

# PRINCÍPIO FEDERATIVO E A GUERRA FISCAL DO ICMS - OS IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO MUNICIPAL E A NECESSIDADE DE REPARAÇÃO

*Federative Principle and the ICMS Tax War - The impacts on municipal collection  
and the need for repair*

Marcelo Henrique Nossa<sup>1</sup>

Oswaldo Santos de Carvalho<sup>2</sup>

## RESUMO

No presente estudo, abordamos a situação dos municípios face a concessão, pelos Estados, de benefícios fiscais ao arrepio da lei, destacando os impactos na arrecadação municipal, ante a autonomia dos municípios à luz do federalismo fiscal brasileiro, analisando a necessidade de preservação de sua autonomia frente às inúmeras obrigações atribuídas constitucionalmente.

**PALAVRAS-CHAVES:** Guerra Fiscal; Benefícios Fiscais Irregulares; Autonomia municipal.

## ABSTRACT

In this study, we address the situation of municipalities in the face of the granting, by the States, of tax benefits contrary to the law, highlighting the impacts on municipal collections, in view of the autonomy of municipalities in the light of Brazilian fiscal federalism, analyzing the need to preserve their autonomy in the face of the numerous obligations constitutionally assigned.

**KEYWORDS:** Tax War; Irregular Tax Benefits; Municipal autonomy.

<sup>1</sup> Advogado, Mestrando em Direito Tributário no IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributário; e-mail: marcelonossa@hotmail.com

<sup>2</sup> Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Consultor na área tributária. Professor dos Cursos de Mestrado, Especialização e Extensão do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Professor Convidado em diversos Cursos de Pós-Graduação em matéria tributária. Consultor-Colaborador da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE).; e-mail: os-carvalho@uol.com.br

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO - 1. FEDERALISMO - 1.1. Repartição de Competências - 1.2. Autonomia - 1.3. Federalismo Fiscal Brasileiro - 2. O ICMS - 2.1. Divisão do Produto da arrecadação do ICMS - 3. GUERRA FISCAL NO ICMS - 3.1. Os impactos na arrecadação municipal - 4. A NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO DA AUTONOMIA MUNICIPAL - 4.1. Da necessidade de Reparação do Danos - 5. CONCLUSÃO - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.

## INTRODUÇÃO

Pretendemos no presente ensaio analisar os impactos na arrecadação dos municípios, a quem foi outorgada autonomia, inclusive financeira, ante a concessão irregular (ao arrepio da lei) de benefícios fiscais no ICMS, cujo produto da arrecadação lhes são partilhados.

No Brasil, portanto, a concessão irregular de benefícios fiscais (fenômeno conhecido como guerra fiscal) do ICMS não atinge com exclusividade os Estados da federação. Com efeito, atinge também a parcela da arrecadação destinada aos municípios que, na sua grande maioria, são dependentes das transferências constitucionais (dentre elas do produto da arrecadação do imposto em assunto) para garantir sua autonomia financeira frente às numerosas obrigações impostas constitucionalmente<sup>3</sup>. Afinal de contas, como já dizia André Franco Montoro, ninguém vive na União ou no Estado; as pessoas vivem no município!

É tema, assim, de suma importância. Há no STF (Supremo Tribunal Federal) ao menos três teses fixadas, cuja repercussão geral fora reconhecida, enfrentando a temática que envolve a cota-parte que compete aos municípios em relação aos tributos que a Constituição Federal houve por bem partilhar, à fim de garantir a autonomia dos Estados e dos Municípios.

Diante de toda a problemática que envolve os impactos da guerra fiscal na arrecadação municipal, propõe-se um corte metodológico ao presente trabalho que se prestará a analisar a autonomia dos Municípios, indubitavelmente prejudicados com a disputa entre os Estados que, para atraírem empresas para o seu território, oferecem benefícios fiscais irregulares no ICMS que, embora de competência estadual, repise-se, o produto da arrecadação é partilhado com os Municípios.

<sup>3</sup> Segundo balanço divulgado pelo Tesouro Nacional, referente a 2016, para 81,98% dos municípios brasileiros, as transferências – tanto federais quanto estaduais – responderam por mais de 75% da receita orçamentária total. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/transferencias-correspondem-a-mais-de-75-da-receita-orcamentaria-em-82-dos-municipios-brasileiros>. Acesso em 22/07/2023

Para tanto, mister analisar importantes aspectos do federalismo, notadamente a autonomia, elemento que a Constituição garante aos Municípios, independentemente do posicionamento adotado (se integram ou não a federação). Posteriormente, com algumas considerações sobre o imposto em assunto e sobre o que chamamos ‘guerra fiscal’, buscamos analisar, sob a ótica dos Municípios prejudicados, que suportam inegáveis prejuízos, a possibilidade de reparação. Afinal, utilizando-se do termo extraído do julgamento do Tema 42, pelo STF, exarado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, inviável a “cortesia com o chapéu alheio”.

Ademais, em busca de traçar um paralelo com os benefícios irregulares concedidos pelo Estados, trazemos à baila a tese fixada, também pelo STF, no julgamento do RE 628.075 (Tema 490), que considerou constitucional norma que permite aos Estados de destino, nos casos operações interestaduais que incidam o ICMS, glosarem crédito irregularmente concedido pelo Estado de origem. Na mesma lógica, como prediz o adágio “Pau que bate em Chico bate em Francisco”, objetiva analisar a possibilidade dos Municípios prejudicados cobrarem dos respectivos Estados eventuais prejuízos havidos em razão da concessão irregular de benefícios fiscais do ICMS.

## 1. FEDERALISMO

O tema Federalismo ganhou grandes proporções nos últimos dias, em razão da reforma tributária recentemente aprovada pelo Congresso Nacional (Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023), exatamente no que importa ao recorte pretendido no presente estudo, a autonomia dos Municípios, aspecto que analisaremos oportunamente.

Federalismo é a forma de descentralização político-administrativa, que tem como consequência a capacidade de auto-organização do Estado-Membro, dentro dos limites da Constituição, podendo ser (a) dualista, em que a independência plena entre União e Estados é preservada, numa repartição horizontal do poder (atuação independente de cada ente político) ou (b) de cooperação, ou centrípeto, que concentra na Federação a maior soma de poderes, numa repartição vertical de competências, cujo pressuposto é a atribuição a todas as ordens jurídicas de competência para tratamento da mesma matéria (competência comum ou concorrente), gerando uma necessária interação e cooperação entre os entes.

Federação, portanto, é forma de Estado, considerada pela teoria do Estado como organismo político diferenciado (comunidade jurídica central oriunda da soberania e poder constituinte

conferidos ao Estado através de documento legal típico, a Constituição). Segundo a visão kelsiana, o Estado Federal é formado pela comunidade jurídica central (federação) e pelos Estados-Membros.

A Constituição de 1988 adotou o federalismo como forma de Estado (art. 1º)<sup>4</sup>, que gravita em torno da autonomia dos entes federados, conferindo-a (a autonomia) expressamente à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 18)<sup>5</sup>. A forma federativa de Estado foi gravada na Constituição como cláusula pétrea (§4º do art. 60)<sup>6</sup>.

Não é só. Para Raul Machado Horta (2010), a Constituição de 1988 promoveu a reorganização do federalismo e da autonomia no sistema brasileiro:

“A Constituição Federal de 1988 promoveu a reconstrução do federalismo brasileiro, estabelecendo a relação entre Federação e os princípios e regras que individualizaram essa forma de Estado no conjunto das formas políticas. Esse processo de reconstrução envolveu o abandono do modelo fixado na Constituição Federal de 1967 e na Emenda n. 1, de 1969, as quais, sob inspiração do autoritarismo político, concentraram na União a sede praticamente exclusiva da legislação e dos recursos tributários, relegando Estados e Municípios a situação de meros caudatários da União” (HORTA, 2010, p. 413).

Nessa reconstrução do federalismo brasileiro, a Constituição de 1988 incluiu os municípios entre os entes que compõem a união indissolúvel da República Federativa do Brasil, motivada pela influência do movimento municipalista, erigindo o município autônomo em componente da República, com poder de auto-organização, atribuindo-lhe a elaboração da lei orgânica.

Além disso, a Constituição de 1988 modernizou a repartição de competências<sup>7</sup>, diversificando-as para distribuí-las nos domínios das competências: geral da União; legislativa privativa da União; comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; legislativa concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal. Conclui-se, desta forma, que o modelo adotado pela Constituição de 1988 exprime uma tendência de equilíbrio na atribuição de poderes e competências.

<sup>4</sup> CF, Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

<sup>5</sup> CF, Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

<sup>6</sup> § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

<sup>7</sup> termômetro para identificar as tendências do federalismo

## 1.1. REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS

Competência tributária é a aptidão para criar tributos, o que implica na competência para legislar inovando o ordenamento jurídico, respeitando os balizamentos postos na Constituição ou em outras normas que fixem seus limites.

No Brasil, a competência tributária, à luz do federalismo, é distribuída pela Constituição Federal entre a União, Estados e Distrito Federal, e aos Municípios (no nível dos tributos federais, estaduais e municipais, respectivamente), cuja repartição de competências revela a capacidade de cada ente federativo instituir tributos, possuindo autonomia para o exercício de sua competência.

Portanto, as competências tributárias de cada ente da federação encontram respaldo exatamente num dos elementos que compõe a federação brasileira positivada: a repartição de competências.

Segundo Raul Machado Horta (2010), a repartição de competências é exigência da estrutura federal, que corresponde ao Estado composto e plural, todavia, cada um possuindo sua própria estrutura.

Desta forma, o estudo da repartição das competências tributárias, assim como da repartição do produto da arrecadação, possibilita inferir-se a dimensão efetiva da autonomia que os entes federados possuem, vez que é impossível falar em autonomia se não houver suficiência de recursos para sustentá-las.

Abordaremos um pouco mais o assunto logo à frente, ao discorrer sobre o federalismo fiscal.

## 1.2. AUTONOMIA

“A autonomia do Estado-Membro constitui elemento essencial à constituição do Estado Federal” (HORTA, 2010, p. 329). Portanto, é elemento vital do federalismo.

João Mangabeira, “aglutinando os elementos, oferece definição compreensiva da autonomia como poder de uma coletividade para organizar, sem intervenções estranhas, o seu governo e fixar as regras jurídicas, dentro de vínculo pré-traçado pelo órgão soberano” (1934, *apud* HORTA, 2010, p. 331/332).

Dentre os elementos da concepção do conceito de autonomia, destaca-se a capacidade de auto legislação, com prerrogativa de editar as suas próprias normas, que organizam e constituem o seu ordenamento jurídico.

Desta forma, com relação aos Estados e ao Distrito Federal não existem divergências quanto a integrarem a federação como membros efetivamente. Todavia, o mesmo já não ocorre com relação aos Municípios.

Com efeito, há aqueles que advogam que o princípio federativo não alcança os Municípios, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho, para quem “o princípio federativo, inscrito no art. 1º da Constituição, está endereçado, inequivocadamente, aos legisladores da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal” (2012, p. 31), concluindo, citando Sampaio Dória, que “federação significa a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição” (2012, p. 34)

Ainda assim, o que de fato importa para o presente ensaio, Paulo de Barros de Carvalho leciona que dentre as decorrências dos princípios federativo e republicano encontra-se o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, concluindo que os Municípios “não integram a Federação brasileira, composta pelos Estados e pela União, a despeito da fórmula literal do art. 1º, caput, mas recebem dignidade constitucional, como está dito no art. 18 desse Diploma” (2012, p. 34).

Segundo este jurisconsulto, isonomia, federação e autonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno são o reflexo de uma só ideia: o Estado brasileiro. Portanto, Município é pessoa política dotada de autonomia, assim como o são os Estados e o Distrito Federal:

A isonomia das pessoas constitucionais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflore de maneira implícita. Mas a implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e a autonomia dos Municípios). (CARVALHO, 2012, p. 33)

Por outro lado, dentre os que defendem que os Municípios integram efetivamente a federação brasileira, Esther Bueno Soares leciona que “a Constituição de 1988 deu ao município situação jurídica de membro integrante da federação” (1995, p. 85), destacando que “com a Constituição federal de 1988, os municípios voltaram em toda plenitude a ser autônomos, respeitando os princípios constitucionais. Auto-regulamentam-se através de suas leis orgânicas” (1995, p. 85).

No mesmo sentido, para Betina Treiger Grupenmacher, “dado o modelo adotado pelo constituinte brasileiro, os municípios ostentam sim a condição de entes federados, sem os quais não se constituiria a federação Brasileira” (2019, p. 977). E continua:



“As autonomias que lhes foram atribuídas pela Constituição federal, equiparáveis àquelas concedidas aos estados membros, revelam a inegável intenção do legislador constituinte de que os municípios, ao lado dos estados e do Distrito Federal, compusessem o nosso pacto federativo. Embora distinto do modelo adotado por outros Estados Federativos em que compõem o pacto apenas os Estados-Membros, esse é o nosso modelo de federação, construído para atender aos propósitos da sociedade Brasileira quando da edição da Constituição federal de 1988”. (2019, p. 978)

Oportuna, ainda, a conclusão de Roque Antônio Carrazza (Citado por Betina Treiger Grupenmacher): “cada federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local” (GRUPENMACHER, 2019, p. 972-973).

Sobre este aspecto, podemos concluir que ainda que cada um de nós, evidentemente, temos nossas premissas, e conseqüentemente preferências, em relação aos posicionamentos mencionados, vez que sólidos são os fundamentos adotados por ambas as correntes, ambos (posicionamentos) desaguam, ao nosso sentir, num mesmo resultado: a efetiva existência de autonomia aos Municípios, aspecto que, por coincidência (ou não), é exatamente o fundamento vital do federalismo.

Para melhor compreensão de nosso posicionamento, transcrevemos o que já tivemos a oportunidade de observar anteriormente a respeito do tema:

“Na federação brasileira predomina a igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros. Destacamos, por oportuno, que os municípios no Brasil gozam de especial posicionamento no cenário jurídico, posto que são entidades autônomas, a teor do que prescrevem os arts. 29 e 30 da Constituição Federal. São pessoas dotadas de autonomia e haurem suas competências na própria Constituição.” (2013, p. 80)

Desta forma, mesmo para aqueles de entendem que os Municípios não compõem a federação, ainda que expressamente inserido como integrante pelo constituinte, conclui-se que “o Município é autônomo e recebe suas competências diretamente da Constituição. Dada a sua posição de pessoa política, está no mesmo altiplano da União e dos Estados.” (BARRETO, 2018, p. 6)

### 1.3. FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Segundo André Mendes Moreira (2018), federalismo fiscal envolve o estudo da repartição tanto de competências como de receitas tributárias, cujo objeto são as relações financeiras entre os entes de uma federação. Encontra-se inserido dentro do escopo da autonomia financeira do ente federado.

A distribuição de competências e repartição de receitas são essenciais, vez que demonstram o grau de autonomia das entidades federadas respectivas, na medida em que é impossível falar-se em autonomia político-administrativa sem recursos financeiros para tanto. Trata-se da autonomia financeira que, por sua vez, possui três características: independência, suficiência e eficácia na obtenção de recursos.

Sem dúvidas, impossível falar-se em autonomia sem recursos financeiros. Daí o estudo do intitulado “Federalismo Fiscal”, cujo objeto são as relações financeiras entre os entes de uma federação, assinalando que o estudo da repartição de receitas, assim como a de competência, é essencial para a compreensão do grau de autonomia das entidades federadas.

Segundo o autor, o aspecto financeiro da autonomia é o seu lado mais relevante, vez que, sem recursos para exercer as funções que lhes são atribuídas, toda delegação de poder aos Estados-Membros será inócua. Leciona que à autonomia financeira somam-se três características: independência, suficiência e eficiência na obtenção de recursos.

De nossa parte, já anotamos de outra feita que “a autonomia financeira é o penhor da autonomia dos entes federados. Tal autonomia encontra arrimo no respeito à competência tributária dessas pessoas políticas.” (2013, p. 81)

Para a preservação da autonomia financeira dos entes federados, faz-se necessária a repartição das receitas auferidas, através dos mecanismos intergovernamentais de transferência de receitas (repartição do produto da arrecadação), e a repartição das fontes de receita. Repise-se, no estado federado não há se falar em autonomia, política ou administrativa, sem autonomia financeira: discriminação de renda é sua principal característica.

Para Juliano Di Pietro (2004), a discriminação de rendas subdivide-se em: discriminação pela fonte, que representa a competência impositiva atribuídas as diferentes esferas de poder; e discriminação pelo produto, que diz com o recebimento, por entidade que não exerce o poder tributário direto, do produto do exercício dessa competência por outra entidade geralmente de hierarquia superior, operando-se através de transferências intergovernamentais. A discriminação de rendas pelo produto da arrecadação, de acordo com o professor Regis Fernando de Oliveira, é o meio pelo qual a Constituição “busca dividir o ‘bolo tributário’ de forma equilibrada entre os diversos entes da federação” (1990, *apud* DI PIETRO, 2004, p. 71).

Segundo Goffredo da Silva Telles Jr. (1968, *apud* Horvath; Pinheiro, 2022, p. 45), a repartição de receitas é um importante instrumento para garantir a autonomia dos entes federados.



## 2. O ICMS

Dispõe o art. 155, II, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, a Constituição Federal definiu as regras básicas que conferem a sua estrutura jurídica, cuidando de disciplinar rigidamente e quase à exaustão o perfil da tributação, por possuir caráter nacional, já que as operações com mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte muitas vezes têm início em uma unidade da Federação e termina em outra, o fazendo depender de uma legislação harmônica.

Com efeito, a Constituição estipulou a competência legislativa tributária do ICMS sem margem para qualquer derivação do leito previamente por ela traçado, estabelecendo limites para o Estado Membro conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais, quais sejam, mediante deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal.

Nesse sentido, citado por José Mauro de Oliveira Junior, Paulo de Barros Carvalho leciona:

“A necessidade de produção dos convênios, fundada no Art. 155, §2º, XII, ‘g’ da Constituição e disciplinada pela Lei Complementar Nº 24/75 apareceria como parte do *inter procedimental* do exercício de competência legislativa por parte dos Estados e do Distrito Federal para a concessão ou revogação de incentivos fiscais. É direito subjetivo de cada um desses entes federativos exercer a competência tributária do ICMS, inclusive a instituição de isenções, incentivos ou benefícios fiscais. No entanto, sempre assim pretenderem, têm que, antes, buscar a produção de convenio, sem o qual, não se pode reputar apropriado o procedimento legislativo.” (2019, p. 205).

Conclui, José Mauro de Oliveira Junior:

“Assim a inexistência de prévia celebração de convenio de ICMS conduz a um vício no processo de enunciação da norma que concede isenção, incentivos e benefícios fiscais e autorizaria aos sujeitos passivos (sejam outras unidades federadas, sejam os

sujeitos à observância da norma) (Sp) a provocar o sistema para o fim de ver reconhecida a norma como inválida.” (2019, p. 207)

Ademais, não somente em relação a benefícios fiscais, há também limitação quanto a outros critérios da regra-matriz da incidência tributária, ao passo que o titular da competência impositiva do ICMS deve legislar, conforme bem pontua Paulo de Barros Carvalho, “consoante os traços que o constituinte esboçou” (2011, p. 768), de tal sorte que as regras matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e Distrito Federal, terão que manter os mesmos conteúdos semânticos previstos na Constituição.

Todavia, para nosso estudo, importa o recorte de que somente é possível a concessão de isenção, benefícios ou incentivos fiscais observados os requisitos legais, notadamente a celebração de convênios, nos termos definidos em lei, cuja ausência resulta em inconstitucionalidade.

## 2.1. DIVISÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS

A Constituição federal, ao tratar da repartição das receitas tributárias, estabelece que pertence aos Municípios, dentre outros impostos, parte da arrecadação do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), objeto do presente estudo.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Neste caso, o Estado é detentor da competência para instituir e arrecadar o tributo, todavia a parcela do produto da arrecadação que foi outorgada aos municípios não incorpora ao seu patrimônio, devendo ser remetida ao ente beneficiário.

Estevão Horvath e Hendrick Pinheiro, ao tratar sobre a temática, destacam que o beneficiário, no caso o município, adquire o direito da parte que lhe é destinada. Para citados juristas, utilizando-se do entendimento de Gilberto Bercovici, pontuam que prejudicada a partilha, a mesma pode ser contestada pelos beneficiários, que têm o direito ao ressarcimento dos prejuízos pela redução indevida de receitas.

A instituição do tributo integra o campo da autonomia política dos entes federados. Porém, uma vez instituído, o beneficiário adquire o direito a parte dos recursos arrecadados. Assim, uma ação dos entes detentores da competência tributária que prejudiquem a partilha, como bem pondera Gilberto Bercovici, “pode ser contestada pelos beneficiários, que têm direito ao ressarcimento dos prejuízos causados pela redução indevida dos recursos a eles destinados”. O tema da “cortesia com chapéu alheio” se coloca nesse contexto. Trata-se de incentivos fiscais concedidos sobre tributos com receita partilhada, que têm como reflexo a redução no volume de recursos compartilhados. (2022, p. 50)

Portanto, é direito dos Municípios a parcela estabelecida pela Constituição sobre o montante arrecadado à título de ICMS. Nesse sentido, o STF, ao julgar o RE nº 572.762, assentou o entendimento de que “a parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios”, fixando em sede de repercussão geral, a seguinte tese (Tema 42): “A retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos Municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.”

Recentemente o pretório excelso fixou a tese (no tema 1172) que, embora considerou constitucional programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS, reconhece o direito dos municípios à quota estipulada constitucionalmente, ao estabelecer a condição “desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios”.

“Os programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS - a exemplo do FOMENTAR e do PRODUZIR, do Estado de Goiás - não violam o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias previsto no art. 158, IV, da Constituição Federal, desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios quando do efetivo ingresso do tributo nos cofres públicos estaduais”.

### 3. GUERRA FISCAL NO ICMS

Trata-se de desajuste, de conflito, entre os Estados e o Distrito Federal em razão da concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais ao arripio do previsto no ordenamento, com a finalidade de atrair empresas para o território do ente federativo concedente.

Antes de adentrar, efetivamente, à chamada guerra fiscal no que tange ao ICMS, necessário alguns esclarecimentos preliminares.

Em face da competência do imposto em assunto atribuída aos Estados e Distrito Federal, é possível a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que possuem caráter extrafiscal, uma vez que perseguem fins alheios aos meramente arrecadatórios, que transcendem a necessidade de arrecadação, conforme fundamentam Estevão Horvath e Hendrick Pinheiro:

As medidas de incentivo fiscal tributário inserem-se no contexto da “extrafiscalidade”, conceito que descreve a utilização de instrumentos tributários com vistas à realização de fins que transcendem a necessidade de arrecadação de recursos públicos. Quando da sua utilização pelo legislador, não se tem como objetivo primordial abastecer os cofres públicos de dinheiro, mas sim estimular ou desestimular comportamentos. Os objetivos extrafiscais que se pretende atingir com incentivos fiscais tributários legitimam o déficit de igualdade decorrente das medidas de estímulo. (Horvath; Pinheiro, 2022, p. 52)

Segundo os mesmos autores, “os incentivos fiscais são ferramentas utilizadas pela atividade administrativa de fomento, com o objetivo de auxiliar o desenvolvimento e a expansão de atividades privadas de interesse coletivo” (Horvath; Pinheiro, 2022, p. 51).

No mesmo sentido também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho.

“Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, fomentando as grandes iniciativas de interesse público e incrementando a produção, o comércio e o consumo, sempre com o objetivo de promover o desenvolvimento socioeconômico.” (2012, p. 40)

Para este jurisconsulto, não é apenas possível, mas “efetivamente recomendável o emprego de normas instituidoras de impostos, como o ICMS, para o implemento das metas enfática e repetidamente prescritas pelo Texto Magno (arts. 3º, III; 151, I; e 170, VII, da CRFB/88)” (2012, p. 43).

Todavia, para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, é necessário observados os requisitos formais e materiais estabelecidos pela Constituição, notadamente, como já mencionado, mediante deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal.

Feitas tais considerações, voltamos ao assunto da chamada guerra fiscal.

À semelhança dos benefícios concedidos de forma lícita, possuem também caráter extrafiscal. Trata-se, portanto, de extrafiscalidade ilícita, já que concedida sem observar os requisitos formais e

materiais estabelecidos pela Constituição Federal, em especial com violação da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/75.

Em suma, trata-se da concessão de benefícios e de incentivos fiscais (com fins alheios aos meramente arrecadatórios) ao arrepio do previsto no ordenamento.

### 3.1. OS IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO MUNICIPAL

A concessão de benefícios fiscais ao arrepio da lei ofende ao modelo de federalismo cooperativo brasileiro, que pressupõe a cooperação dos entes da federação para superar desigualdades e promover o desenvolvimento nacional.

Para Estevão Horvath e Hendrick Pinheiro, a concessão unilateral de incentivos de ICMS por Estados-membros implica em redução do volume de recursos para os municípios representando interferência de um ente na capacidade de atuação de outro. Para os autores, o exercício da competência tributária dos Estados encontra limite no próprio ordenamento jurídico quando impacta a autonomia de outro ente federado.

A concessão unilateral de incentivos de ICMS por Estados-membros, que implicou a redução do volume de recursos disponível para que os Municípios pudessem desenvolver sua missão constitucional, representa uma interferência de um ente federativo na capacidade de atuação de outro.

É certo que os Estados-membros têm liberdade para desenvolver suas políticas públicas e programas de atuação nas mais diversas áreas. No entanto, é importante lembrar que esta liberdade não pode limitar a capacidade de atuação dos Municípios, com a redução do volume de recursos disponíveis para que estes desenvolvam as competências que lhes são próprias. Esse raciocínio aplica-se a todos os entes federados reciprocamente. (2022, p. 20-21)

Como anteriormente anotado em nota de rodapé, segundo balanço divulgado pelo Tesouro Nacional, em 2016, para 81,98% dos municípios brasileiros, as transferências (dentre elas a repartição do produto da arrecadação do ICMS) responderam por mais de 75% da receita orçamentária total<sup>8</sup>.

Portanto, a guerra fiscal entre Estados, na medida em que concedem benefícios fiscais no ICMS de forma ilegal, indubitavelmente impacta indevidamente as finanças dos Municípios, vez que o produto da arrecadação do referido imposto lhes é partilhado, ferindo o pacto federativo, que

<sup>8</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/transferencias-correspondem-a-mais-de-75-da-receita-orcamentaria-em-82-dos-municipios-brasileiros>. Acesso em 22/07/2023

pressupõe, repise-se, cooperação, à fim de garantir autonomia (fundamento do federalismo), que constitucionalmente é endereçada, também, aos Municípios. Vale lembrar, como já dizia André Franco Montoro, ninguém vive na União ou no Estado; as pessoas vivem no município.

#### **4. A NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO DA AUTONOMIA MUNICIPAL**

É necessário preservar a autonomia municipal para fazer frente à inúmeras obrigações impostas aos Municípios, já que a redução na sua participação na arrecadação do ICMS acarreta um volume menor de recursos para o desenvolvimento de suas missões constitucionais.

A parcela do ICMS mencionada no art. 158, IV, da Constituição Federal, embora arrecadada pelos Estados, integra o patrimônio dos Municípios, não podendo o Estado dela dispor a seu critério. Daí a expressão “cortesia com chapéu alheio”, citada pelo Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do já mencionado RE no 572.762, em que o Estado de Santa Catarina utilizou a quota parte dos Municípios a pretexto de concessão de benefícios fiscais.

Desta forma, na medida em que isenção, benefício ou incentivo fiscal é criado pelo Estado sem observar os critérios formais e materiais, a concessão afronta o pacto federativo, restando inconstitucional, de onde há de nascer o dever de reparar os incontestáveis danos aos Municípios. Afinal de contas, como já observamos em outra oportunidade, “a autonomia financeira é o penhor da autonomia dos entes federados” (2013, p. 80).

Ademais, “de fato, é impossível falar-se em autonomia política, legislativa, administrativa ou judiciária – que, juntas, asseguram a existência autônoma dos entes federados – sem recursos financeiros para tanto...” (MOREIRA, 2018, p. 25)

Importante frisar que, embora toda mitigação de repasses aos Municípios efetivamente impacta suas finanças, não estamos nos referindo, no presente trabalho, da concessão de benefícios fiscais realizados de forma lícita, haja vista a previsão legal existente em nosso ordenamento jurídico. Sem, contudo, fazer juízo de valor à temática, vez que é certo que a manifestação de autonomia da União ou dos Estados não pode comprometer o exercício da autonomia financeira dos Municípios, trazemos à baila o entendimento firmado de STJ (tema 653), que fiou entendimento de que é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais:

É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte



da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

#### 4.1. DA POSSIBILIDADE DE REPARAÇÃO DO DANOS

Dentre outros, destacamos dois aspectos relevantes:

O primeiro, oriundo da máxima de que todo aquele que causa danos a outrem tem o dever de repará-los, é igualmente aplicável no contexto das relações entre os entes federados. Neste ínterim, nos restringindo a falar de benefícios concedidos ilicitamente, Estevão Horvath e Hendrick Pinheiro ensinam que cabe ao titular da competência reparar o ente que seria destinatário da partilha:

A busca pela reparação dos danos derivados da atuação do Estado encontra lastro na chamada responsabilidade extracontratual objetiva do Estado, prevista no art. 37, §6º, da Constituição da República, *in verbis*:

§6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. (Horvath; Pinheiro, 2022, p. 27-28)

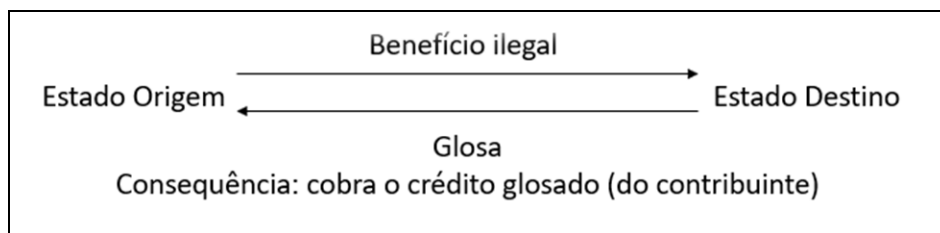
Para tais juristas, considerando que a criação de programas de incentivo fiscal em desconformidade com os ditames da Constituição da República tem repercussão direta na repartição federativa de receitas, no caso de prejuízos decorrentes de normas inconstitucionais, ou seja, fora dos limites da autonomia política dos Estados, “a configuração do dano está diretamente relacionada aos limites para o exercício da competência exonerativa do ente responsável pela instituição e arrecadação do tributo cujo produto da arrecadação é compartilhado” (Horvath; Pinheiro., 2022, p. 33-34), já que a inconstitucionalidade desses benefícios impacta diretamente a arrecadação dos Municípios, que se veem privados dos recursos necessários para fazer frente às inúmeras obrigações atribuídas constitucionalmente. Desta forma, a responsabilização civil é forma de restabelecer o equilíbrio federativo.

Além disso, trazemos à baila outro relevante aspecto (para pensar), que demanda traçar um paralelo entre a tese fixada pelo STJ no Tema 490 (Leading case RE 628.075), que considerou constitucional norma que permite aos Estados de destino, nos casos de operações interestaduais que incidam o ICMS, glosarem crédito irregularmente concedido pelo Estado de origem, como os casos de concessão irregular de benefícios fiscais do ICMS pelos Estados em relação aos Municípios prejudicados.

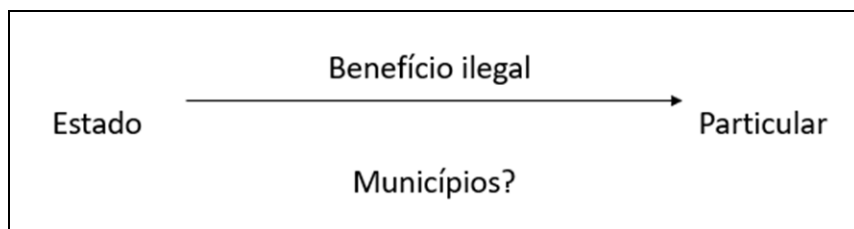
Eis o entendimento firmado pelo STF no tema 490:

O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.

À fim de facilitar o entendimento, a decisão estaria representada no seguinte esquema:



Ainda que referida decisão elege o contribuinte como inimigo na guerra fiscal travada entre Estados, fazendo rememorar o agora saudoso Ministro Sepúlveda Pertence, para quem “inconstitucionalidades não se compensam” (ADI n. 2.377) e, desta forma, sem concordar com o *decisum*, a decisão é útil para exercitar raciocínio semelhante no sentido de como ficariam os Municípios prejudicados nas hipóteses de benefícios fiscais concedidos irregularmente pelos Estados, conforme a representação a seguir:



Sopesando tudo que foi pontuado até aqui, o caminho possível, ou quiçá necessário, seria ser o Estado responsabilizado, portanto, com o dever de indenizar o ente que seria destinatário da partilha do imposto, no caso do ICMS, quando o benefício, incentivo e isenção forem inconstitucionais, Como diria o adágio: “pau que bate em Chico bate em Francisco”! Ou seja, decisões cujos lastros se dão preferencialmente por questões políticas e econômicas podem muitas vezes trazer benefícios aos interessados, que também devem se sujeitar às mesmas circunstâncias quando desfavoráveis.

## 5. CONCLUSÃO

A Guerra Fiscal é uma manifestação de um desequilíbrio no federalismo brasileiro, inclusive, no caso do ICMS, em relação aos Municípios, destinatário de parte do produto da arrecadação (repartição das receitas), temática de tamanho relevo que a Constituição veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos (art. 160)<sup>9</sup>.

Embora a competência para instituição e arrecadação do ICMS foi outorgada pela Constituição Federal aos Estados e Distrito Federal, tais entes não podem conceder benefícios, incentivos e isenções sem estrita observância aos requisitos legais estabelecidos, notadamente pela Constituição Federal.

Desta forma, diante de benefícios inconstitucionais, concedidos pelos Estados e Distrito Federal, razoável pensar na possibilidade de reparação dos danos por esses, ante a consequente redução (indevida) no produto da arrecadação do ICMS, que acarreta evidente prejuízo ao município destinatário.

À luz do federalismo cooperativo, é necessário estabelecer limites ao exercício da autonomia dos Estados, detentores de competência tributário sobre o ICMS, cuja receita é repartida com os Municípios, que dela necessitam para fazer frente às suas atribuições constitucionais, de tal maneira que os Estados sejam responsabilizados quando concederem benefícios, incentivos ou isenções inconstitucionais, com a consequente reparação dos danos. Afinal de contas, vale repetir, as pessoas vivem nos Municípios, cuja autonomia precisa ser preservada.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 572.762. Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no RE 1.288.634. Rel. Min. Gilmar Mendes.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 705.423. Rel. Edson Fachin, Pleno.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.377

<sup>9</sup> CF, Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito de ICMS. CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal – reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Oswaldo Santos de. Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. Curso de direito constitucional brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI, Matheus. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre a União e Municípios – RE 705.423/SE, Tema 653/RG-STF. In: Federalismo (s) em juízo. São Paulo: Noeses, 2019

HORTA, Raul Machado. Direito Constitucional. 5ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: 30 anos da constituição federal e o sistema tributário brasileiro. São Paulo: Noeses, 2018.

OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. Uma Análise Lógico-Sintática dos Convênios de ICMS. In Revista Tributária e de Finanças Públicas nº 143, 2019.

PIETRO, Juliano Di. Repartição das receitas tributárias. In: Federalismo fiscal. Barueri: Manole, 2004.

SOARES, Esther Bueno Soares. União, estados e municípios. In: Por uma nova federação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995 (fls. 77/95).

Transferências correspondem a mais de 75% da receita orçamentária em 82% dos municípios brasileiros. Tesouro Nacional. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/transferencias-correspondem-a-mais-de-75-da-receita-orcamentaria-em-82-dos-municipios-brasileiros>. Acesso em 23/07/2023.