V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

MARCIANO BUFFON

ANDRÉS JAVIER BLANCO BELTRAMI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/ UFSM /Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon – Florianópolis: CONPEDI, 2016

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-244-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Muito nos apraz ter a oportunidade de integrar, participar e contribuir num evento da envergadura do V Encontro Internacional do CONPEDI na linda, história e emblemática cidade de Montevidéu. Esta capital do nosso país co-irmão Uruguay que, através de sua Universidade do Uruguay, nos anfitriou de forma tão carinhosa, pode proporcionar exposições e debates dos mais variados e requintados quilate. Em especial, ao discutir, em nosso GT, o direito tributário e financeiro, podemos aferir o engajamento e motivação ímpar dos estudantes e pesquisadores do direito seja no Brasil seja dentre os Uruguaios. Unge apontar a crise fiscal que o Brasil atravessa a duras penas, perpassada, paralelamente, por uma crise política qualificada como uma das mais intensas da história nacional não se sabendo, exatamente em que proporção, qual seria a antecedente ou consequente uma da outra. Entretanto, percebe-se uma uma luz no final do túnel. Isso se dá por uma razão clara. Nas crises, sejam do Estado, como no caso brasileiro, sejam de qualquer estirpe, aparecerem as idéias e, a partir daí, soluções. Tais soluções por mais que não sejam as perfeitas - já que tal qualidade, dependerá, muitas vezes, do arbítrio dos grupos impactados por seus efeitos - albergam ao pais esperança. Quando lemos os trabalhos apresentados, com a qualidade científica notável, e presenciamos a paixão e contundência na sua exposição, nos espíritos são enriquecidos com a certeza que a renovação no saber e índole no bem fazer na área do direito, notadamente no direito tributário é palpável e instigante.

Discussões afetas à guerra fiscal e seus efeitos deletérios sobre o pacto federativo; tributação sobre o consumo e a injustiça sobre os mais pobres; a hipotética criação de um imposto sobre grandes fortunas no pais como consectário do primado da capacidade contributiva; o regime especial como um verdadeiro direito tributário casuísdico paralelo ao aplicável genericamente, causado, possivelmente, pela indicada guerra fiscal, dentre outras temas, nos faz crer que se depender dos cientistas do direito nesta área envolvente de gestão de receita e despesa, temos suficientes razões para sermos e continuarmos otimistas.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Marciano Buffon - UNISINOS

Prof. Dr. Andrés Javier Blanco Beltrami - UDELAR

A GUERRA FISCAL DO ICMS NO BRASIL SOB A ÓTICA DA TEORIA DA NORMA DE RONALD DWORKIN

THE BRAZILIAN ICMS FISCAL WAR UNDER THE OTICS OS THE RONALD DWORKIN THEORY

Nelly Cecilia Paiva Avertano Rocha Hodge Calfat [1]
Marcia Cristina de Souza Alvim [2]

Resumo

O presente artigo visa abordar de maneira geral e sem pretensão de esgotar, o tema da guerra fiscal do ICMS e as suas consequências para os estados brasileiros, sob a análise da teoria da norma de Ronald Dworkin, a fim de demonstrar que não é só na norma literal que podemos encontrar a solução para os conflitos, mas através de uma interpretação extensiva, uma visão alargada para os casos concretos.

Palavras-chave: Icms, Guerra fiscal, Norma, Teoria de ronald dworkin

Abstract/Resumen/Résumé

The present article shows in a general way the ICMS fiscal war and it also tries to demonstrate their consequences to the Brazilian states, that is why it also bring a philosophy created by Ronald Dworkin that believes that we can resolve our problems not only on a jurisdicional way.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Icms, Fiscal war, Law, Ronald dworkin theory

[1] Mestranda em Direitos Humanos na UNIFIEO; professora tutora tributário Damásio Jesus; especialista em Direito Tributário; integrante da comissão de Acadêmicos de Direito OAB/SP.

[2] Mestre e Doutora em Direito Constitucional pela PUC/ SP; professora da Pós-Graduação e Graduação em Direito da PUC/SP; de graduação e Pós-Graduação em Direito do UNIFIEO; da Graduação Universidade Mackenzie.

1 Introdução

O presente artigo tem por objeto refletir sobre a Guerra Fiscal do ICMS nos estados brasileiros sob a análise da Teoria da Norma de Ronald Dworkin, na tentativa de encontrar soluções mais abertas à interpretação da norma.

Destacamos a importância da presente pesquisa observando a extrema desigualdade econômica e o fato da excessiva concentração de indústrias em alguns estados brasileiros.

Na presente pesquisa utilizamos o método analítico com pesquisa doutrinária, realizando as efetivas comparações entre o caso analisado.

Observamos que nos últimos anos o Brasil tem vivenciado uma forte crise de insegurança jurídica em relação ao ICMS-IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS, pois constatamos que foram oferecidos subsídios locais para atrair as indústrias para determinados estados da federação brasileira. Dessa forma, o abandono das indústrias do seu estado de origem e o seu rápido estabelecimento em outros estados da federação brasileira, de forma precária, foi o grande fortalecedor da chamada guerra fiscal, causada por questões exclusivamente tributárias.

Vale ressaltar, que a Guerra Fiscal do ICMS teve sua origem mediante a concessão de incentivos fiscais inconstitucionais e ilegais, principalmente pelos estados das regiões Centro - Oeste e Nordeste do Brasil.

A questão que podemos levantar é que a simples desigualdade econômica entre os estados não os legitimam a dar a concessão de benefícios fiscais não regulamentados pelo sistema jurídico nacional.

Para os empresários que são submetidos as altas cargas tributárias e para a

maioria dos estados federados, que possui uma pequena arrecadação, faz-se necessário atrair novos contribuintes a fim de aumentar as suas receitas.

Conforme podemos verificar pela lei Complementar nº 24/75, os estados-membros e o Distrito Federal só poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais se autorizados por Convênios, espécie de norma assinada pela unanimidade dos estados federados, em reunião previamente convocada.

Visando oferecer uma melhor tratativa à Guerra Fiscal dos estados federados adotamos a interpretação da Teoria da Norma de Ronald Dworkin para que possamos solucionar os conflitos da melhor forma.

2 Noções Gerais Do ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte, Interestaduais, Intermunicipais e de Comunicação (ICMS) é um imposto de caráter estadual e está previsto no art. 155, II, parágrafos 2° a 5° da Constituição da República Federativa do Brasil e tem a sua normatização geral na Lei Complementar nº 87/96.

O ICMS possui mais de uma base econômica, não iremos analisar todas no presente artigo, entretanto vamos verificar as mais importantes para compreender o problema acima exposto.

Primeiramente devemos verificar qual o conceito de mercadoria. Nos parágrafos seguintes utilizaremos o pensamento de Caio Bartine, em sua obra de Direito Tributário. ”Mercadoria é um produto com destinação comercial, mercantil. Toda mercadoria é considerada um produto, mas nem todo produto é considerado mercadoria” (BARTINE, 2014, p.369).

A incidência do referido imposto acaba recaindo sobre a “circulação” da

mercadoria. É necessário compreender circulação de mercadoria como a efetiva mudança de titularidade, devendo ocorrer a efetiva transmissão de direitos, não sendo possível a sua cobrança na mera circulação física.

O ICMS encontra-se como um imposto plurifásico, ou seja, é necessário analisar a sua incidência em toda a cadeia de produção. Por conta disso, é necessário o princípio da "*não cumulatividade*" permitindo que seja deduzido os valores pagos das operações anteriores com as operações subsequentes. Dessa forma, fomenta-se o consumo.

Vendas relativas a bens que compõe o ativo fixo da empresa não possuem incidência do ICMS, visto que o fato de ser esporádico não caracteriza a venda de um produto. Da mesma forma que a mera modificação patrimonial não é fato gerador para a incidência do ICMS.

2.1 Aspecto Espacial

Para sabermos melhor a definição do aspecto espacial devemos levar em consideração o estado federado em que ocorrerá a operação ou prestação do serviço e o objeto de que estamos tratando. Podemos verificar no art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996 que dependendo de onde ocorreu o fato gerador será o local responsável para o pagamento do ICMS.

Caso trate-se de bens ou mercadorias, o local em que será cobrado o imposto, poderá ser o local do estabelecimento em que se encontre no momento da ocorrência do fato gerador. Caso tenha alguma irregularidade com a documentação fiscal, será o local onde se encontra a mercadoria, o responsável para o pagamento do ICMS.

No mais, vale ressaltar que será o local do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado o responsável pelo pagamento do imposto.

2.2 Aspecto Pessoal

O sujeito ativo é o estado federado ou o Distrito Federal em que ocorra a operação. No caso de importação de bens ou serviços, a jurisprudência dominante entende que é devido o ICMS no estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria, não levando em consideração onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

Conforme o disposto no artigo 4º do Código Tributário Nacional observamos que:

> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
>
> Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial
>
> I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade
>
> II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
>
> III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados
>
> IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O ICMS admitirá a responsabilidade tributária pelo seu adimplemento, observando-se a determinação de cada estado federado.

A Lei Complementar nº 87/96 não determina quais as pessoas que serão consideradas responsáveis, ela apenas indica as situações que podem ocorrer e por conseqüência, os estados responsáveis.

2.3 Demais Aspectos

O primeiro aspecto diz respeito à aplicação do regramento da não cumulatividade. Esta consiste na possibilidade de se compensar valores creditados com valores debitados em determinado espaço de tempo. A presente situação tem por intuito diminuir o impacto no consumidor final.

A concessão dos benefícios de isenção para o ICMS dependem de determinação de cada um dos Estados através de sua legislação estadual, sem que ocorra afronta as determinações aprovadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), cabendo a este promover a celebração de conv6enios para o efeito de concessão ou revogação de isenções do ICMS.

O Conselho é constituído por representante de cada estado e do Distrito Federal, bem como um representante do Governo Federal. O Conselho pode, em assuntos considerados estritamente técnicos, delegar, de modo expresso, a competência para a Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS para decidir sobre o assunto.

3 A Guerra Fiscal do ICMS nos estados federados brasileiros

Primeiramente faz-se necessário afirmar que nos parágrafos seguintes utilizaremos o pensamento de Márcio Renato Espírito Santo de Brito autor do artigo A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados federados.

Sabe-se que um dos grandes problemas que assolam os mais diferentes níveis de governo reside na capacidade de angariar receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado-Nação. (BRITO, 2016, p.03)

O Estado necessita de recursos para sobreviver e realizar os seus fins sociais, tendo na tributação o instrumento de que se tem valido a economia. O tributo é sem dúvida a grande fonte de recurso contra a estatização da economia. (BRITO, 2016, p.03)

Mostra-se ainda o pagamento de tributos ser a forma mais concreta de relação do cidadão com o Estado, uma relação em que a reciprocidade de compromissos passou a

ser a maior marca nas sociedades democráticas.

Conforme os pensamentos a seguir de Valeria Zotelli autora do artigo Carga Pesada na revista Revisão Jurídica:

> O Estado tem a finalidade de promover o bem comum e arrecada os recursos indispensáveis à realização do seu papel. O cidadão contribui através dos impostos e adquire o direito a condições de vida progressivamente melhores. É assim, com essa fórmula simples, que se concebe esse contrato social da atualidade.

Contudo, se fazem necessárias limitações a esse poder estatal de tributar, conforme disposto no art. 146, II, da Constituição da República Federativa do Brasil. Devem, pois, as limitações constitucionais ao poder de tributar ser reguladas através de lei complementar. Essas limitações visam estabelecer um equilíbrio entre este poder e o direito de cidadania. Isso implica na conclusão que tais limitações constituem uma proteção constitucional ao contribuinte contra um possível excesso do Estado no exercício de seu poder.

A guerra fiscal decorre de uma intricada questão jurídica. Nesse sentido é necessário esclarecer que nenhum imposto brasileiro foi tão detalhado na Constituição da República Federativa do Brasil, como o ICMS.

Em uma rápida análise ao art. 155, II parágrafo 2º da Constituição da República Federativa do Brasil é a sua submissão ao princípio da não – cumulatividade, por conta que o contribuinte realize os abatimentos dos valores pagos nas etapas anteriores da operação.

Por conta desse princípio temos uma estreita relação entre os estados da federação, visto que o contribuinte que se encontra em outros estados da federação encontra-se obrigado a suportar o crédito referente ao valor que foi pago em nota fiscal e recolhido ao estado de origem.

> Ocorre que como forma de sanar tais problemas os estados concedem

> benefícios ou incentivos fiscais, entretanto essa concessão é realizada às custas dos Estados adquirentes das mercadorias industrializadas ou meramente distribuídas a partir do estado concessor, visto que são obrigados a suportar créditos de impostos que, na prática não foram recolhidos no Estado de origem. (ZOTELLI, 2016, p.32)

Por conta disso, por estarmos diante de uma prática inconstitucional, os incentivos fiscais não são destacados nas notas fiscais de venda de mercadoria, ficando exclusivamente registrada nos livros dos contribuintes.(ZOTELLI, 2016, p.32)

Dessa forma, os adquirentes dos produtos, constatando a oferta de melhores preços por pessoa jurídica, localizada em outro estado da federação, desconhecendo ser o vendedor beneficiário de incentivos fiscais, adquire dele mercadoria recebendo-a com destaque da alíquota prevista em lei.

A situação que a guerra fiscal criou, determinou o surgimento de uma série de novos benefícios. Nos parágrafos a seguir seguiremos com o pensamento de Nora Gonzales autora do artigo Cresce polêmica da guerra fiscal na Gazeta Mercantil.

Com a Guerra surgiu benefícios fiscais tais como a isenção do ICMS para novas empresas sem produção similar no estado, ou seja, é a concessão de isenção do ICMS para empresas cujos produtos ainda não existem similar, sendo produzido no território do estado concedente, que também gerou a isenção ou redução de ICMS para as micros e pequenas empresas, sendo que o seu principal argumento seria que as micro e pequenas empresas absorvem grande quantidade da mão-de-obra, ou seja, ajudam no combate ao desemprego, fantasma que assombra todo e qualquer administrador público.

Houve também alguns benefícios fiscais com a Guerra Fiscal do ICMS tal como a aquisição de ativos fixos, ou seja, possibilita ao contribuinte adquirir parte de seus bens de capital com financiamento à taxa de juros baixos e prazos a perder de vista.

É cediço que o vício de inconstitucionalidade deve ser observado tendo como referência uma constituição paradigma, em outras palavras, a lei só pode ser considerada

inconstitucional se ela for incompatível com a constituição então vigente ao tempo de sua edição.

Neste contexto, deve ser repudiado toda e qualquer tipo de tentativa de defender a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo editados sob a regência de outra ordem constitucional. O Ministro Gilmar Mendes, em suas palavras, expõe acerca da temática nos seguintes termos:

> Por isso se entende que aquelas normas anteriores à Constituição, que são com ela compatíveis no seu conteúdo, continuam em vigor. Diz-se que, nesse caso, opera o fenômeno da recepção, que corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição. (MENDES, 2009, p.257)

Desta forma, conforme fundamentado no tópico pretérito, a Lei Complementar n° 24/1975 foi recepcionada expressamente, nos termos do art. 34, §8° dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, devendo permanecer em nosso mundo jurídico até que sobrevenha uma nova legislação editada sob a égide da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Entretanto, percebe-se que o cenário no qual foi editada a lei de regência dos convênios do CONFAZ é diverso do proposto pela atual Constituição, como podemos observar no seu art. 4°, que outorga ao Poder Executivo de cada Unidade da Federação o direito de ratificar o decreto como sendo meio único e suficiente para eficácia da norma na circunscrição estadual, independentemente de lei local incorporadora.

Ricardo Lobo Torres afirma que

> A LC 24/75, editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembléias dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência aos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade da medida, por afrontar o princípio da legalidade. (TORRES, 2005, p.50)

Insta ressaltar que a doutrina na época da promulgação da Constituição da

República Federativa do Brasil de 1988 já criticava o método de incorporação à legislação estadual do convênio por mero decreto do Executivo, segundo palavras do doutrinador Alcides Jorge Costa, baseadas em doutrinadores de grande renome no mundo tributário, nos seguintes termos:

> Esta dispensa tem sido acoimada de inconstitucional como o fizeram, entre outros, Sacha Calmon Navarro Coêlho (Comentários à Constituição de 1988, Rio de Janeiro, Forense, 1990, pp. 290-296); Roque Antonio Carrazza (ICMS, 4ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, pp. 253-254); José Eduardo Soares de Melo (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 1997, p. 114); José Souto Maior Borges (Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT – Educ, 1975, p. 173, com citação da opinião de Geraldo Ataliba no mesmo sentido). (COSTA, 2009, p.87)

Malgrado as críticas postas pela doutrina ao dispositivo que trata da forma de incorporação dos convênios na legislação estadual, a questão da recepção ou não da Lei Complementar n˚ 24/1975 já está completamente superada, eis que o próprio ADCT expressamente a recepcionou, tendo a nossa Corte Constitucional já se manifestado sobre este ponto na Ação Direta de Inconstitucionalidade n˚ 1179, já citada neste trabalho.

Querendo conceder reduções ou isenções nas alíquotas de ICMS devem os Estados e o Distrito Federal, previamente, firmar entre si convênios (acordos, programas a serem desenvolvidos pelas unidades federativas). Esses convênios serão firmados no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, que é constituído por membros do governo federal e secretários da Fazenda ou Finanças de cada Estado.

> O CONFAZ foi criado através da lei complementar nº 24 de 1975 e visa evitar o processo de desorganização tributária, que passa necessariamente por um processo de isenções fiscais. Busca-se, desta forma, reunir os 27 secretários da fazenda dos estados e o Ministro da Fazenda para que acordem unanimemente a respeito dos incentivos. (OLIVEIRA, 2000 p.42)

Tais convênios, para se tornarem direito interno das unidades federativas interessadas, precisam ser ratificados, não por decreto do Governador - como infelizmente vem acontecendo com base no art. 4º da Lei Complementar n.º 24/75 - mas,

sim, por meio de decreto legislativo baixado pela respectiva Assembléia Legislativa ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa.

As normas constitucionais que dispõem sobre a limitação ao poder de legislar dos estados-membros da federação, como considera o Supremo Tribunal Federal, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia dos estados. Desta forma, toda a espécie de renúncia ou benefício fiscal utilizados pelos estados deve ser concedido seguindo as determinações da Constituição, sob pena de ser o ato flagrantemente oposto ao que prevê a nossa Norma Fundamental.

> Em julho de 2014 foi celebrado o convênio do ICMS 70 por intermédio do qual os Estados (com exceção do Ceará, Rio Grande do Norte, Goiás, Amazonas, Santa Catarina e Espirito Santo), firmaram um protocolo de intenções, nele se comprometem a acabar com a guerra fiscal de forma legal, em contra partida os Estados que perderam receita com a extinção dos incentivos fiscais recebam ajuda financeira da União. (ZOTELLI, 2016, p.34)

Por fim , podemos verificar que por conta da Guerra Fiscal do ICMS, houve uma diáspora de pessoas jurídicas para outros estados, ensejando em um maior crescimento econômico em algumas regiões. Vale ressaltar que tal crescimento veio por conta de medidas inconstitucionais as quais diminuem a realização de novos investimentos constitucionais.

4 Teoria de Ronald Dworkin

Os filósofos positivistas possuem como esqueleto algumas poucas proposições centrais e organizadoras.

Nos parágrafos a seguir utilizaremos a teoria de Ronald Dworkin autor do livro Levando o Direito a Sério.

O direito de uma comunidade é um conjunto de regras especiais usado direta ou indiretamente pela comunidade, seu propósito é determinar qual comportamento será

punido ou coagido pelo Poder Público.

Tais regras especiais podem ser identificadas não pelo seu conteúdo, mas por seu *pedigree*, ou seja, a maneira pelo qual foram adotadas ou formuladas, devem estar de acordo com a Constituição da República. Tal critério da *pedigree* ajuda a identificar as regras jurídicas válidas .

O conjunto das regras jurídicas é coextensivo com "o direito", ou seja, se algum caso de alguma pessoa não encontrar norma apropriada para sua aplicação este caso não pode ser decidido com a aplicação do direito

Por fim, dizer que alguém tem uma obrigação jurídica significa que o seu caso se enquadra em uma regra válida.

Tais conceitos seriam possíveis em uma sociedade menos complexa. Em uma nação moderna, o nosso controle político é pluralístico e mutável, sendo uma questão de compromisso.

Ronald Dworkin afirma que quando nos deparamos com os "casos difíceis", ou seja, aqueles casos que não se encaixam em nenhuma norma jurídica, se usássemos o conceito do positivismo jurídico tal caso não seria amparado pelo direito. Dessa forma Ronald Dworkin vem com a idéia de se utilizar dos princípios para tentar amparar tal situação, a fim de tirar a posição do juiz como um mero orador da lei a transformá-lo em um ser mais ativo.

Tal raciocínio fora desenvolvido a partir de um caso que aconteceu em Nova Iorque conhecido como caso *"Riggs contra Palmer"*, neste caso tiveram que decidir se um herdeiro nomeado no testamento de seu avô poderia herdar o disposto naquele testamento, mesmo que este próprio tenha assassinado o seu avô.

Dessa forma, vieram a pensar que apesar de a lei possuir uma máxima absoluta a

sua execução pode ser limitada tanto ao direito costumeiro quanto para os princípios.

Como Ronald Dworkin adota uma teoria interpretativa, entende que as divergências não são causadas imediatamente em razão da textura aberta das normas jurídicas, mas porque há fortes argumentos de que uma interpretação diversa seria mais coerente com os princípios e virtudes de nossa prática jurídica.

No presente artigo discorremos sobre a Guerra Fiscal do ICMS, podemos verificar que apesar do ICMS ser um dos impostos melhor descritos no nosso ordenamento jurídico houve uma certa discussão sobre a recepcionalidade da Lei Complementar nº 24/75 a qual prevê que os estados e o Distrito Federal só podem conceder isenções mediante Convênios.

Entretanto antes da produção dessa lei ficamos com a falta de uma norma reguladora, em outras palavras, ficamos sem regulamentação. Para Ronald Dworkin a obscuridade de uma norma não deve ser apontada como uma característica inerente à sua própria essência, mas presente pela simples razão de existirem fortes argumentos de que um outro sentido seria mais adequado frente ao conjunto de princípios e virtudes de nossa prática jurídica.

Ronald Dworkin considera inventivas as interpretações de algo criado pelas partes como uma entidade distinta delas. Nesse sentido, as interpretações de práticas sociais, como o direito e a arte, devem ser entendidas como criativas. Ademais, as interpretações criativas são construtivas na medida em que se preocupam essencialmente com o propósito, fundamentalmente o do intérprete, não o do autor.

Com a criação da Lei Complementar nº 87/96 no seu artigo 11 que foi discriminado com maior rigor em qual local estaria o responsável a realizar a prestação pecuniária do ICMS. Entretanto, apesar da criação da lei supra citada, os estados federados passaram a conceder benefícios fiscais sem antes observar a criação de

Convênios. Por conta disso houve uma maior migração de pessoas jurídicas para outros estados federados.

A fim de sanar com a Guerra Fiscal do ICMS foi criado o Convênio ICMS 70 pelo qual os estados (menos Ceará, Rio Grande do Norte, Goiás, Amazonas, Santa Catarina e Espírito Santo) homologaram as suas intenções de acabar com a Guerra Fiscal do ICMS. Desde que os estados federados que perderem receita obtenham ajuda da União.

Apesar da Lei Complementar nº 24/75 prever a criação de Convênios, nela só está disciplinada a sua criação para conceder benefícios fiscais. Dessa forma podemos verificar que como o Convênio ICMS 70 prevê o fim da Guerra Fiscal e a ajuda da União, podemos verificar uma violação da pedigree da norma e observar a criatividade de sua utilização, a fim de sanar algum problema.

5 Conclusão

Podemos verificar pelo exposto que apesar do ICMS, vir descrito na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que apesar do ICMS ser um dos impostos melhor descrito no nosso ordenamento jurídico houve uma certa discussão sobre a recepcionalidade da Lei Complementar nº 24/75 a qual prevê que os estados e o Distrito Federal só podem conceder isenções mediante Convênios.

Com a criação da Lei Complementar nº 87/96 no seu artigo 11 que foi discriminado com maior rigor em qual local estaria seria o responsável a realizar a prestação pecuniária do ICMS. Entretanto, apesar da criação da lei supra citada, os estados federados passaram a conceder benefícios fiscais sem antes observar a criação de Convênios. Por conta disso houve uma maior migração de pessoas jurídicas para outros estados federados.

A fim de sanar com a Guerra Fiscal do ICMS foi criado o Convênio ICMS 70

pelo qual os estados (menos Ceará, Rio Grande do Norte, Goiás, Amazonas, Santa Catarina e Espírito Santo) homologaram as suas intenções de acabar com a Guerra Fiscal do ICMS. Desde que os estados federados que perderem receita obtenham ajuda da União.

Por fim, podemos observar que Ronald Dworkin, em sua obra, apresenta proposições consistentes para a resolução da Guerra Fiscal do ICMS, no sentido de que o Convênio 70 do ICMS, além de disciplinar sobre os benefícios fiscais a serem impetrados pelos estados federados, há uma intepretação extensiva a essa norma, pois ela visa sanar a Guerra Fiscal.

6 Referências

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. 3ª ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014 – (Coleção elementos do direito; v. 3 / coordenação Marco Antonio Araujo Jr., Darlan Barroso).

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lucia Américo dos. **ICMS ao alcance de todos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 71. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 15 fev 2016.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm/>. Acesso em 20 mai 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1179**, rel. Ministro Marco Aurélio, data de julgamento: 12 de abril de 1996. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346877/>.

Acesso em 20 mai 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 42. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados.** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 29 jan 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p. 42. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 15 fev 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**, 1a Ed., São Paulo: Dialética, 2009.

Decreto nº 48.958, de 21/09/2004 e decreto nº 48.961, de 21/09/2004. apud AMBITO JURÍDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 20 fev 2016.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 2.381, de 20.5.99. DODF de 21.5.99**. Regime Especial para Atacadistas. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 20 fev 2016.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 2.427, de 14.7.99. DODF de 15.7.99**. Pró-DF. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os**

estados. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 20 fev 2016.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** Tradução: Jefferson Luiz Camargo – 2ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2007.

GONZALEZ, Nora. **Cresce polêmica da guerra fiscal**. Gazeta Mercantil, São Paulo, 25.10.99.

MELO. José Eduardo Soares de. apud BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. 3° ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014 – (Coleção elementos do direito; v. 3 / coordenação Marco Antonio Araujo Jr., Darlan Barroso).

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Pulsar, 2000, p. 89.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Pulsar, 2000, p. 42. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso em 22 fev 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. **ADI 1247 MC/PA**. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995. apud AMBITO JURIDICO. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados.** Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073/>. Acesso

em 22/Fev/2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 12ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 50.

ZOTELLI, Valeria. **Carga Pesada: ICMS: a insegurança jurídica para contribuintes e o risco de perda dos investimentos realizados**. São Paulo, v. 109. Revista Visão Jurídica. Ed. Escola, p. 28-35, Jun 2015