercê do esperado pela sociedade.

4.1.3 Mapeamento dos Litígios

A relação processual é triangular, ou seja, é composta pelas partes e pelo juiz, deste modo, após o conhecimento das partes envolvidas na judicialização da “guerra fiscal”, tanto os autores do processo (demandantes) quanto os réus das ações (demandados), torna-se relevante compreender as interações formadas durante esses quase trinta anos de concessão irregular de incentivos fiscais e a consequente competição fiscal intergovernamental. A figura 1 ilustra as interações formadas nas hipóteses em que os propositores das ADIs foram os Governadores e as Assembleias Legislativas dos Estados.

Sendo assim, denota-se pelos vínculos existentes entre os atores que as setas – fluxo unidirecional – com o delineamento mais robusto representam as interações mais intensas, conforme se vê na figura 14.

Figura 14: Mapeamento dos Litígios da “Guerra Fiscal” entre os Estados brasileiros



Fonte: elaborado pelo autor.

A partir desse esquema ressaltam-se as 18 ações propostas por São Paulo contra o Rio de Janeiro e a centralidade do governo paulista na rede. Tal como, se sobressaem as seis ações ajuizadas pelo Paraná contra São Paulo, as quatro ADIs impetradas pelo Amazonas também contra São Paulo e as quatro demandas por São Paulo contra o Mato Grosso do Sul. Em relação às ações propostas por São Paulo em detrimento do Rio de Janeiro, nota-se que 13 das 18 ações foram ajuizadas no ano de 2013, sendo que a maioria absoluta aguarda o julgamento.

É didático transcrever o parecer da Procuradoria-Geral da República formulado nos autos da ADI 4929 (SP *versus* RJ), destacando que a “guerra fiscal” é a dinâmica na qual as

Unidades da federação disputam investimentos e concedem vantagens a empresas, na ânsia de captar empreendimentos, por vezes de maneira ruinosa e antijurídica (...) a conduta, em última análise, arrisca a desestruturação do próprio pacto federativo, mediante exorbitante

favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo aos demais componentes da Federação.

A maioria das ações ajuizadas por São Paulo visam impugnar dispositivos das legislações fluminenses que instituem programas de fomento à economia regional, tal como o “Programa de Atração de Investimentos Estruturantes – RIOINVEST” e a “Política de Recuperação Industrial Regionalizada”. O leque de incentivos direcionados ao setor automobilístico no Rio de Janeiro é outro ponto que chama atenção, mediante medidas, como: o tratamento tributário especial para ônibus e carrocerias (ADI 4931); o programa de incentivo à modernização, renovação e sustentabilidade da frota de caminhões (ADI 4993); o tratamento tributário especial concedido a Nissan do Brasil Automóveis Ltda. (ADI 4994) e a Peugeot-Citroën do Brasil Automóveis Ltda. (ADI 5000).

Nas ações impetradas pelo Paraná contra São Paulo, sobressai-se a impugnação de leis que concediam incentivos direcionados a produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, assim como, a produtos como o leite, o arroz, o pão francês, as carnes, entre tantos outros. Nos litígios entre o Amazonas e São Paulo evidencia-se que o foco também é os produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, em função disso, alega o Estado do Amazonas que as ações devem ser consideradas procedentes para que os incentivos fiscais regionais, assegurados à Zona Franca de Manaus, pelo Constituinte originário de 1988 e o derivado de 2003, não sejam subliminarmente extintos.

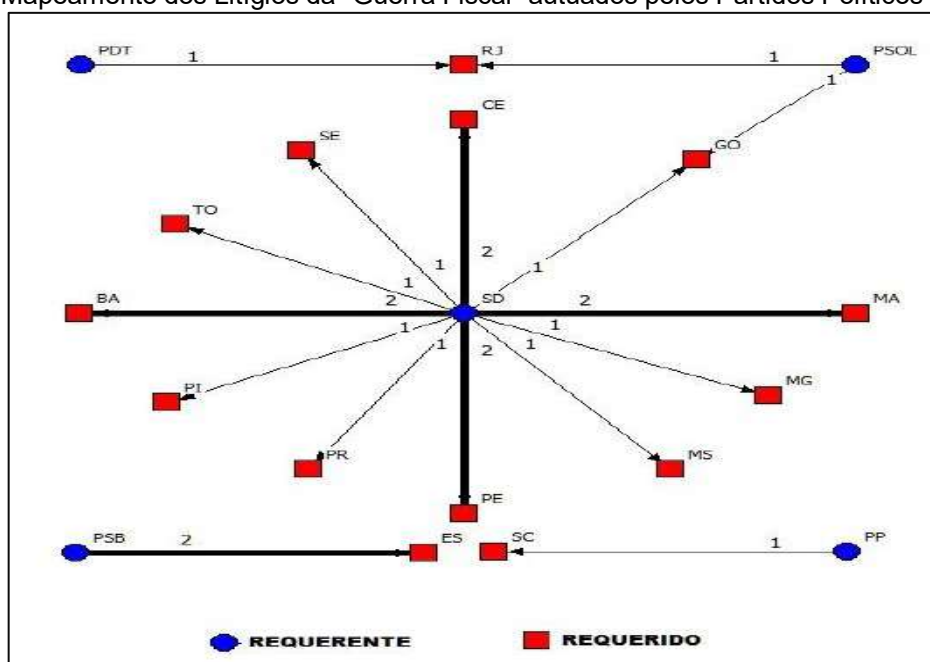
É digno de passagem que o desenvolvimento socioeconômico e a redução das disparidades regionais são utilizados como argumento pela maioria das unidades federativas para justificar a concessão irregular de incentivos fiscais. Como fica notório no trecho extraído da ADI 5094:

O Governador do Rio de Janeiro assevera que não pretende fazer “guerra fiscal” com os demais entes da federação, mas apenas estimular, dentro de seu território, a melhoria das condições de vida de sua população residente nos municípios mais pobres (...) alegando, por fim, que o princípio da uniformidade geográfica dos tributos, insculpido no art. 151, I, da CF 88 não é absoluto, porquanto admite concessão de incentivos fiscais destinados a promover equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões brasileiras.

Não obstante, as extremidades, principalmente, do mapa da figura 1 indicam mais um ponto relevante, pois além das controvérsias intergovernamentais a concessão de incentivos fiscais de forma antijurídica também é responsável por gerar conflitos entre os Poderes Executivo e Legislativo das unidades federativas, resultando em uma forma de controle oriunda do sistema de freios e contrapesos intrínseco da tripartição dos poderes. Por conseguinte, as lides de autoria dos Poderes Executivos do Paraná, de Santa Catarina, do Rio Grande do Sul, do Rio Grande do Norte, do Espírito Santo e de São Paulo contra suas respectivas Assembleias Legislativas exemplificam esse raciocínio.

No que se refere às interações realizadas pelos partidos políticos na posição de autores das ações visualiza-se, de acordo com a figura 15, os seguintes vínculos.

Figura 15: Mapeamento dos Litígios da “Guerra Fiscal” autuados pelos Partidos Políticos

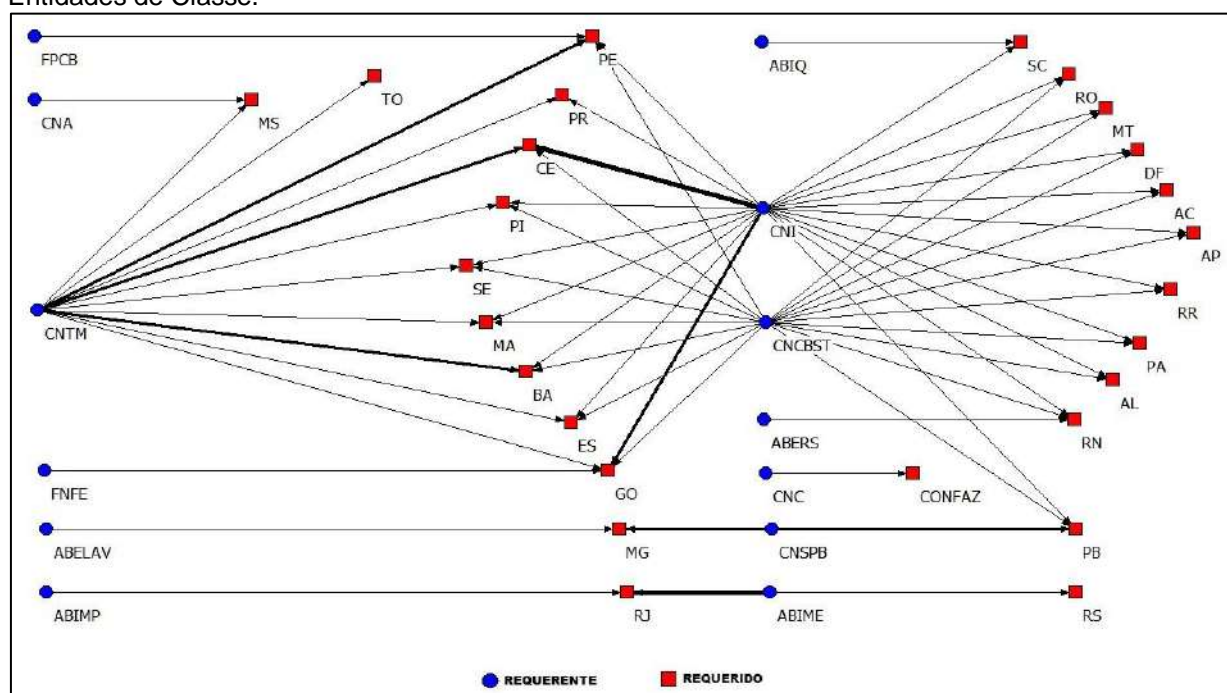


Fonte: elaborado pelo autor.

Nessa perspectiva, observa-se que o partido “Solidariedade” – SD está conectado por meio de 11 diferentes vínculos, sendo as interações com a Bahia, o Ceará, o Maranhão e Pernambuco obtiveram maior frequência, isto é, duas ações propostas. Denota-se, também, que a maioria absoluta dos seus litígios foram realizados com os Estados da região Nordeste do país. Ademais, o PSB propôs duas ações contra o Estado do Espírito Santo, o PSOL ingressou em juízo contra os Estados de Goiás e do Rio de Janeiro, o PDT também litigou contra o Rio de Janeiro e, por fim, o PP foi autor de uma ação contra o Estado de Santa Catarina.

Em relação às “confederações sindicais e as entidades de classe”, é possível ressaltar a preponderância da Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos (CNTM), da Confederação Nacional da Indústria (CNI) e da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNCBST) no estabelecimento de interações litigiosas com os entes federativos estaduais, conforme figura 16.

Figura 16: Mapeamento dos Litígios da “Guerra Fiscal” autuados pelas Confederações Sindicais e Entidades de Classe.



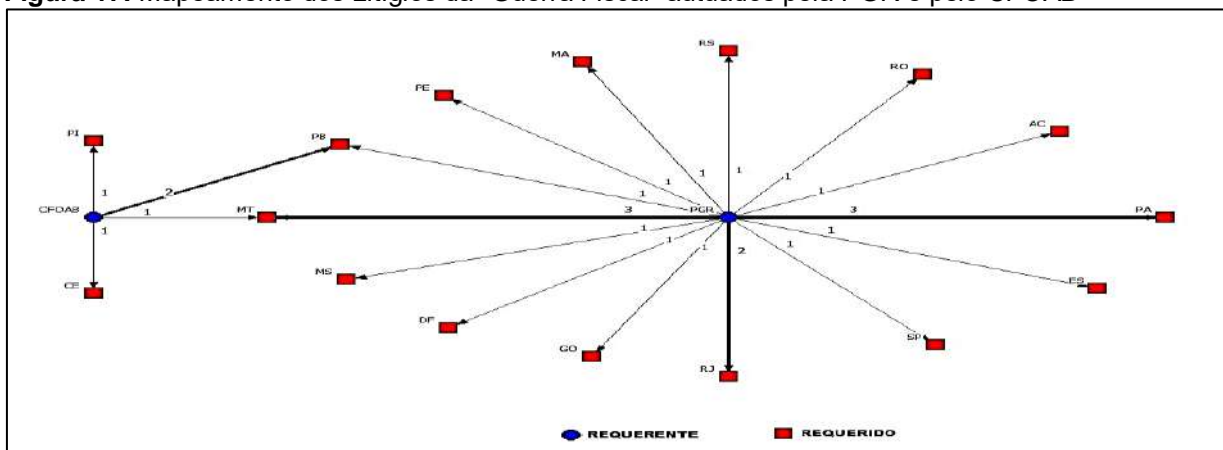
Fonte: elaborado pelo autor.

Nesse sentido, a CNTM propôs duas ações contra a Bahia, o Ceará e Pernambuco, além de outras oito ações, em sua maioria absoluta contra os entes federativos da região Nordeste. Por sua vez, a CNCBST e a CNI ajuizaram, respectivamente, as ADIs 4628 e 4713, ambas caracterizadas pelo litisconsórcio passivo entre dezoito Estados, as quais tiveram como alvo de impugnação o Protocolo ICMS nº. 21/2011, explicando assim a similitude dos vínculos formados. Além disso, a CNI propôs mais três ações, duas contra o Ceará e uma contra o Espírito Santo, logo, totalizou-se três e duas ações contra tais entes, respectivamente.

Ademais, vale ressaltar as quatro ações autuadas pela Confederação Nacional dos Servidores Públicos do Brasil (CNSPB): duas contra Minas Gerais e as outras duas contra a Paraíba; as ações de autoria da Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIME): três contra o Rio de Janeiro e uma em detrimento do Rio Grande do Sul; e a ação proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) contra o Convênio ICMS nº. 13/1997 do Confaz.

Finalmente, a Procuradoria-Geral da República e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ingressaram com ADIs na Suprema Corte contra os entes federativos estaduais, conforme configuração ilustrada na figura 17.

Figura 17: Mapeamento dos Litígios da “Guerra Fiscal” autuados pela PGR e pelo CFOAB



Fonte: elaborado pelo autor.

Portanto, por meio dos traços fortes evidencia-se o maior entrave judicial entre a Procuradoria-Geral da República (PGR) e o Mato Grosso, Pará e Rio de Janeiro, se sobressaindo, proporcionalmente, as lides contra a região Sudeste e Centro-Oeste. Já o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) entrou em disputa judicial somente com os Estados da região Nordeste, especificamente, duas vezes contra a Paraíba e uma vez contra o Ceará e o Piauí.

4.2 Decisões Proferidas

4.2.1 Decisões das Medidas Liminares

Nas ações diretas de inconstitucionalidade, os requerentes podem solicitar a concessão de medida liminar (cautelar) caso seja entendido que o pedido é urgente, logo, se o judiciário considerar que o pedido se reveste dos princípios *periculum in mora* (perigo da demora) e *fumus boni iuris* (fumaça do bom direito) poderá ser concedida a medida liminar que tem o condão de uma decisão provisória. A partir disso, na tabela 1 apresenta os resultados das medidas liminares das 214 ADIs identificadas neste estudo.

Nesse sentido, observa-se que 20% das ações tiveram as medidas liminares deferidas e 3% obtiveram o deferimento em parte, o que significa o seu acatamento em relação aos dispositivos questionados em virtude da “guerra fiscal”. Deste modo, pode-se considerar que 23% dos pedidos de liminar foram atendidos. Por sua vez, apenas 1% dos pedidos foram indeferidos, 6% das petições não solicitaram a concessão da medida cautelar, e 26% dos processos com solicitação de medida cautelar ainda estão em tramitação, aguardando julgamento.

Tabela 1: Resultado das Liminares

Resultado das Medidas Liminares		
	Nº de ADIs	%
Deferida	42	20%
Deferida em Parte	06	3%
Indeferida	03	1%
Sem Liminar	14	6%
Ilegitimidade Ativa – Não Conhecida	08	4%
Perda Superveniente do Objeto – Prejudicada	10	5%
Norma com Ausência de Generalidade e Abstração – Não Conhecida	06	3%
Rito Abreviado do art. 12 da Lei 9.868/99	69	32%
Aguardando Julgamento	56	26%
Total	214	100%

Fonte: elaborado pelo autor.

Ademais, evidencia-se que 7% das ações não foram conhecidas, logo, não houve o julgamento do mérito, haja vista o não atendimento de dois pressupostos para haver a análise material das ações, a saber: i) os atos normativos que eram objeto de impugnação não eram dotados dos requisitos de generalidade e abstração exigidos para propositura das ações diretas, e ii) os processos foram propostos por entidades despidas de legitimidade ativa em virtude da ausência de pertinência temática ou por não possuir a representatividade adequada, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Já 5% das ADIs obtiveram a liminar prejudicada graças à perda superveniente do objeto, ou seja, segundo o argumento do ministro relator de uma das ações:

A cessação superveniente da eficácia da lei arguida de inconstitucionalidade inibe o prosseguimento da ação direta (...) a extinção anômala do processo de controle normativo abstrato, motivada pela perda superveniente de seu objeto, tanto pode decorrer da revogação pura e simples do ato estatal impugnado, como do exaurimento de sua eficácia, tal como sucede nas hipóteses de normas legais destinadas à vigência temporária.

Finalmente, na maioria das ações foi adotado o rito abreviado previsto no art. 12 da Lei nº. 9.868/99, o qual dispõe que o relator em face da relevância da matéria

e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica poderá submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação. Sendo assim, tal procedimento visa conferir celeridade ao processo, visto que, caso ocorra o julgamento haverá uma decisão definitiva da matéria.

Denota-se que na maioria absoluta das ações da “guerra fiscal” são concedidas as medidas liminares ou é adotado um rito mais célere. Entretanto, apesar da finalidade da medida cautelar ser garantir a segurança jurídica e evitar a difícil reparação dos danos causados, observa-se que devido à morosidade dos processos judiciais nem sempre isso é possível. A atuação do STF ajuda a amenizar a nocividade dessa competição para o pacto federativo, no entanto, o judiciário é apenas uma solução paliativa para dirimir alguns focos desse conflito.

Nesse sentido, as ADIs 2429, 2430 e 2431 impetradas em 26 de março de 2001 pelo Estado do Paraná contra dispositivos do Decreto nº. 45.490/00 do Estado de São Paulo, alegando a concessão de anistia, crédito presumido e redução de alíquotas a determinados produtos e setores, tiveram em 19 de julho de 2002 a adoção do rito abreviado do art. 12 da Lei 9.868/99. Todavia, somente no dia 01 de fevereiro de 2007 foi proferida a decisão final julgando a prejudicialidade da ação por perda superveniente do decreto supracitado devido a sua revogação pelos Decretos nº. 50.456/05 e 51.520/07.

Logo, a partir desse caso ilustrativo é possível evidenciar que o decreto concessor de benefícios fiscais operou seus efeitos pelo menos por cinco anos, sendo que a ação foi ajuizada em 2001 e o rito do art. 12 adotado em 2002, mas somente em 2007 foi pronunciada a decisão final pela prejudicialidade da ação. Logo, fica claro que a atuação do judiciário quando provocado para dirimir

controvérsias sobre determinados casos nem sempre se mostra capaz de reestabelecer os princípios basilares do pacto federativo nacional.

Aliás, outro caso digno de nota é o da ADI 4789 ajuizada no dia 05/06/2012 pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL) contra a Lei 4.529/05, do Estado do Rio de Janeiro, que “aprova o enquadramento das sociedades CSA Companhia Siderúrgica do Atlântico, ThyssenKrupp Stahl A. G. e Companhia Vale do Rio Doce no Programa de Atração de Investimentos Estruturantes (RIOINVEST), instituído pelo Decreto nº 23.012/97”. A agremiação política alega suposta concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia realização do convênio autorizativo previsto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF de 88.

No entanto, não foi formulado na peça inicial o pedido de concessão de medida liminar, assim sendo, em 25 de setembro 2015, o relator da ação despachou a seguinte decisão “por considerar o tempo já transcorrido desde o ajuizamento da presente ação direta de inconstitucionalidade, solicitem-se informações sobre a vigência do dispositivo aqui impugnado”. Em função disso, observa-se que até o presente momento não houve o julgamento definitivo da ação e caso seja declarada a inconstitucionalidade da lei supracitada, seus efeitos terão sido operados por pelo menos treze anos, ressalvando ainda a duração do processo que perdura há seis anos.

Caso semelhante faz presente na ADI 4834/2012 (São Paulo *versus* Rio de Janeiro) e ADI 4837/2012 (São Paulo *versus* Bahia) em que a Lei nº 4174/03 do Rio de Janeiro “dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais às empresas que vierem a expandir ou implantar suas atividades na área de influência do Porto de Sepetiba” e a Lei nº 7025/97 da Bahia “autoriza o Poder Executivo a conceder crédito presumido de ICMS”. Em ambas as ações, questiona-se a concessão de incentivos

fiscais sem a celebração de convênio, as duas ainda aguardam o julgamento definitivo.

Desta maneira, nas ADIs 4834 e 4837 o relator adotou o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99 a fim de que a decisão seja tomada em caráter definitivo proferindo, em caixa alta, as seguintes palavras, respectivamente: “inicialmente, é preciso ressaltar que a lei questionada está em vigor desde 2003, portanto, há mais de oito anos” e “inicialmente, é preciso ressaltar que os dispositivos questionados estão em vigor desde 1997, portanto, há mais de quinze anos”. Manifesta-se, assim, o considerável decurso do tempo entre o início da vigência das leis e a propositura das ações, assim como, entre a protocolização das petições e seus devidos julgamentos.

Já na ADI 5143 o relator disserta “deixo de apreciar o pedido liminar neste momento, em razão de a lei impugnada se encontrar em vigor de longa data, não vislumbrando, portanto, a presença na espécie de *periculum in mora*”. Enquanto que na ADI 5145 o mesmo relator sugere, em sentido oposto, que “é importante ressaltar que muito embora o decreto date do ano de 2002 e a presente ação direta tenha sido ajuizada em 2014, portanto, doze anos mais tarde, tal circunstância, por si só, não afasta o cabimento da liminar”. Logo, na primeira ação não foi apreciado o pedido liminar e foi adotado o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99, ao passo que na segunda ação a liminar foi deferida, relevando manifesta incongruência entre as decisões e os fundamentos.

Finalmente, vale ressaltar o caso da ADI 5092 ajuizada em 2014 pelo Estado de São Paulo contra as Leis nº. 12.462/94 e 13.194/97, do Estado de Goiás, que autorizam a redução da base de cálculo do ICMS, a outorga de crédito presumido, entre outros benefícios em possível afronta ao art. 155, § 2º, XII, "g" da CF de 88, ou seja, tal ação foi impetrada 20 anos após a promulgação dessas leis. Portanto, nota-

se que casos assim com grande decurso de tempo entre o início da vigência das leis e a propositura das ações são recorrentes e nestas situações a concessão de medidas liminares e o julgamento definitivo de mérito pela procedência dos pedidos não se mostram tão eficazes no combate a “guerra fiscal”.

4.2.2 Decisões Finais

A priori, antes de deslocar a análise das medidas liminares para a análise das decisões finais, cabem tecer alguns comentários. Primeiramente, de acordo com o art. 77-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade (...) aplica-se a regra de distribuição por prevenção quando haja coincidência total ou parcial de objetos. Nesse sentido, a tabela 2 destaca as ações que consistiram em objeto deste estudo e foram distribuídas por prevenção.

Tabela 2: Distribuição Por Prevenção

Ações Diretas de Inconstitucionalidade Distribuídas por Prevenção				
ADI nº.	Requerente 1	Requerente 2	Requerente 3	Requerido
902 e 1053	PR	AM	-	SP
2122 e 2458	AL	AL	-	AL
2749 e 2759	ES	PSB	-	ES
2866 e 3001	ABERS	RN	-	RN
2978 e 3212	RN	RN	-	RN
3389 e 3673	MG	RN	-	RJ
3513 e 3514	MA	AL. MA	-	PA
3794, 4554 e 5229	PR	CNTM	SD	MS
4383 e 4479	ABIQ	CNI	-	SC
4481, 4493 e 5187	CNI	CNTM	SD	PR
4498 e 5223	CNTM	SD	-	PE
4499 e 5225	CNTM	SD	-	MA
4505, 4534 e 5226	CNTM	CNI	SD	GO
4506 e 5228	CNTM	SD	-	CE
4508, 4622 e 5227	CNTM	CNI	SD	CE
4537 e 5188	CNTM	SD	-	PII
4560 e 5231	CNTM	SD	-	BA
4561 e 5210	CNTM	SD	-	BA
4574 e 5212	CNTM	SD	-	SE
4576 e 5233	CNTM	SD	-	TO
4596 e 4712	CFOAB	CNI	-	CE
4628 e 4713	CNCBST	CNI	-	18 Estados
4722 e 5244	CNTM	SD	-	PE
4755 e 4813	CNSPB	CFOAB	-	PB
4972 e 5149	PGR	SP	-	DF

Fonte: elaborado pelo autor.

Em um segundo momento, é necessário frisar que, tal como apontado no mapeamento dos litígios entre os Estados da federação, houve ações que foram arguidas pelo Poder Executivo em detrimento do Poder Legislativo, ambos da mesma unidade federativa, como detalhado na tabela 3.

De início é preciso esclarecer que as ações que obtiveram como resultado final a procedência parcial do pedido foram acatadas em relação aos dispositivos que apresentavam “causa de pedir” relacionada à concessão unilateral de incentivos fiscais e, concomitantemente, não foram julgadas procedentes em relação a outros dispositivos e fundamentos, assim como dissertado na análise das medidas liminares.

Tabela 3: Litígios entre os Poderes Executivo e Legislativo do mesmo Estado

Requerente	Requerido	Resultado Final					
		Procedente	Procedente em partes	Improcedente	Prejudicada	Não Conhecida	Aguardando Julgamento
Governador	Assembleia Legislativa						
SP	SP	-	01	01	-	-	-
RJ	RJ	01	-	-	02	-	-
MG	MG	01	-	-	-	-	-
ES	ES	01	-	-	01	-	02
SC	SC	03	-	01	02	-	01
PR	PR	03	01	01	-	02	-
RS	RS	01	01	-	-	-	02
DF	DF	02	-	-	-	-	01
MT	MT	01	-	-	01	-	01
RO	RO	01	-	-	-	-	01
AL	AL	01	-	-	01	01	-
CE	CE	-	01	-	-	-	-
PE	PE	-	-	01	-	-	-
RN	RN	-	01	-	03	-	-
Total		15	05	04	10	03	08

Fonte: elaborado pelo autor.

Sendo assim, a partir disso depreende-se que foram propostas 45 ADIs pelos Poderes Executivos em detrimento dos Poderes Legislativos, o que representa 21% do total das ações identificadas nesta pesquisa, sendo que mais de um terço delas

foram julgadas “procedentes” ou “procedentes em parte”. Logo, o executivo conseguiu que fosse arguida a inconstitucionalidade das leis elaboradas pelo legislativo. Vale frisar que mais da metade dessas ações estão concentradas na região Sul e Sudeste, destacando-se os Estados do Paraná e Santa Catarina, ambos com sete ações.

Vale citar o caso da ADI 3796/2006 entre o Governador e a Assembleia Legislativa do Paraná, cuja ementa foi a seguinte:

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

Em sentido oposto, no julgamento da ADI 3421/2005, novamente entre o Governador e a Assembleia Legislativa do Paraná, ficou assentado que “longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás”, tendo em vista que em tais hipóteses não fica configurado a existência de “guerra fiscal”, deste modo, tal ação foi julgada improcedente.

Na tabela 4 são demonstrados os resultados obtidos por cada unidade federativa pela ótica dos requeridos, visto que foram contra seus atos normativos que impetraram-se as ações, além do mais, consolidou-se as ações arguidas ao mesmo tempo contra os Poderes Executivo e Legislativo da mesma unidade

federativa e nela não foram considerados os litígios intra unidade federativa evidenciados na tabela anterior.

Tabela 4: Resultados por Unidade Federativa

UF	Procedente	Procedente em Parte	Improcedente	Prejudicada	Não Conhecida	Aguardando Julgamento	Total
SP	01	-	-	11	02	03	17
RJ	10	-	-	02	03	17	32
MG	-	-	01	02	04	02	09
ES	02	-	-	03	01	02	08
RS	-	-	01	01	02	-	04
SC	-	-	-	04	-	03	07
PR	02	01	-	05	-	01	09
MT	03	-	-	01	-	05	09
MS	01	01	01	-	02	04	09
GO	02	-	-	01	03	04	10
DF	02	01	-	03	-	-	06
AC	02	-	-	-	-	01	03
AM	-	-	-	-	-	01	01
RR	02	-	-	-	-	-	02
RO	03	-	-	-	-	-	03
AP	02	-	-	-	-	-	02
PA	03	01	-	03	-	-	07
TO	-	-	-	-	-	05	05
AL	02	-	-	-	-	-	02
BA	02	-	-	02	01	05	10
CE	04	-	-	-	01	04	09
MA	02	-	-	01	-	04	07
PB	02	-	-	-	02	03	07
PE	02	-	-	01	02	04	09
PI	02	-	-	01	01	01	05
SE	02	-	-	-	01	01	04
RN	02	01	-	01	-	-	04
Confaz	01	-	01	-	01	-	03
Total	56	05	04	42	26	70	203

Fonte: elaborado pelo autor.

Desta maneira, levando em conta tanto os resultados “procedentes” como os “procedentes em parte” observa-se que o Rio de Janeiro, com dez ações; e o Ceará e o Pará, com quatro ações, foram às unidades federativas que tiveram o maior número de atos normativos declarados inconstitucionais. Seguidos pelo Paraná, Distrito Federal, Mato Grosso, Rondônia e Rio Grande do Norte com três ações julgadas procedentes.

Ademais, faz-se necessário ressaltar que o resultado de 22 ADIs foi pela “procedência” do pedido, todavia, como as ADIs 4628 e 4713 foram arguidas contra dezoito Estados, conforme corrobora a distribuição por prevenção ilustrada na tabela 2, obteve-se o total de 56 ações procedentes, considerando cada unidade federativa individualmente nos processos supracitados.

É conhecido o posicionamento reiterado da Suprema Corte em relação à “guerra fiscal”, o qual o trecho da ementa da ADI 1247/1995 deixa patente:

É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (...) independentemente de deliberação do Confaz, por violação dos arts. 150, § 6º e 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da CF de 88, os quais repudiam a denominada guerra fiscal.

Na ADI 1276/1995 também fica claro tal posicionamento: “em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais”.

Por conseguinte, a partir dessas reiteradas decisões foi protocolada no dia 02/04/2012 a Proposta de Súmula Vinculante nº. 69, cujo teor é o seguinte: “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”. A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pela aprovação da proposta de súmula vinculante, conforme parecer nº. 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR e, atualmente, os autos encontram-se “conclusos à presidência” desde o dia 10/04/2018.

Não obstante, independente da edição ou não da referida súmula vinculante, a jurisprudência da Suprema Corte a respeito desta matéria continua sendo

reiterada nos múltiplos processos julgados. Por exemplo, na ADI 5467/2016 proposta pelo Partido Solidariedade o relator da ação suspendeu, em 2017, lei do Estado do Maranhão salientando que “a instituição unilateral de benefício fiscal estimula a guerra fiscal e representa risco ao equilíbrio do pacto federativo”, além disso, destacou que “a exigência da celebração de convênio tem como objetivo a preservação do equilíbrio horizontal na tributação”.

Sem embargo, observa-se que alguns Estados tentam camuflar a concessão de incentivos unilaterais no intuito de que não sejam declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. A exemplo da ADI 2906/2003 ajuizada pelo Estado de São Paulo contra o Rio de Janeiro, cuja síntese do julgado foi a seguinte: “Guerra Fiscal – Pronunciamento do Supremo – Drible. Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamento do Supremo, implica, quanto a recolhimento de tributo, dispensa de acessórios – multa e juros da mora – e parcelamento”.

No caso da ADI 5145/2014 de autoria do Estado de São Paulo contra o Estado do Maranhão foi deferida a medida liminar, tendo o relator argumentado no despacho que o decreto estadual que concede o diferimento do pagamento de ICMS para o momento da desincorporação do bem do ativo fixo da empresa configura-se benefício fiscal disfarçado, visto que, o decreto em questão não concede mero diferimento, ao contrário, por via transversa possibilita o não recolhimento do imposto.

Vale ressaltar, ainda, os conflitos advindos dos acordos realizados no âmbito do Confaz. Nesse aspecto, observa-se que na ADI 310/1990 proposta pelo Governador do Amazonas contra o Confaz foi declarado inconstitucional os Convênios ICMS nº. 01, 02 e 06 de 1990, que previam a revogação de benefícios fiscais envolvendo bens destinados a Zona Franca de Manaus. Por sua vez, na ADI

4628/2011 o Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ação, de acordo com o seguinte fragmento da decisão final:

O pacto federativo e a separação de poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.

Em relação às ações julgadas improcedentes, ou seja, que os atos normativos não foram considerados inconstitucionais, destaca-se a ADI 1851/1998 que teve como autora a Confederação Nacional do Comércio *versus* o Confaz, argumentando o relator que o “convênio objetivou prevenir a guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor superior ao do fato gerador presumido (...) irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício – LC 24/75, art. 2.º, inc. 2.º”.

Digno de ênfase é o número de ações declaradas prejudicadas devido à perda superveniente do objeto, com a proeminência das lides ajuizadas contra São Paulo, o qual se destaca sobremaneira nesse quesito. Os Estados de Santa Catarina, Espírito Santo, Distrito Federal, Paraná e Pará também se sobressaem nesse aspecto. Sendo assim, vale transcrever as palavras do relator da ADI 4833/2012:

Segundo jurisprudência consolidada nesta Suprema Corte, a revogação dos atos normativos questionados em momento posterior ao ajuizamento das ações diretas de inconstitucionalidade induz ao prejuízo das respectivas demandas, por perda de objeto, ainda que as normas atacadas tenham produzido efeitos concretos residuais.

Nessa linha, é imprescindível salientar que se disseminou a prática de revogar, antes do julgamento, os dispositivos legais questionados com o intuito de evitar que sejam declarados inconstitucionais e, conseqüentemente, sejam operados

efeitos retroativos da decisão (*ex-tunc*), visto que, a lei inconstitucional é nula e não deveria ter existido. Em suma, as decisões oriundas das declarações de inconstitucionalidades possuem, como regra, efeitos retroativos (*ex-tunc*). Entretanto, a modulação dos efeitos temporais permite que por voto de dois terços dos membros da Suprema Corte seja concedido eficácia não retroativa (*ex-nunc*) ou prospectiva (*pro futuro*) para as decisões, alegando para tanto a segurança jurídica ou o excepcional interesse social.

No entanto, conforme decisão proferida na ADI 3794/2006, a jurisprudência da Suprema Corte

Não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal. A modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida.

Logo, para evitar a retroatividade das decisões, assim como, para manter operando os efeitos residuais das legislações os entes federativos usam a artimanha de revogar, antes do julgamento, os atos normativos questionados.

Para exemplificar, é possível apontar a própria ADI 4833/2012 ajuizada pelo Governador de São Paulo contra o Governador de Santa Catarina, cuja decisão ressalva que “a revogação expressa das normas constantes do Decreto Estadual 2.870/2001 (...) promovida pelo Decreto 1.182/2012, provocou a perda de objeto”. Deste modo, a revogação do dispositivo questionado, após onze anos do início da produção dos seus efeitos, garante que não seja declarada sua inconstitucionalidade, evitando assim que a decisão opere efeitos retroativos, haja vista que a jurisprudência não tem admitido à modulação temporal em casos de concessão de benefícios sem a prévia celebração de convênio, conforme supracitado.

Porém, em casos excepcionais a Suprema Corte tem admitido a modulação temporal dos efeitos das decisões. Na ADI 2549/2001, julgada procedente em parte, foi acatada a modulação temporal diante do decurso do tempo, visto que o julgamento da ação aconteceu somente em 2011, bem como pelo fato de inúmeros empreendimentos econômicos terem sido beneficiados com o incentivo fiscal contestado, segundo despachado na decisão. No mesmo sentido, na ADI 2663/2002, que impugnava norma que possibilitava a concessão de bolsas de estudo a professores, por meio de benefícios fiscais de ICMS sem antecedente deliberação por meio de convênio, foi arguida sua inconstitucionalidade parcial em 2017, conferindo a decisão efeitos *ex-nunc*.

A perda superveniente do objeto ocorre tanto por meio da revogação pura e simples do ato impugnado, como pelo exaurimento de sua eficácia normativa, tal como acontece nas hipóteses de atos normativos com vigência temporária. Nesse último caso, é relevante destacar as ADIs 1978 e 2021, ambas propostas pelo Governador do Rio Grande do Sul em detrimento das Leis nº 10.231/99 e 10.327/99 do Estado de São Paulo que reduzem, respectivamente, pelo período de setenta e cinco dias e noventa dias a alíquota do ICMS dos veículos automotores.

Nessa ação, a seguinte ementa foi redigida: “Lei estadual com termo final determinado. Suspende por período certo no tempo a aplicação de alíquota de 12% do ICMS em relação aos veículos automotores de fabricação nacional, e a reduz para 9%. Finalidade de enfrentar crise no setor automotivo. Alegada benesse fiscal. Não caracterizada guerra fiscal. Medida dentro dos limites da autonomia constitucional do estado. Esgotado o período de vigência da lei, há a perda de objeto. Ação julgada prejudicada”.

Em outro episódio, na ADI 902/1993 (*Paraná versus São Paulo*) o requerente afirma haver “graves efeitos econômicos, adversos às finanças do Estado do Paraná, gerados pelo ato do Governo do Estado de São Paulo, que reduz a carga tributária, colocando as indústrias paranaenses de informática em posição de desigualdade”. Todavia, apesar do Decreto 45.490/00, do Estado de São Paulo, revogar o Decreto 36.656/93, neste caso a concessão da medida liminar evitou que a demora da decisão, assim como, o artifício da revogação posterior do objeto causasse maiores danos ao Estado do Paraná.

Por fim, observa-se que também houve a perda do objeto nas ADIs 4493/2010 e 5187/2014, todavia, o motivo foi pelo fato dos dispositivos legais questionados já terem sido apreciados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 4481. Deste modo, considerando que “as decisões de mérito proferidas em ações diretas têm eficácia contra todos e efeito vinculante (...) a existência de julgado declarando a inconstitucionalidade dos preceitos legais objeto desta ação leva, nesse ponto, à perda do objeto da ação”.

No tocante as ações que foram julgadas “não conhecidas” os motivos determinantes para tal resultado são diversos, a saber: i) ilegitimidade ativa do proponente da ação, ii) normas com ausência de generalidade e abstração, iii) inépcia da petição inicial e iv) vedação a impugnação parcial de complexo normativo. Sendo assim, evidencia-se que a maioria das lides que não foram conhecidas teve como alvo da ação o Estado de Minas Gerais, com quatro processos, seguido pelos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás, com três ações cada.

A ilegitimidade ativa configura-se na grande parte dos julgados pela falta de pertinência temática, a qual deve ser demonstrada pelos legitimados especiais, ou pela ausência de representatividade adequada das confederações sindicais ou

entidades de classe. Nesse sentido, as confederações sindicais e entidades de classe representaram grande parte das ações não conhecidas, a exemplo da Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos que ingressou com quatorze ações no STF, sendo que oito delas foram consideradas não conhecidas pela falta de pertinência temática, enquanto que uma foi prejudicada pela perda do objeto e cinco ainda aguardam julgamento.

No caso da Confederação Nacional dos Servidores Públicos do Brasil, as quatro ações ajuizadas foram consideradas não conhecidas devido à falta de pertinência temática. Como se vê na ADI 4755/2012 a partir do seguinte trecho: “a norma impugnada não se dirige especificamente aos servidores que a confederação pretende defender (...) não há, assim, pertinência temática direta entre os propósitos da confederação, de defesa dos interesses da categoria, e o deferimento de benefício de ICMS”, e na ADI 4940/2013: “manifestamente carecedora, a autora, da condição da ação relativa à legitimidade ad causam, impõe-se a extinção do feito sem resolução do mérito”.

A ausência de representatividade adequada pode ser vislumbrada por meio da ADI 1365/1995 que discorre sobre a “ilegitimidade da autora, tendo em vista não ostentar a condição de entidade de classe, já que congrega representantes de parcela setORIZADA de atividade econômica”, e na ADI 3911/2007 com o seguinte teor: “o primeiro ato mediante o qual a requerente foi instada a demonstrar a representação em caráter nacional data de 5 de julho de 2007. Ocorreram duas prorrogações do prazo assinado e, mesmo assim, não veio ao processo a comprovação”.

É pertinente ressaltar o episódio da ADI 2747/2002 de autoria do Governo de Minas Gerais, questionando o Convênio ICMS nº. 51/00, do Confaz, o qual

argumenta que a sistemática adotada no convênio causa uma redução da base de cálculo que dependente de unanimidade dos votos das unidades federadas para sua aprovação. Deste modo, o fato do Estado mineiro não ter aceitado o convênio acarretaria no vício formal do dispositivo, violando o art. 155, §2, XII, alínea g, da CF. Entretanto, o resultado da ação foi pelo não conhecimento, visto que, segundo a decisão final: “em se tratando de impugnação a diploma normativo a envolver outras Unidades da Federação, o Governador há de demonstrar a pertinência temática”.

Por sua vez, quando o motivo do não conhecimento da ação foi à ausência de generalidade e abstração a ADI 2121/1999 ingressada pelo Estado de Santa Catarina, questionando o regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, evidencia-se instrutiva. Nela o requerente sustenta que o regulamento instituiu, unilateralmente, isenção para as saídas de leite, causando reflexos negativos diretos na economia catarinense, pois cerca de 25% dos produtores de leite do Estado procedem o seu envasamento no Rio Grande do Sul em virtude dessa isenção. A decisão final foi pelo não cabimento de ação direta de inconstitucionalidade contra decreto que regulamenta a lei, visto que, caso haja divergência entre o decreto e a lei a questão se situa no terreno da legalidade, e caso a norma do decreto seja mera reprodução da lei a inconstitucionalidade a ser atacada é contra a norma legal.

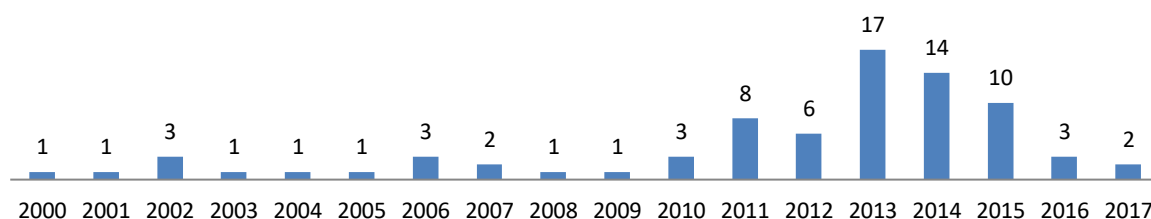
No que diz respeito à inépcia da petição inicial, fica claramente demonstrado seus fundamentos no julgamento da ADI 2561/2001 ao ser proferido que a partir da “leitura e análise da petição inicial, observa-se que o requerente não demonstra quais preceitos dos textos normativos estariam em confronto com a Constituição do Brasil nem os analisa de forma correlacionada aos artigos constitucionais supostamente violados”, assim sendo, o requerente deixa de atender à técnica imprescindível ao conhecimento da ação. Já na ADI 2550/11 “a ausência de

impugnação aos preceitos dos artigos 48 e 50-A impossibilita o conhecimento da ação direta, vez que a jurisprudência desta Corte orientou-se no sentido de não admitir a impugnação parcial de determinado complexo normativo”.

Portanto, observa-se que as ações julgadas “prejudicadas” ou “não conhecidas” são denegadas devido ao não atendimento dos aspectos formais inerentes à natureza dos processos de ação direta de inconstitucionalidade, sem adentrar-se a análise dos aspectos matérias (mérito) das questões levantadas. Logo, como exemplo pode ser citado a ADI 3171, que foi declarada prejudicada e a ADI 5363 que obteve como resultado o não conhecimento da ação, mas quanto ao mérito ambas as ações eram consideradas procedentes de acordo com os pareceres da Advocacia Geral da União e da Procuradoria-Geral da República.

Finalmente, em que pese às ações que ainda aguardam o julgamento definitivo ressalta-se que a maioria absoluta foi proposta contra o Estado do Rio de Janeiro, seguido pelos Estados do Mato Grosso, da Bahia e do Tocantins. A quantidade de ações pendentes, de acordo com os anos de ingresso no Supremo Tribunal Federal, está devidamente ilustrada na figura 18.

Figura 18: Quantidade de Ações Aguardando Julgamento por Ano de Autuação



Fonte: elaborado pelo autor.

É digno de nota os despachos adotados pelos Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli sobrestando o andamento de algumas ações (ADI 4635, 4834, 4837) em ponderação a promulgação da Lei Complementar nº. 160, de 7 de agosto de 2017. Nestes termos, o seguinte extrato foi proferido na ADI 4635:

A União Federal editou a Lei Complementar nº 160, de 07/08/2017, que “Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014” (grifei). O art. 8º desse diploma legislativo de caráter nacional, por sua vez, prescreve que “O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar deverá ser aprovado pelo CONFAZ no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei Complementar, sob pena de perderem eficácia as disposições dos arts. 1º a 6º desta Lei Complementar” (grifei). A legislação complementar em referência foi publicada no DOU de 08/08/2017, data em que esse estatuto legal entrou em vigor e que constitui o termo inicial do prazo de 180 (cento e oitenta) dias dentro do qual caberá ao CONFAZ aprovar o convênio intergovernamental a que alude o art. 1º da LC nº 160/2017. O lapso temporal em questão – cumpre assinalar – ainda flui, motivo pelo qual entendo relevante determinar a suspensão deste processo, que deverá permanecer sobrestado até o exaurimento de mencionado prazo ou até eventual aprovação, pelo CONFAZ, do convênio a que se refere o art. 1º da LC nº 160/2017. Os autos deste processo permanecerão sobrestados na Secretaria Judiciária deste Tribunal. Publique-se. Brasília, 09 de novembro de 2017.

Portanto, o Projeto de Lei Complementar nº. 54/2015, de autoria da Senadora Lucia Vânia, representante do Estado de Goiás, foi transformado na Lei Complementar nº. 160/2017, que visou dispor solução política para resolução do conflito interfederativo que é a “guerra fiscal”. Nestes termos, a referida lei dispôs sobre a possibilidade de convalidação dos benefícios fiscais concedidos à revelia da legislação por meio da aprovação de um convênio no âmbito do Confaz.

Cabe salientar, que o §8º do art. 3º previu ainda que as unidades federativas poderão aderir aos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região. Além disso, o art. 4º afastou as restrições impostas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal referentes às condições para realização da renúncia de receitas e o art. 5º afastou a aplicação das sanções previstas no art. 8º da LC nº. 24/75, ambos visando facilitar o perdão generalizado dado aos Estados que concederam incentivos fiscais unilateralmente e ilegalmente.

Deste modo, no dia 18 de dezembro de 2017, foi publicado o Convênio ICMS nº. 190/2017, aludido no art. 1º da LC nº. 160/2017. Nele são detalhadas as especificidades que os Estados devem realizar para serem contemplados com a anistia, a remissão e a reinstituição dos benefícios fiscais realizados unilateralmente, a saber: i) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos dos benefícios fiscais, instituídos até 08 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g” da CF de 88; ii) efetuar o registro e o depósito, no Confaz, da documentação comprobatória dos atos concessivos dos benefícios fiscais.

Sendo assim, o prazo limite para o registro e depósito da documentação comprobatória dos atos vigentes era 29 de junho de 2018. Além disso, a Secretaria Executiva do Confaz ficou responsável de certificar o registro e o depósito de todas as unidades federadas que os realizarem. Logo, no menu “Legislação – Certificado Registro/Depósito CV ICMS 190/17” exibido na *homepage* do Confaz é possível observar que os Estados de Minas Gerais, do Mato Grosso, do Amazonas e de Alagoas não foram certificados, ou seja, não realizam o registro e o depósito dos atos.

Vale ressaltar que para aprovação do Convênio ICMS nº. 190/2017 era preciso o *quórum* mínimo de 2/3 das unidades federativas, deste modo, os quatro Estados supracitados possivelmente não realizaram o registro e o depósito dos atos normativos por não concordarem com a edição do convênio. Todavia, até o dia 28 de dezembro de 2018 ainda é possível realizar o registro e o depósito dos atos concessivos mediante a solicitação da unidade federativa interessada e a aprovação das outras unidades federativas com o quórum de maioria simples.

Ademais, a Secretaria Executiva do Confaz ficou incumbida de instituir o Portal Nacional da Transparência Tributária que será disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ com o intuito de realizar a publicação das informações e dos documentos comprobatórios dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais no prazo de 30 dias do registro e do depósito. No entanto, o acesso a tal “portal da transparência” é reservado às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal, conforme dispõe a cláusula sétima do Convênio ICMS nº 190/2017.

Não obstante, não concordando com a LC nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº. 190/2017, o Governador do Estado do Amazonas ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5902 em 26 de fevereiro de 2018. Segundo o autor da ação “as regras afetam os benefícios relativos ao ICMS concedidos às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus, na medida em que eliminam o diferencial atrativo reservado pela Constituição Federal à região setentrional do país”. O relator da ação adotou o rito abreviado do art. 12 da Lei 9.868/99 para que seja submetida a julgamento definitivo pelo plenário, dispensando assim o exame da medida liminar.

Nesse sentido, é possível ponderar que os supracitados atos normativos, responsáveis pela convalidação dos benefícios fiscais, representam a legalização da “guerra fiscal” com efeitos retroativos. Além disso, a Lei Complementar nº. 160/2017 possivelmente gerará implicações no desfecho que será dado a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, assim como, no prosseguimento das ações que estão aguardando julgamento e na proposição de novas ADIs, o que provavelmente explica o fato de apenas dois processos terem sido submetidos ao exame do Supremo Tribunal Federal em 2017.

O trabalho de Mendes (2004) salienta que o federalismo fiscal visa nortear a organização de um Estado federado a partir de parâmetros de racionalidade e

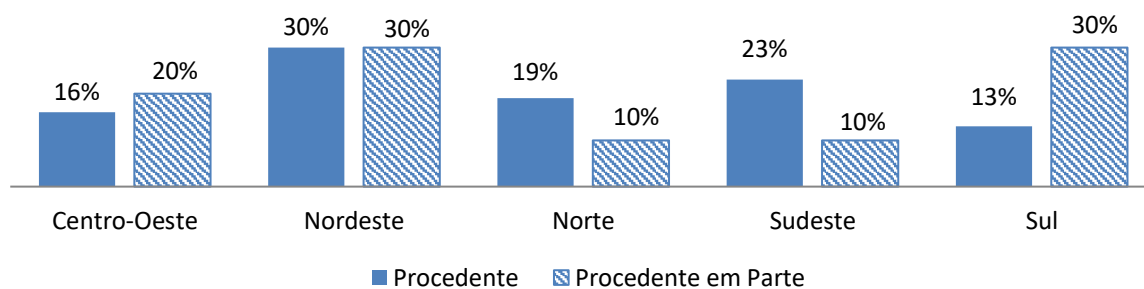
eficiência econômica, todavia, no caso brasileiro, o processo político apresenta-se como grande entrave para que a distribuição das competências e dos encargos convirja com os pressupostos dispostos pela abordagem da tributação ótima.

Nesse sentido, Rezende (2012) corrobora ao dissertar que na história do Brasil, o federalismo foi discutido em profundidade apenas duas vezes: na Independência e na Proclamação da República. Além desses dois momentos, Rezende (2012) também destaca a relevância da reforma instituída pela Emenda Constitucional nº 18/1965 que culminou na elaboração da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional, o qual vige até hoje e foi, desde então, sistematicamente remendado.

Portanto, a ínfima discussão e capacidade de equacionar a “guerra fiscal” do ICMS ao longo desses trinta anos no Congresso Nacional, especificamente no Senado Federal, denota a dificuldade que reside no âmago dessa disputa federativa, fiscal, econômica, judicial e, acima de tudo, política. A esfera de discussão a respeito do federalismo dentro do pacto nacional pode ser analogamente descrita a um movimento pendular que ora pendia para a centralização e outrora para a descentralização, de acordo com as forças políticas prevalecente no momento, sem equacionar devidamente eficiência e a racionalidade econômica.

Submetendo a análise para uma perspectiva regional, a seguir será demonstrado o percentual de participação de cada uma das cinco regiões do país (figuras 19, 20 e 21) em relação às categorias de resultados das ações, isto é, as declaradas procedentes, procedentes em parte, improcedentes, prejudicadas, não conhecidas e aguardando julgamento. Logo, primeiramente evidenciam-se as ADIs julgadas “procedentes” e “procedentes em parte”.

Figura 19: ADIs Procedentes e Procedentes em Parte

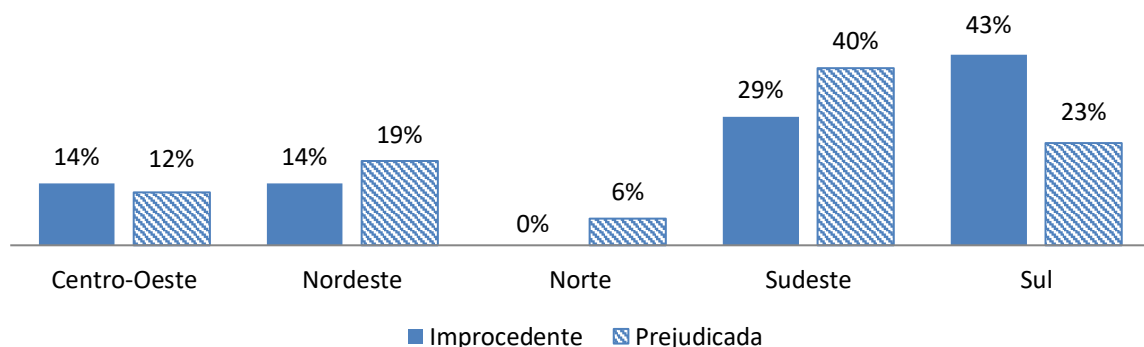


Fonte: elaborado pelo autor.

É perceptível que a maioria das ações julgadas procedentes se concentraram nas regiões Nordeste e Sudeste, seguidas pelas regiões Norte, Centro-Oeste e Sul. Em relação às ações arguidas procedentes, em parte observam-se a predominância das ações nas regiões Nordeste e Sul, em seguida aparecem as regiões Centro-Oeste, Sudeste e Norte. Portanto, quando analisadas em conjunto, visto que na prática possuem os mesmos efeitos em relação ao objeto desta pesquisa, denota-se que as regiões Nordeste (24) e Sudeste (17) possuíram o maior número de atos normativos arguidos inconstitucionais em relação à “guerra fiscal”.

Por sua vez, quando o foco da análise se concentra nas ADIs julgadas “improcedentes” ou “prejudicadas”, o comportamento regional é verificado conforme a figura 20.

Figura 20: ADIs Improcedentes e Prejudicadas

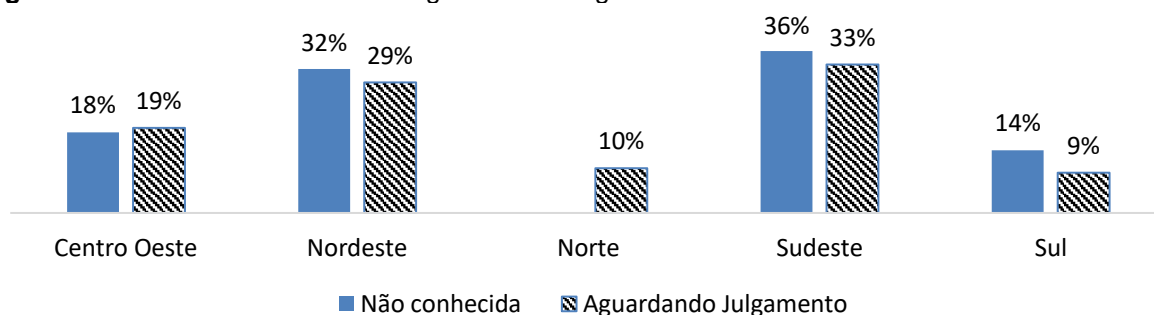


Fonte: elaborado pelo autor.

Em função da figura acima, depreende-se que a improcedência das ações, isto é, a negação de sua inconstitucionalidade, assim como, a prejudicialidade das ações, obteve maior predominância nas regiões Sul (3) e Sudeste (2). Vale corroborar que a região Norte não teve nenhuma ação julgada improcedente, lembrando, ainda, que a referida região foi a que teve a menor participação como requerida nas ações da “guerra fiscal”, segundo a figura 21.

Por sua vez, as ações julgadas “não conhecidas” por algum dos motivos citados anteriormente (ilegitimidade ativa do proponente da ação, normas com ausência de generalidade e abstração, inépcia da petição inicial e vedação a impugnação parcial de complexo normativo) e aquelas cujo processo ainda está em tramitação aguardando o julgamento são representadas pelo gráfico abaixo.

Figura 21: ADIs Não Conhecidas e Aguardando Julgamento



Fonte: Elaborado pelo autor.

Por conseguinte, observa-se que as regiões Sudeste e Nordeste possuem o maior número de processos julgados não conhecidos, assim como, aqueles que ainda estão pendentes aguardando o julgamento, logo após vem o Centro-Oeste e o Sul na categoria de ações não conhecidas. E a região Norte, mais uma vez, não teve nenhuma ação julgada não conhecida, corroborando para sua menor atuação nesse conflito federativo e judicial.

Finalmente, a tabela 5 evidencia que mais de um terço dos processos, em sede de controle de constitucionalidade ingressados mediante propositura de ação direta, ainda aguardam o julgamento, ao passo que 25% das ações foram consideradas prejudicadas pela perda superveniente do objeto, 23% foram declaradas procedentes, culminando na inconstitucionalidade dos atos normativos e apenas 4% das ADIs foram julgadas improcedentes.

Já as ações não conhecidas computaram 13%, com supremacia dos processos cuja decisão foi pelo não conhecimento em razão da ilegitimidade ativa do requerente. Vale salientar que das dezenove ações cujo resultado foi pela ilegitimidade ativa *ad causam*, dezoito delas foram ingressadas na Suprema Corte pelas confederações sindicais ou entidades de classe.

Tabela 5: Representatividade das Categorias dos Resultados

Resultado Final		
	Nº ADIs	%
Procedente	37	17%
Procedente em Parte	10	5%
Improcedente	08	4%
Perda Superveniente do Objeto – Prejudicada	52	25%
Ilegitimidade Ativa – Não Conhecida	19	9%
Inépcia da Petição Inicial – Não Conhecida	03	1%
Norma com Ausência de Generalidade e Abstração – Não Conhecida	06	3%
Vedação a Impugnação Parcial de Complexo Normativo – Não Conhecida	01	0%
Aguardando Julgamento	78	36%
Total	214	100%

Fonte: elaborado pelo autor.

4.3 Modalidades de Incentivos e Destinatários Contemplados

Os termos “benefício fiscal” e “incentivo fiscal” foram utilizados como sinônimos no decorrer deste trabalho, todavia, vale ressaltar que, segundo Bevilacqua (2009, p. 205), existe distinção entre eles. O incentivo fiscal “corresponde a uma norma tributária indutora que opera como fator de alavancagem ao agente econômico implicando incentivo na adoção de determinada postura negocial”, ao

passo que o benefício fiscal corresponde a “desoneração tributária com vistas a compensar/adequar determinada situação de desvantagem”.

Faz-se oportuno mencionar a classificação de Borges (2000), o qual disserta que os incentivos fiscais são gênero, sendo os incentivos tributários, financeiros e creditícios suas espécies. Sendo assim, levando em consideração a distinção supracitada, foi realizado um levantamento, a partir das leis que foram alvo de impugnação, das espécies de benefícios e incentivos mais utilizadas pelas unidades federativas, tal como, dos destinatários desses benefícios.

Portanto, a tabela 6 ilustra os benefícios/incentivos mais recorrentes entre os Estados de acordo com as espécies: fiscais, financeiro e/ou creditícios, e locais/infraestrutura. Há de se destacar que para a referida análise foram consideradas as legislações alvo de impugnação de todas as 214 ADIs, independentemente da declaração ou não da inconstitucionalidade desses atos normativos.

Tabela 6: Modalidades de Benefícios/Incentivos Concedidos

Benefícios/Incentivos	Estados
	Fiscais
Anistia	SP; RJ; MG; PR; SC.
Cancelamento de Notificação	SC.
Compensação	SP; RJ; SC; CE.
Crédito Presumido	SP; RJ; MG; ES; PR; RS; SC; DF; GO; MT; MS; PA; RO; TO; AL; BA; CE; MA; PB; PE.
Devolução	GO.
Diferimento	SP; RJ; MG; ES; SC; MT; AM; PA; TO; BA; CE; MA; PE; SE.
Imunidade Tributária	RJ; DF.
Isenção	SP; RJ; MG; ES; PR; RS; SC; GO; MT; MS; AC; PA; RO; TO; AL; CE; MA; PE; PI; RN.
Manutenção do Crédito	GO.
Moratória	RJ; RS; BA.
Parcelamento	RJ.
Redução da Alíquota	SP; RJ; ES; PR; DF; MT; AM; CE; RN.
Redução da Base de Cálculo	SP; RJ; MG; ES; PR; SC; GO; MT; MS; PA; TO; CE; PB; PE; CONFAZ.
Redução da Correção Monetária	RJ.
Remissão	MG.
Suspensão	PA.
Não Especificado	MG; PR; DF; PA; BA; PE.
	Financeiros e/ou Creditícios

Certificados no Valor do Incentivo	SP.
Empréstimo	DF; GO; PA.
Participação Acionária ou Aquisição de Debêntures	SE.
Não Especificado	RJ; MG; ES; PR; DF; MS; AC; PA; TO; BA; PB; PE; SE.
Locacionais/Infraestrutura	
Cessão ou Venda de Terrenos ou Galpões	SE.
Sistemas de Água, de Energia, entre outros	SE.
Não Especificado	GO; DF; PA; PB; RN.

Fonte: elaborado pelo autor.

A concessão de benefícios/incentivos por meio do aparato fiscal é a modalidade mais comumente utilizada na renúncia de receitas, especificamente, a concessão de crédito presumido, a isenção, a redução de base de cálculo e o diferimento são as formas mais empregadas para viabilizar tais desonerações aos sujeitos passivos das obrigações tributárias. A diversidade de formas de realizar as renúncias fiscais, assim como, a variedade de unidades federativas que utilizam tal mecanismo também fica evidente a partir do levantamento realizado acima.

Em relação aos benefícios e incentivos financeiros e/ou creditícios, foi possível observar que quinze das vinte e sete unidades federativas utilizaram essa modalidade, destacando a maior adesão pelos Estados do Pará, do Sergipe e do Distrito Federal. Já, quando analisados os benefícios e incentivo locacionais/infraestrutura, nota-se que não se trata de uma modalidade amplamente difundida, sendo sua concentração predominante na região Nordeste do país, principalmente pelo Estado de Sergipe.

A grande parte desses benefícios e incentivos foram instituídos mediante programas ou fundos estaduais de desenvolvimento socioeconômico regional. Logo, por meio de suas nomenclaturas, ficam evidentes os setores econômicos que as unidades federativas desejam incentivar, a exemplo: do Programa de Incentivo às Usinas Produtoras de Álcool (MT); do Programa de Modernização e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social (SC); do Programa de Incentivo

à Modernização, Renovação e Sustentabilidade da Frota de Caminhões (RJ); do Programa de Estímulo à Atividade Portuária (PE); do Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias do (ES); dentre tantos outros.

Portanto, a renúncia fiscal, sobretudo a partir do aparato tributário, é uma prática amplamente difundida pelos Estados da federação, considera-se que o custo de oportunidade de transferir recursos para investimento na iniciativa privada é baixo. Logo, teoricamente entende-se que a utilidade marginal resultante do uso dos recursos pela iniciativa privada é maior que a utilidade marginal do seu uso pelo setor público, todavia, na prática isso não é facilmente comprovado.

Nesse sentido, avaliando somente os destinatários contemplados com os benefícios/incentivos fiscais, financeiros, creditícios e locacionais, destacam-se abaixo, de maneira pormenorizada, as atividades produtivas e os setores econômicos que foram agraciados com as concessões oriundas dos atos normativos que foram alvo de judicialização no Supremo Tribunal Federal de 1988 a 2017.

É oportuno salientar a dificuldade em processar os benefícios/incentivos por segmentos econômicos haja vista o seu caráter multifuncional e interseccional. No entanto, foi depreendido esforço no intuito de destacar as atividades econômicas preponderantemente beneficiadas para que seja possível compreender de maneira mais robusta as tendências da “guerra fiscal” ao longo dessas três décadas.

Tabela 7: Destinatários dos Benefícios no Setor de Agronegócio

Destinatários dos Benefícios	Estados Concedentes
Abatedor de Animais	SP; PR.
Agropecuários de Pesca e Aquicultura	PA; SE.
Algodão	PR.
Cana de Açúcar	AL; PE.
Carvão Vegetal	PA.
Equipamentos e Produtos Agrícolas	RS; AL.
Madeira	MT; PA.
Tecnologia Inovadora	RJ.
Não Especificado	MG; GO; PA; RO; MA; PI; SE; BA; CE.

Fonte: elaborado pelo autor.

Em relação ao agronegócio, a maioria dos atos normativos não especificava nenhuma atividade determinada para a concessão dos benefícios, ou seja, há a abrangência de diversas áreas desse setor. No entanto, a partir do levantamento, pode-se visualizar algumas atividades que obtiveram certo direcionamento das renúncias fiscais, tais como os abatedores de animais, a cana de açúcar, a madeira, a pesca e os equipamentos e produtos agrícolas.

Tabela 8: Destinatários dos Benefícios no Setor Comercial

Destinatários dos Benefícios	Estados Concedentes
Atacadista/Distribuidor	ES; SC; DF; MT; MS; GO; PE; TO.
Bares e Restaurantes	SP.
Cadernos Escolares	MG.
Eletrônico ou Telemarketing	TO; PE.
Equipamentos Esportivos	RJ.
Obras de Arte	SP.
Produtos Reciclados	TO.
Não Especificado	SC; PA; BA; PB.
Atacadista/Distribuidor	ES; SC; DF; MT; MS; GO; PE; TO.

Fonte: elaborado pelo autor.

No setor comercial, destacou-se a preponderância dada ao comércio atacadista e distribuidor, principalmente na região Centro-Oeste do país. Além disso, é possível ressaltar os benefícios/incentivos concedidos pelo Estado de São Paulo para bares/restaurantes e obras de arte, assim como, os benefícios/incentivos normatizados pelos Estados do Rio de Janeiro e Tocantins para o comércio eletrônico. Portanto, nota-se que o setor comercial não é o foco da “guerra fiscal”, devido sua própria essência que dificulta a transferência da base tributável de um ente federativo para o outro.

Tabela 9: Destinatários dos Benefícios no Setor Industrial

Destinatários dos Benefícios	Estados Concedentes
Alumínio	SP; PE.
Areia Artificial	GO.
Aviação	GO; RJ.

Bobinas, Chapas Zincadas e Similares	PR.
Cerâmica	MT.
Cosmético	RJ.
Eletrônica e Telecomunicações	BA.
Exportação	AL; CE.
Farmacêutica	SC; RS; PE; TO.
Gráfica	ES.
Mármore e Granito	ES.
Minério de Cobre e Similares	BA.
Naval	RJ.
Petróleo	SP; RJ; ES; PE.
Processamento de Dados	SP; SC; PR; AM.
Sal	RJ; RN.
Siderúrgica	RJ.
Sucro-Alcooleiro	MT; AC; AL.
Tecnologia Inovadora	RJ; PA.
Têxteis e Confecções	RJ; GO; MS.
Tratores, Rolo Compactador e Similares	SP; PR.
Veículos Automotores	SP; RJ; ES; PR; GO; MT; CE; PE; Confaz.
Não Especificado	SP; RJ; GO; MS; PR; SC; RO; BA; CE; MA; PE; PI; PB; SE.

Fonte: elaborado pelo autor.

Com base na tabela 9, ratifica-se a predominância da concessão de benefícios e incentivos fiscais no setor industrial, conforme corrobora Varsano (1997), devido seus potenciais efeitos para dinamização da economia local e para geração de emprego. Por conseguinte, observa-se que no setor industrial destacam-se as concessões para o ramo automotivo, para a área de processamento eletrônico de dados (*tablets*, celulares, similares), para a indústria farmacêutica e para o setor petroleiro. Logo, pode-se visualizar que são atividades que por sua natureza são capazes de gerar maior valor agregado e dinamização para a economia.

Tabela 10: Destinatários dos Benefícios no Setor de Serviços

Destinatários dos Benefícios	Estados Concedentes
Alienação Fiduciária em Garantia	RS.
Exposições Artesanais	MT.
Fornecimento de Energia Elétrica	GO; PA; AL; BA.
Radiofusão e Comunicação	RJ; DF; PA; MA.
Revitalização de Aeroporto	RJ.
Transporte de Cargas e Passageiros	RJ; GO; SC; RS; AC; PA.
Turismo	BA; SE; PA.
Não Especificado	SC; BA; RO.

Fonte: elaborado pelo autor.

No que tange os benefícios/incentivos concedidos ao setor de serviços, o destaque é dado ao transporte rodoviário de cargas e passageiros, ao serviço de fornecimento de energia elétrica, e ao serviço de radiofusão e comunicação. Os Estados da Bahia, do Pará e do Rio de Janeiro são as unidades federativas que se sobressaem na concessão de incentivos a esse setor econômico. No entanto, tal como no setor comercial, há um baixo número de legislações concedendo benefícios/incentivos devido suas especificidades não coadunarem facilmente com os objetivos visados pela renúncia fiscal do ICMS.

Tabela 11: Benefícios Concedidos a Diversos Setores Econômicos

Destinatários dos Benefícios	Estados Concedentes
Capital Fixo (Ativo Permanente)	RJ; MG; SC; RS; MA.
Equipamentos e Máquinas Novos	SP; MT; CE.
Gêneros Alimentícios	SP; RJ; MG; DF; GO; MT; MS; PR; RS; BA; CE.
Importação	ES; PR; SC; GO; MA; PE.
Não Especificado	SP; RJ; MG; ES; PR; SC; RS; DF; MT; PA; TO; BA; CE; MA; RN.

Fonte: elaborado pelo autor.

Ainda, nota-se que houve uma diversidade de legislações que previam a concessão de determinado incentivo a um setor econômico (agronegócio, comércio, indústria e serviços) de maneira geral, sem detalhar nenhuma área específica (Tabela 11). Também foi possível observar que determinadas medidas contemplavam mais de um setor da economia, como é o caso dos ativos permanentes integrados ao patrimônio das empresas dos mais diversos setores e as medidas genéricas que previam a concessão de incentivos a todas as empresas que cumprissem determinados requisitos, independentemente da sua área de atuação.

Vale ressaltar o grande número de medidas voltadas para desoneração de um leque variado de gêneros alimentícios, tais como: café, leite, carne, feijão, pão francês, trigo, bolacha, produtos da cesta básica, entre tantos outros. Por sua vez,

em relação à atividade exportadora, destaca-se o fomento concedido mediante a instituição do Programa de Incentivo à Industrialização de Produtos para Exportação do Estado do Ceará e a concessão de isenção para empresas industriais que operem exclusivamente no ramo de exportação pelo Estado de Alagoas, logo, tal atividade foi classificada como pertencente ao setor industrial.

A atividade de importação contemplou diversos setores, tais como incentivos concedidos por Santa Catarina no ICMS devido por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados. No Paraná também houve a concessão de incentivos para os estabelecimentos industriais que realizassem a importação por meio de aeroportos e dos portos de Paranaguá e Antonina, tal como, para os estabelecimentos importadores localizados em Maringá, Marialva, Paiçandu e Sarandi.

Foi identificada também uma série de concessões direcionadas a determinadas características pessoais, isto é, com um viés de “benefício fiscal” – em sentido *stricto* – ao buscar compensar/adequar determinada situação de desvantagem, tais como, os benefícios direcionados a empresas que empregam portadores de necessidades especiais (CE), aos equipamentos e veículos adquiridos por esses portadores (CE e ES), a aquisição de automóveis por oficiais de justiça (MT) e policiais (PR). Além disso, observou-se uma série de concessões direcionadas pelo Rio de Janeiro a determinadas empresas, como: a Nissan do Brasil Automóveis Ltda., a Peugeot-Citroën do Brasil Automóveis Ltda., a Hyundai Heavy Industries Brasil, o Grupo P&G – Brasil e a Belfam Indústria Cosmética S.A.

A partir do exposto nesse tópico evidencia-se mais um agravante do viés regressivo do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, isto é, além

dessa característica ser extrínseca aos impostos indiretos a transferência de recursos do erário público para iniciativa privada, no caso em tela mediante as renúncias fiscais, acentua o peso dos encargos tributários sobre a parcela mais carente da população quando a concessão de incentivos fiscais não atinge o resultado esperado na geração de emprego e redução das disparidades.

Logo, conforme corrobora Piancastelli e Perobelli (1996, p. 26), a concessão de incentivos:

Tem sido um procedimento generalizado e que beneficia praticamente todo e qualquer investimento, seja em capital fixo (maquinaria e equipamentos), edificações e obras civis, capital de giro, desenvolvimento tecnológico e pesquisa, não há critério de seletividade do investimento e, muito menos, fica explícita que áreas ou segmentos econômicos os governos estaduais desejam realmente incentivar.

A “guerra fiscal” se fortaleceu durante um período de ascensão do ideário neoliberal, em um contexto de descentralização no país pós-redemocratização, contrapondo-se a centralização do período militar e amparando-se na redução do papel do Estado. A conjuntura econômica neoliberal, a mudança no paradigma da gestão pública burocrática para a gerencial e o arquétipo tributário desenhado pela CF de 88 contribuíram para a instalação desse cenário competitivo que se perdurou até os dias atuais.

Portanto, ficou notória a diversidade desse fenômeno competitivo nas relações federalistas no país, seja em relação à multiplicidade das modalidades de benefícios/incentivos concedidos, a amplitude dos destinatários, setores e atividades contempladas ou a ampla disseminação dessa prática entre os entes federativos de norte a sul do Brasil. Logo, no próximo tópico serão ressaltadas as medidas protecionistas adotadas pelos Estados para lidar com o caráter concorrencial da “guerra fiscal”.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O panorama de quase trinta anos de “guerra fiscal” serve como subsídio para reflexão de pontos relevantes a respeito do pacto federativo nacional. A competição horizontal do ICMS entre os governos estaduais ainda é uma realidade na federação brasileira, apesar de todo arcabouço legal destinado a coibir essa dinâmica, a renúncia fiscal de forma antijurídica, mecanismo propulsor da “guerra fiscal”, ainda é uma prática amplamente difundida, de norte a sul do país.

A partir da abordagem do federalismo fiscal é possível tecer preposições que ajudam a compreender melhor a “guerra fiscal”, isto é, a descentralização ao invés de propiciar aos indivíduos a opção por fixar-se em determinada localidade, de acordo com a oferta de bens públicos e suas preferências, resultou, nesse caso, na possibilidade das empresas “votarem com os pés”, conforme a cesta de incentivos oferecidos por cada jurisdição, acarretando na distorção da alocação de recursos e na falta de coordenação federativa.

O protagonismo dos Estados de São Paulo, Paraná e Rio de Janeiro ratificaram a centralidade das regiões Sudeste e Sul na “guerra fiscal”, no entanto, também vale ressaltar a considerável adesão dos Estados da região Nordeste nesse litígio, principalmente, da Bahia, do Ceará e de Pernambuco. Além disso, houve a predominância dos benefícios/incentivos fiscais, em sentido *stricto*, concedidos, principalmente, ao setor industrial (segmento automotivo, de processamento eletrônico de dados, farmacêutico, petroleiro, entre outros) por meio, essencialmente, de crédito presumido, isenção, redução da base de cálculo e diferimento.

O federalismo fiscal da segunda geração discorre com lucidez que a descentralização só seria viável caso fosse construída nos ombros de instituições

sólidas capazes de mitigar os riscos macroeconômicos, principalmente os derivados das esferas fiscais e financeiras. Nesse sentido, nota-se que o Conselho Nacional de Política Fazendária e o Congresso Nacional não se mostraram como fóruns institucionalizados fortes para dirimir esse conflito federativo, a simples existência das leis não garantiu sua aplicabilidade e as arenas políticas não quiseram ou não conseguiram propôr soluções efetivas para combater a “guerra fiscal”.

O Supremo Tribunal Federal quando acionado vem exercendo um papel paliativo no julgamento da concessão de incentivos fiscais sem celebração de convênio, a maioria das medidas liminares foram concedidas ou adotou-se um rito mais célere. Além disso, a jurisprudência é firme no sentido da inconstitucionalidade da “guerra fiscal”. Entretanto, a atuação da Suprema Corte nem sempre se mostra eficaz, haja vista a sobrecarga e morosidade do judiciário, assim como, a tática da “perda superveniente do objeto” utilizada demasiadamente pelos Estados para evitar os efeitos negativos da procedência das ações. Logo, a simples judicialização da “guerra fiscal” não é suficiente para solucioná-la efetivamente.

A crise fiscal e financeira enfrentada por grande parte dos Estados e Municípios da federação, assim como, os crescentes montantes destinados às renúncias fiscais, tanto em âmbito federal como na esfera estadual, e o tímido retorno dos serviços públicos ofertados a sociedade, demonstram que o pacto federativo brasileiro precisa ser repensado. A grande desigualdade regional ainda é uma marca exposta no federalismo brasileiro e a previsão de políticas focalizadas no desenvolvimento de determinadas regiões, como a Zona Franca de Manaus, não condizem com a prática generalizada de concessão de benefícios/incentivos fiscais, financeiros, creditícios e locacionais.

Deste modo, a manutenção da competência tributária estadual de um imposto notoriamente de caráter nacional é combustão para uma guerra claramente oposta à cooperação sinalizada pela Constituição Federal de 1988. Não obstante, a Lei Complementar nº 160/2017 denota que a solução disposta pelo Congresso Nacional para solucionar a “guerra fiscal” é conferir legalidade a situações que antes eram flagrantemente inconstitucionais. Logo, fica nítida a dificuldade em convergir os interesses da nação com os interesses compartimentado dos Estados.

A dualidade entre centralização e autonomia na dinâmica de um pacto federativo, de acordo com o artigo seminal de Woodrow Wilson (2005, p. 365), deveria dialogar da seguinte forma: “o Govêrno distrital, municipal, estadual e federal viverem com igual fôrça e igualmente saudáveis, mantendo cada um deles inquestionavelmente o dirigente dos seus próprios negócios e, não obstante, interdependentes e cooperativos”. Todavia, passado mais de cento e trinta anos, desde sua publicação original, tal trecho parece utopia em face da realidade do federalismo brasileiro.

Portanto, a contribuição principal deste trabalho reside no mapeamento das relações litigiosas entre os Estados e das respectivas atividades fomentadas mediante as renúncias fiscais. A partir disso é possível re(pensar) políticas nacionais que explorem o potencial econômico de cada região e distribua de modo mais equânime a malha industrial no país e o pêndulo entre arrecadação e prestação de serviços entre as esferas de governo. Como sugestão orienta-se a realização de estudos futuros para analisar os desfechos da LC nº 160/2017, bem como, todos os benefícios/incentivos irregulares concedidos pelos Estados e cadastrados no Portal Nacional da Transparência Tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFFONSO, R. B. A. **O Federalismo e as Teorias Hegemônicas da Economia do Setor Público na Segunda Metade do Século XX: um balanço crítico.** (Tese). Campinas: Unicamp, novembro de 2003.

AFONSO, José Roberto R; SILVEIRA, Ricardo Figueiró; CARVALHO, Célia Maria Silva; KLINTOWITZ, Danielle; DE AZEVEDO, Felipe. **A renúncia tributária do ICMS no Brasil.** Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID: 2014. 61 p.

ALVES, Maria Abadia da Silva. **Guerra Fiscal e Finanças Federativas no Brasil: O Caso do Setor Automotivo.** (Dissertação). Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP, Campinas, novembro de 2001.

BARDIN, L. (2011). **Análise de conteúdo.** Ed. 70, São Paulo: 2011.

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua Inaplicabilidade a Incentivos Financeiros Estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 63, São Paulo, Dialética, dezembro de 2000, p. 57.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** Brasília, DF: Senado Federal, 2000.

CARDOZO, Soraia Aparecida. **Guerra Fiscal no Brasil e Alterações das Estruturas Produtivas Estaduais desde os anos 1990** (tese). Universidade Estadual de Campinas – UNICAMP. Campinas: fevereiro, 2010.

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

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista da EMERJ**, v. 12, nº 48, 2009.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários.** Curitiba: Editora Juruá, 2004.

CRUZ, Vítor. **Constituição Federal Anotada.** 8º ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2016.

DE MELLO, L. (2007), "The Brazilian 'Tax War': The Case of Value-Added Tax Competition among the States", **OECD Economics Department Working Papers**, No. 544, OECD Publishing, Paris.

DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil. **Revista de Sociologia Política**, Curitiba, 18, p. 95-107, jun. 2002.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: Competição Tributária ou Corrida ao Fundo do Tacho?. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Informe-se** nº 4. Janeiro 2000.

GORDON, Roger Hall. An Optional Taxation: Approach to Fiscal Federalism. **Quarterly Journal of Economics**. v.8, p. 567-586, 1983.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**. 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey. 2014.

LIMA, Fernanda Teles; ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. A “Guerra Fiscal” dos Estados Brasileiros entre 1988/1998 Trouxe Alguma Vantagem de Longo Prazo? Um Estudo Avaliando a Convergência de Renda Per Capita entre os Estados e os Momentos Eleitorais. I Encontro de Administração Pública e Governança – EnAPG. **Anais**. Rio de Janeiro: 2004.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Políticas de Incentivos Fiscais: Quem Recebe Isenção Por Setores e Regiões do País**. Câmara dos Deputados. Brasília: março, 2010.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: Uma Análise Crítica sobre as Glosas de Crédito**. MP Editora. 1º Ed. 2010. 175 p.

MENDES, M. Federalismo Fiscal. In: BIDERMAN, C; ARVATE, P. (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. São Paulo: Editora Campus, 2004.

NASCIMENTO, Luiz Roberto Coelho. **Incentivos Fiscais Ao Capital e Crescimento Econômico na Região Norte**. (Tese). Universidade Federal de Pernambuco. Recife: dezembro de 2002.

NASCIMENTO, S. P. Guerra Fiscal : Uma Análise Quantitativa para Estados Participantes e Não Participantes. **Revista Economia Aplicada**. Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, 2008.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do; CAMARA, Marcia Regina Gabardo; GODOY, Marcia Regina. Guerra fiscal: causas e conseqüências. Uma análise empírica para o Estado do Paraná. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (NA CATEGORIA ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (ENANPAD), 2002, Salvador. **Conference Paper**. Salvador, 2002. p. 1 - 15. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/313794103_Guerra_fiscal_causas_e_consequencias_Uma_analise_empirica_para_o_estado_do_Parana>

NÓBREGA, M. **Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF**. Disponível em: <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

OATES, W. **Fiscal Federalism**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

OATES, W. E. Toward a second-generation theory of fiscal federalism. **International Tax and Public Finance**, v. 12, p. 349-373, 2005.

OLIVEIRA, F. A. **Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal**: o caso brasileiro. Fundação João Pinheiro: Texto Para Discussão nº 43. Belo Horizonte, 2007.

OLIVEIRA, Jofre Luís da Costa. **Zona Franca de Manaus**: Um Estudo sobre a Renúncia Tributária dos Entes Federativos e os Benefícios Socioeconômicos Gerados pelo Modelo. (Dissertação). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2011.

PACHECO, Mauro Joaquim Júnior. **Emendas Constitucionais e Descentralização Fiscal**: Evolução e Interferência na Autonomia Financeira dos Municípios. (Dissertação). Universidade Federal de Viçosa: 2015.

PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Texto para Discussão** nº 402. Brasília: fevereiro de 1996.

PRADO, Sérgio. Guerra Fiscal e Políticas de Desenvolvimento Estadual no Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, Campinas, (13): 1-40, dez, 1999.

SAMUELSON, P. The Pure of Theory of Public Expenditures. **The Review of Economics and Statistics**, v. 36, p. 387-389, nov. 1954.

_____. Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditures. **The Review of Economics and Statistics**, v. 37, p. 350-356, nov. 1955..

SANO, Hironobu; ABRUCIO, Luiz Fernando. Federalismo e Relações Intergovernamentais: Aprendizados e Desafios da Coordenação Interestadual. XXXIII Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração – ANPAD. **Anais**. São Paulo: 2009.

SILVA, Sérgio Marinho. Projeção dos Impactos **Econômicos da Redução na Alíquota do ICMS na Economia do Estado do Amazonas**: Uma Abordagem de Equilíbrio Geral Computável (Miniman). (dissertação). Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2014.

SILVA, Christian Luiz; MICHON JÚNIOR, Wilian. Desenvolvimento socioeconômico local e reestruturação produtiva paranaense na década de 1990. **Interações** (Campo Grande) vol.9 no.1 Campo Grande Jan./Jun. 2008.

SOUSA, Rafael Alexandre Silva. A Descentralização e as Finanças Públicas – Contributo da Qualidade da Governação (Dissertação). Universidade do Porto. Porto: jun. de 2016.

SOUZA, Denise Luana do Nascimento Souza; TEIXEIRA, Elisama Cruz. Perspectivas Jurídicas e Políticas do Fim à Guerra Fiscal Pelo ICMS nas Operações Interestaduais. **Raízes Jurídicas**, Curitiba, vol. 8, n. 1, jan./jun. 2016, p. 221-241.

SOUZA, Gustavo José Padula. **Política Fiscal e Implicações da Resolução 3.166/01 em Indicadores Econômicos do Estado de Minas Gerais.** (Dissertação). Universidade Federal de Viçosa. Viçosa: 2012.

TIEBOUT, Charles M. A Pure Theory of Local Expenditures. **Journal of Political Economy.** vol. 64, nº. 5 (Oct., 1956), pp. 416-424.

VARGAS, Neide César. A descentralização e as teorias do Federalismo Fiscal. **Ensaio FEE**, Porto Alegre, v. 32, n. 1, p. 51-76, jun. 2011.

VARSANO, R. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.** Rio de Janeiro: IPEA, 1997. (Textos para discussão / IPEA, n. 500).

VARSANO, R. Brazil: tax reform and the “fiscal war” in the federation”. *Federations – What’s new in federalism worldwide*, vol.1, nº 3, Ottawa: Forum of Federations, **Anais** março de 2001.

VIOL, A. L. **O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro.** Brasília: ESAF, 1999. 79 p. Monografia – Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF), 1999.

WRIGHT, D. S. (1988). **Understanding intergovernmental relations.** 3rd ed. California: Books/Cole Publishing Company.

WILSON, W. O estudo da Administração. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 3, p. 349-366, Jul/Set 2005.