

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA PUC – SP
GABRIEL VICTOR DE OLIVEIRA GOMES

A GUERRA FISCAL DO ICMS E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO
DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO
2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA PUC - SP
GABRIEL VICTOR DE OLIVEIRA GOMES

**A GUERRA FISCAL DO ICMS E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada à banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO
2018

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Angela e José Roberto, por me incentivarem em minhas escolhas, concedendo-me forças para continuar firme em meus objetivos.

À minha namorada Renata, que permanece me estendendo a sua mão com todo o seu amor, por mais que sejam grandes o obstáculo e o desafio.

Aos meus amigos, em especial o Anderson que acompanhou toda minha trajetória até aqui, e partilhou comigo todos os sonhos desde que éramos apenas crianças.

À minha tia Adriana que me influenciou a trilhar o caminho de viver o Direito.

E à minha prima Gabriela pela cumplicidade e por estar presente em todas as fases da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me proporcionar tudo que eu preciso para viver bem.

Ao André Adura.

Aos professores do COGEAE: Aurora Carvalho, Iris Rosa e Rodrigo Griz.

Ao professor Paulo de Barros Carvalho por compartilhar sua genial doutrina no curso de especialização da PUC.

E a orientadora deste trabalho Daniela Braghetta, que me acompanhou por 2 módulos e tanto conhecimento proporcionou com as discussões em sala.

RESUMO

Na busca incessante de atrair investimentos dos setores privados, os Estados / Distrito Federal utilizam dos benefícios fiscais com intuito de diminuir a oneração do ICMS aos contribuintes, reduzindo o custo e aumentando o lucro da atividade comercial dos investidores que se instalam em seu território.

Entretanto, os benefícios fiscais só podem ser concedidos se observados restritamente os ditames estipulados pelas normas constitucionais e infraconstitucionais.

Ocorre que, devido às normas acima citadas exigirem que benefícios fiscais só possam ser concedidos se houver concordância unânime de todos os entes federados, leia-se Estados membros e Distrito Federal, a regularidade dos incentivos fica prejudicada, considerando a disparidade da situação econômica entre os referidos membros da federação, gerando interesse adverso entre eles.

Assim, sabendo da dificuldade de conseguir aprovação de benefício fiscal, os Estados / Distrito Federal, à margem da Constituição Federal, passam a criar normas irregulares ao autorizar diversas formas de beneficiar os contribuintes tributariamente.

Nesse sentido, com a prática proliferada nasce a Guerra Fiscal do ICMS, que assola as contas públicas, e afunda em crise a manutenção dos Estados, que entram em um verdadeiro leilão para conseguirem investimentos. Todavia, trazendo malefícios preocupantes para a saúde estatal, não só local, como nacional.

Este trabalho cuida-se de tratar do ICMS historicamente, trazendo várias informações sobre sua natureza, para depois chegarmos à raiz do problema da Guerra Fiscal e suas consequências positivas e negativas.

Palavras-chave: Investimentos, setores privados, benefícios fiscais, ICMS, normas constitucionais e infra-constitucionais, Guerra Fiscal.

ABSTRACT

In the endless search to attract private funds, the States/ Distrito Federal use the tax benefit with the propose of reduce the onus of ICMS to taxpayers, decreasing the cost and increasing the profit of the commercial activity of the investors who settle themselves in the territory.

Nevertheless the tax benefit only can be granted if considered the constitutional and infraconstitutional rules.

In fact, because of the above mentioned rules require that the tax benefit can only be granted if there is a unanimous agreement of all the federated entities, meaning the States and Distrito Federal, the regularity of the benefit is impaired, considering the disparity of economic situation between the mentioned members of the federation, creating adverse interest with each other.

However, knowing the difficulty of obtaining tax benefit approval, the States / Distrito Federal, disregarding the Federal Constitution, start creating irregular rules allowing taxpayers to have tributary benefit.

In this sense, with the proliferation of these practices, the Tax War of the ICMS is born, which plagues the public accounts and sinks the maintenance of the States in this crisis, generating an auction for investments. Although, bringing harmful effects to the state health, not only local but also national.

This research takes care to deal with ICMS historically, bringing several information about this topic, to then get to the root of the problem of Tax War and its positives and negatives consequences

Key-words: Investments, private sectors, tax benefits, ICMS, constitutional and infra-constitutional norms, Tax War.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	12
2.1. Breves considerações históricas a respeito do tributo	13
2.2. O ICMS na Constituição Federal de 1988	18
3. OS INCENTIVOS FISCAIS	19
3.1. Anistia	21
3.2. Remissão	23
3.3. Crédito presumido.....	25
3.4. Isenção	26
3.5. Redução da Base de Cálculo e Alíquota	30
3.6. Subsídios	31
3.7. Outras formas de oferecer benefícios às empresas	31
3.8. O RICORD – SP, exemplo prático de benefício fiscal irregular.....	32
4. GUERRA FISCAL	34
4.1. Origem do conflito.....	34
4.2. Fatores desencadeantes.....	37
4.3. Da persecução penal nos crimes previstos na Lei n.º 8.137/1990	42
4.4. A solução do STF pela Súmula Vinculante 69	45
4.5. A questão de prejudicialidade da ADPF 198.....	50
4.6. Das novidades trazidas pela Emenda Constitucional n.º 87/2015	50
4.7. Da convalidação dos benefícios fiscais irregulares concedidos pela Lei Complementar n.º 160/2017	53
4.8. Proteção a autonomia X Proteção ao pacto federativo.....	55
4.8.1. Do Pacto Federativo	55
4.8.2. Da Autonomia dos Estados.....	59
4.9. Consequências benéficas da Guerra Fiscal às políticas locais	61
4.10. Consequências desfavoráveis às políticas nacionais	62
5. CONCLUSÃO	70
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

1. INTRODUÇÃO

O Brasil historicamente tem por base a característica de grande parte de sua receita tributária ser preponderantemente alicerçada em impostos sobre o patrimônio. Nessa esteira, os referidos impostos foram abrangendo, inclusive, a circulação de mercadorias e consumo, que tiveram seu marco inicial em 1922 com a criação do Imposto sobre Vendas Mercantis que, após, em 1934, foi esculpido pela primeira vez em Constituição Federal. Entretanto, desta vez, sendo conhecido como IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações).

Em 1967 devido à reforma tributária concebida pela Constituição Federal, por meio da aprovação da EC n.º 18/65, ocorreram fortes mudanças no sistema tributário, sendo criado o ICM (Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias).

Apesar da natureza desses impostos demandarem uma forte tendência de um poder central para sua administração, ou seja, uma necessidade de controle nacional que, no caso da República Federativa do Brasil seria da União Federal, essa competência foi atribuída aos Estados, resultando os primeiros conflitos entre eles, e nascendo o que talvez seja um dos maiores problemas da política nacional de desenvolvimento: “A Guerra Fiscal”.

Desta forma, os problemas de disputas estaduais foram se agravando cada vez mais.

Isso porque os Estados começaram a promover concessões desenfreadas de benefícios fiscais, com intuito de atrair investimentos em seu território, por meio do estabelecimento de empresas e profissionais que buscavam menor custo tributário em suas atividades, sem que houvesse nenhuma forma de controle coercitivo que os limitassem, por ausência de normas reguladoras.

Assim, visando à resolução do referido problema, foi estabelecida no campo normativo a edição da Lei Complementar n.º 24/75, a qual condicionou a concessão de benefícios fiscais à aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal.

O não cumprimento ao estatuído na referida lei traria nulidade do ato ou lei de concessão, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor, bem como a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

Entretanto, por diversos fatores que serão explanados adiante nesta pesquisa, a referida Lei Complementar n.º 24/75 tornou-se inaplicável por ausência de eficácia social.

Não obstante, a promulgação da superveniente Constituição Federal de 1988, trouxe rígidas distribuições de competências tributárias, destacando-se principalmente, a formação da Federação Horizontal, que conceitualmente falando, é a equivalência entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, surgindo uma grande brecha para os Estados / Distrito Federal utilizarem dos incentivos fiscais a seu livre arbítrio, pregando a autonomia como sua principal justificativa.

A Constituição de 1988 recepcionou expressamente a LC n.º 24/75, por força do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais. E assim, foi nomeado o Conselho Nacional de Política Fazendária, “CONFAZ”, o responsável para autorizar, mediante convênios, a concessão dos benefícios fiscais sobre o ICMS.

O nome “Guerra Fiscal do ICMS”, em linhas gerais, significa a disputa econômica e conflituosa entre os Estados e Distrito Federal, que fazem uso de normas jurídicas para conceder benefícios fiscais a aqueles que realizam negócios jurídicos dentro de sua competência tributária, sem observar a obrigatoriedade da autorização do CONFAZ por meio de convênios, que é exigida a votação de unanimidade de todos os Estados e Distrito Federal. Tudo com o escopo de reduzir a carga tributária das empresas e agente econômicos, visando atrair investimentos em seu território, prestigiando a si mesmo em detrimento aos demais, e mostrando total descompasso com o desenvolvimento do pacto federativo.

Por isso, o objetivo desta pesquisa é demonstrar a gravidade de um dos maiores problemas enfrentados pelo Brasil atualmente, tanto para promover maior equilíbrio entre as Unidades da Federação componentes da República Federativa do Brasil, tanto para relatar os prejuízos enfrentados pelos sacrifícios das receitas tributárias, que acabam por lesar o desenvolvimento dos territórios estaduais em

toda a nação, em imensuráveis setores, afetando as relações sociais, econômicas e comerciais. Tratando-se de metodologia foi utilizada extensa bibliografia

2. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS é um imposto estadual que tem previsão na Constituição Federal de 1988, bem como nas legislações complementares a que o instituíram e dão efetividade a sua cobrança. Sem falar que constitui a via arrecadatória mais importante para os Estados-Membros / Distrito Federal, tendo uma sistemática extremamente complexa, talvez a mais complexa da legislação tributária.

Assim prevê o artigo 155, II, da atual Constituição Federal:

Artigo 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”

Ainda, a Constituição Federal determina que a lei complementar deve versar sobre normas gerais em matéria tributária:

No mais, a Constituição Federal também estabelece:

Artigo 146. Cabe a lei complementar:

(...)

III – estabelecer gerais em matéria de legislação tributária, **especialmente** sobre: (...)

Nesse sentido, é importante observar o caráter abstrato do dispositivo constitucional, pois o rol apresentado no inciso III, do artigo 146, é exemplificativo, ou seja, apesar da Constituição ter, por cautela, especificado precisamente o que deve ser versado por lei complementar, o mesmo Diploma Constitucional não exauriu a matéria, permitindo que outros temas sejam interpretados como norma geral pelo legislador e, assim também abarcados pela lei complementar.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional - “CTN”, por reunir as disposições gerais exigidas, bem como dispor sobre a maioria dos tributos de forma mais específica, foi compelido a preencher o disposto no artigo 146, III, anteriormente mencionado.

No mais, apesar do CTN ser lei ordinária, este foi recepcionado pela superveniente Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

Ocorre que, ainda assim, alguns tributos foram regulados por leis complementares esparsas, como o caso do ICMS, que tem a sua regulação prevista pela Lei Complementar n°. 87, de 13 de setembro de 1996.

A complexidade do ICMS deve-se pela unificação de outros impostos que anteriormente tinham autonomia entre si. E por ser um imposto que incide sobre o consumo, traz consigo diversas formas de incidências e interpretações.

Diante disso, a Constituição dispôs de forma extensa sobre o ICMS. Talvez além do devido no campo material de uma Constituição, e mais do que todos os outros tributos existentes na federação, mas com certa necessidade, contando com os inúmeros problemas que poderiam surgir além dos inúmeros que já existem, tanto na seara teórica, quanto na prática.

Outrossim, é de suma importância frisar que, economicamente falando, o ICMS é o tributo mais relevante de todo o sistema tributário brasileiro, envolvendo em seu trato vastas quantias de dinheiro. Como dito anteriormente, é o maior meio de sustento dos Estados da Federação / Distrito Federal, motivo pelo qual tal imposto é o centro de inúmeros conflitos, disputas e controvérsias entre os entes federados, incluindo-se a União Federal e os Municípios.

Desse modo, cumpre traçar e delinear as principais características dessa interessante e problemática exação tributária, para que estabeleçam bases mais sólidas e, posteriormente, adentrar-se na questão controversa da tributação em face da chamada “Guerra Fiscal”.

2.1. Breves considerações históricas a respeito do tributo

A Origem do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS se dá no antigo Imposto sobre o Consumo.

E em 1891 a Constituição da República, teve seu primeiro contato ao tributo retro mencionado, vedando a criação de impostos por qualquer ente federado “na passagem” de produtos por Estados, ou, através dos Estados. A mesma

Constituição permitia a cobrança de impostos sobre a importação de mercadorias estrangeiras e destinadas ao consumo em seus próprios territórios.

Indo a raiz da Guerra Fiscal, no governo de Juscelino Kubitschek havia a crença de potencializar o crescimento da economia nacional, focando o desenvolvimento de um polo específico com o Plano de Metas, que era um programa que priorizava cinco setores fundamentais: alimentação, educação, transporte, energia e indústria de base.

Assim, São Paulo foi eleito o principal receptor destes investimentos públicos em infraestrutura, através de empréstimos do BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento, instaurando diversos complexos industriais no Estado de São Paulo, tais como a GM e a Ford, empresas automobilísticas de relevância mundial.

Com isso, a região sudeste deslançou situação consideravelmente superior aos Estados da região norte e nordeste, que tinham sua economia com base na monocultura aliada ao latifúndio e indústria rudimentar. A economia nestes Estados passou a ser vulnerável e, a partir da Constituição de 1988, passaram a ter mais liberdade para instituir e isentar impostos.

Como dito anteriormente, historicamente, os sistemas tributários eram formados, basicamente, por tributação sobre o patrimônio. No Brasil não foi diferente, sendo que as primeiras Constituições brasileiras, a de 1824 e de 1891, possuíam sistemas tributários preponderantemente sobre o patrimônio.¹

Posteriormente, passou a preponderar as tributações sobre o comércio exterior e sobre o consumo interno, respectivamente.

No tocante à Constituição de 1891, foi criada a Lei nº 641, de 14 de novembro de 1899, que previa impostos sobre o consumo de determinados produtos.

A tributação do consumo no Brasil teve o seu real marco Inicial com criação da Lei n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1922, pois ela instituiu os chamados Impostos sobre Vendas Mercantis.

¹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito, São Paulo: MP, 2010, p. 63.

Aliomar Baleeiro ensina que tal tributo foi uma decorrência da criação da duplicata:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas.'²

A primeira aparição constitucional de tal imposto ocorreu na Constituição de 1934, acarretando a expansão do seu campo de incidência, ao abarcar as consignações mercantis. Passando a ser conhecido como IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), e a ser cobrado e arrecadado pelos Estados a partir de 1936, quando entrou em execução a discriminação de rendas, diferentemente de antes, que era de titularidade exclusiva da União Federal.

O IVC era um imposto cumulativo, justificado por possuir natureza mercantil, onde cada venda era tida como um fato gerador distinto, incidindo em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Era, portanto, um imposto com incidência “em cascata”, ou seja, plurifásico. Sendo assim, em cada uma das sucessivas vendas de uma mesma mercadoria, a começar do produtor até o consumidor final, o IVC era exigido, repetidamente sobre a Base de Cálculo integral (preço da mercadoria).

Na Constituição de 1934 foi atribuído à União instituir impostos sobre o consumo de mercadorias, e sobre a produção, e a Constituição de 1946 recepcionou o Decreto-Lei n.º 7.404, de 22 de março de 1945, com um tipo de tabela parecida com a do IPI.

O Decreto n.º 19.221 de 19 de julho de 1945 aprovou o Regimento da Junta Consultiva de Imposto de Consumo – JCIC, sendo um órgão central do

² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2010. 11ª ed., p. 367.

Departamento de Rendas Internas e era composto de Plenário e Secretaria. Seu Presidente era sempre o Diretor do Departamento de Rendas Internas.

Uma das primeiras legislações a conceder o benefício fiscal individual foi a do governo de Getúlio Vargas, por meio do Decreto-Lei n.º 9.716, de 3 de setembro de 1946, em decorrência da Segunda Guerra Mundial.

Importante frisar que, vários países ao redor do mundo sabiam da importância de instituir um imposto não-cumulativo. Visto que, um imposto cumulativo numa operação plurifásica seria altamente prejudicial à evolução econômica e tributária de um país, desequilibraria a ordem econômica, bem como o desenvolvimento nacional.

Então, o primeiro país a tomar esta medida de criar um imposto não-cumulativo foi a França que, após diversas tentativas, logrou êxito, em 1954, ao instituir o ainda vigente TVA.

Após o sucesso do TVA na França, o modelo tributário foi sendo adotado por outros países. A União Europeia, em um esforço de harmonização tributária de impostos sobre mercadorias, estabeleceu em 1967 a IVA, que é o mesmo TVA francês.

Alcides Jorge Costa explana acerca da primeira manifestação da regra não-cumulativa no Brasil, analise-se:

[...] a primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados.³

Enfim, a Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, dividiu o Imposto sobre o Consumo em dois impostos, anteriormente atribuídos à União, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e o Imposto sobre Operações

³ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar, São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 6-150.

relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, de competência dos Estados e do Distrito Federal.⁴

Outro fator importante trazido com a aprovação da EC n.º 18/65 é o nascimento da não-cumulatividade do ICM. Sendo, tanto o TVA francês, quanto o ICM brasileiro, modelos de inspiração copiados por diversos países para adotarem o sistema da não-cumulatividade em seus sistemas jurídicos, para atingir os melhores efeitos econômicos possíveis.

A reforma tributária trazida para Constituição Federal de 1967, a qual foi criado o ICM, ocorreu em pleno período de ditadura militar, e ainda manteve sua estrutura. Além disso, em 1969 foram instituídas duas relevantes exceções à regra da não-cumulatividade: a isenção e a não incidência, as quais serão tratadas neste estudo mais adiante.

Finalmente, sobreveio a atual Constituição Federal promulgada em 1988, e trazendo o atual Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, com isso foi verificada diversas modificações para o antigo ICM, incorporando serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal.

Em virtude disso, o fato gerador do ICMS foi muito ampliado. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.⁵

Nesta esteira, ensina o eminente professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A rigor, o ICMS é um conglomerado de seis impostos, se computado o antigo ICM, a que se pretende dar um tratamento fiscal uniforme, a partir do princípio da não-cumulatividade, ao suposto de incidência sobre um ciclo completo de negócios (plurifasia impositiva).⁶

⁴ FREITAS, Rinaldo Maciel de. ICMS do imposto sobre o consumo à guerra fiscal: Lei 87. De 13 de setembro de 1996, anotações e jurisprudência, São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011, p.11.

⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, São Paulo: Atlas, 2006, 15ª ed. p. p. 427.

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 359.

Isto, pois, de acordo com o doutrinador, passaram a integrar o fato gerador do ICM os três impostos únicos federais (previstos na Constituição de 1967) sobre (i) energia elétrica, (ii) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (iii) minerais, além dos serviços (iv) de transporte e (v) comunicação em geral.

2.2. O ICMS na Constituição Federal de 1988

Conforme anteriormente explicitado, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (mesmo que as operações e prestações se iniciem no exterior) – ICMS, está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

O professor Roque Antonio Carrazza, entende serem compreendidos cinco impostos na composição do ICMS:

A sigla “ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que de algum modo compreende o que nasce na entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, e distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes. Porque esses tributos tem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.⁷

Destarte, é explícita a competência de instituir o imposto não só dos Estados como também do Distrito Federal, por este ser considerado ente federado “anômalo”, ou seja, possui todas as competências tributárias dos Estados e dos Municípios.

Além disso, existe a possibilidade da União Federal vir a criar o ICMS nos Territórios, se um dia voltarem a existir, e também na hipótese de iminência ou consumação de guerra extraordinária, o chamado “Imposto de Guerra”, com previsão nos artigos 147⁸ e 154, II⁹, da Constituição Federal.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15 ed. São Paulo Malheiros 2011, p. 37-38.

⁸ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

⁹ Art. 154. A União poderá instituir:

Com relação às peculiaridades, foi mantida a não-cumulatividade expressamente:

Art. 155 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Sob a égide desta Constituição, foi conferida ao Conselho Nacional de Política Fazendária, "CONFAZ" a competência para normas gerais em relação ao ICMS de forma transitória, nos termos do artigo 34, § 8º, do ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelecendo que, se no prazo de sessentas dias contatos da promulgação da Constituição, não fosse editado Lei Complementar que disciplinasse o ICMS, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênios, editariam normas para regular provisoriamente, a matéria.¹⁰

3. OS INCENTIVOS FISCAIS

Diante da promulgação da Constituição Federal de 1988, especialmente no trato do ICMS, foi disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, "g"¹¹, que a deliberação dos Estados e do Distrito Federal sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais só podem ser concedidos e revogados mediante Lei Complementar.

E para instrumentalizar essa pretensão no campo normativo foi recepcionada pela Constituição atual, a Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, que prevê a concessão de benefícios fiscais, relativamente ao ICM (atual ICMS), à aprovação unânime dos Estados, além disso devendo ser precedida de autorização do CONFAZ (mediante Convênio).

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

¹⁰ FREITAS, Rinaldo Maciel de. ICMS do imposto sobre o consumo à guerra fiscal: Lei 87, de 13 de setembro de 1996, anotações e jurisprudência. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011, p. 23-24.

¹¹ 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;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

Pode-se considerar benefícios fiscais os favores concedidos pelo Estado a particulares, desobrigando-os de recolherem determinados tributos, ou deferindo redução de alíquotas, em determinados casos, exigindo-se, ou não, uma contraprestação do contribuinte.

Para Gabriel Giampetro Borrás os incentivos fiscais são benefícios econômicos devido de redução da carga tributária, bem como ferramentas utilizadas para direcionar em algum sentido atividades privadas desejadas pela sociedade, por elemento coletivo e operacional, que atualmente é o Estado.¹²

Além disso, são instrumentos que possuem caráter extrafiscal, isto é, atuam intervindo na economia, regulando o mercado de alguma forma, fomentando a atividade econômica, o que caracteriza uma função diversa da genuína fiscal e arrecadatória. Agindo como instrumento de política econômica do Estado.

Conforme anteriormente mencionado, os benefícios fiscais devem ser concedidos ou revogados observando a legislação, já que os convênios celebrados entre os Estados e Distrito Federal, devem ser ratificados por intermédio de decreto do Executivo.

Os benefícios fiscais podem ser apresentados em diversas figuras e institutos, que terão em comum sempre o objetivo de estimular a atividade ou o comportamento do contribuinte, podemos arrolar em linhas gerais a regra do artigo 150, § 6º¹³, da CF/88, diversos benefícios fiscais, tais como: anistia, remissão, concessão de crédito presumido, redução da base de cálculo, subsídios, isenção, entre outros.

Senão vejamos:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados

¹² BORRAS, Gabriel Giampetro. Incentivos tributários para el desarrollo. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1976.

¹³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

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

3.1. Anistia

Com a ocorrência de infração à legislação tributária, é imprescindível a punição da conduta ilegal nos termos do nosso ordenamento jurídico. Em linhas gerais, é imposta sanção pecuniária, fato que constitui um crédito tributário (artigo 113, § 1º¹⁴, do CTN) referente à punição.

O doutrinador Luciano Amaro leciona que a anistia é justamente a exclusão do crédito tributário decorrente de uma sanção pecuniária:

Anistia é o perdão de infrações, do que decorre a aplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto toma lugar da sanção, obstado a que esta seja aplicada.

Já a doutrina do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁵, aprofunda mais ao entender que a anistia tem duas acepções, podendo ser o perdão da infração e o perdão da multa. O autor também entende a anistia retroage, operando em relações jurídicas já constituídas, em liame obrigacional, mas de cunho sancionatório, também podendo revelar o esquecimento da infração que fez irromper a medida punitiva.

Assim, a anistia está prevista entre os artigos 180 a 182 do Código Tributário Nacional, e deve ser restritivamente ser concedida por lei (artigos 150, § 6º, da CF/88 e 97, VI¹⁶, do CTN), extinguindo-se a punibilidade do infrator, causando a inaplicabilidade aos atos definidos pela lei como crimes, contravenções ou praticados apenas com dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, impedindo o advento do crédito tributário.

Classificada como geral (artigo 181, I, do CTN), quando concedido, indistintamente, a todos os contribuintes que praticaram determinada infração legal,

¹⁴ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Capítulo XV.

¹⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

ou limitada (artigo, 181, II, do CTN), às infrações da legislação relativa a determinado tributo.

Isto é, trazendo a presente discussão ao tributo em comento, a anistia pode recair (i) ao ICMS ou outro determinado tributo (artigo 181, II, a, do CTN); (ii) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza (artigo 181, II, b, do CTN); (iii) a determinada região do território da entidade tributante em função de condições a ela peculiares, como é o caso de determinadas áreas com baixo índice de desenvolvimento (artigo 181, II, c, do CTN); e (iv) sob condição do pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (artigo 181, II, d, do CTN).¹⁷

Importante destacar que, se a anistia for concedida em caráter geral, deverá ser definida por lei, se limitada, será necessário despacho da autoridade administrativa (que não gera direito adquirido), devendo o interessado comprovar que preenche as condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei.

Não há de se confundir anistia com isenção. Luciano Amaro (2003, p. 441) ressalta que:

A anistia não tem nada a ver com isenção conforme já observamos no capítulo dedicado ao fato gerado da obrigação tributária. A primeira é uma categoria atinente aos ilícitos tributários, a segunda compõe as regras de definição do campo de incidência do tributo. A primeira tem que ver com ações ou omissões que infringem prescrições normativas; a segunda entende com a definição da hipótese de incidência do tributo, representando uma técnica utilizada pelo legislador para demarcar o campo de incidência.

Outrossim, não há de se confundir anistia com remissão. Na anistia, com o advento de uma infração, há o direito de punir, situação esta elidida pelo perdão da infração, Já na remissão, temos a ocorrência do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária, com o subsequente perdão do débito.

¹⁷ Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

3.2. Remissão

A remissão é um instituto de perdão, causa de extinção do crédito tributário, isso deduz que ela pressupõe a anterior constituição através do lançamento, que está prevista no artigo 172¹⁸, do CTN, e deve ser concedida por lei ou que autorize o administrador a concedê-la, fato este que dispensa o crédito tributário que já existia ao tempo da remissão, podendo ser total e ou parcial.

A remissão pode abranger todo o crédito ou parte dele, referente ao tributo ou o crédito referente à penalidade pecuniária. Desse modo, é possível remitir somente os juros ou somente a correção monetária, se assim preferir.

Paulo de Barros Carvalho ao diferenciar os institutos da remissão e da anistia faz constatações relevantes:

Remitindo, o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo e, pela anistia, dá-se o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. As duas realidades são parecidas, mas estão subordinadas a regimes jurídicos bem distintos. A remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributária, enquanto a anistia diz respeito a liame de natureza sancionatória, podendo desconstituir a antijuricidade da própria infração.¹⁹

Nos incisos do artigo 172, do CTN são trazidos os casos que devem ser atendidos para a concessão do benefício fiscal, a saber:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

Neste caso, o perdão da dívida não deverá ser concedido àqueles que possuem capacidade para contribuir, devendo beneficiar os de menor poder econômico, prejudicados em razão da sua situação que interfira nos rumos da economia, ensejando a intervenção do Estado com o objetivo de reverter prejuízos ou a manutenção de postos de trabalho. A remissão aqui tem por objetivo interferir em situações econômicas e financeiras de crise, não individuais, mas de segmentos

¹⁸ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1991, pág. 310.

ou categorias econômicas, evitando falências ou prejuízos em cascata, desemprego e sonegações.

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

Pode o ente reter o crédito tributário daquele que demonstrou descumprir a lei por conta de excusável ignorância quanto a matéria de fato. Desse modo, o intuito do legislador é afastar os casos nos quais o sujeito passivo agiu com dolo, tendo ele praticado crime ou não.

III - à diminuta importância do crédito tributário;

Os créditos de valores ínfimos podem ser perdoados porque são economicamente inviáveis, uma vez que a movimentação da máquina administrativa e judiciária visando sua cobrança é mais dispendiosa que o próprio crédito a ser recuperado. Até mesmo a Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 14, § 3º, II²⁰, expressamente exclui da aplicação da norma de renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança do crédito.

O valor considerado diminuto normalmente vem previsto em norma contida na Lei de Diretrizes Orçamentárias que, por sua vez, faz referência à Lei n.º 8.666/96, no tocante ao limite de dispensa de licitação.

Entretanto, quando forem acumulados diversos débitos de pequeno valor, do mesmo sujeito passivo, fazendo com que o somatório ultrapasse aquele limite, a cobrança judicial prosseguirá normalmente.

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

²⁰ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Reflete-se o princípio da isonomia em caso da autoridade administrativa, em despacho fundamentado, perdoar o crédito tributário, baseando-se nas características pessoais ou materiais *in casu*, assim, a autoridade administrativa deve ficar atenta ao princípio da isonomia tributária. Isto quer dizer que estará impedida de dispensar tratamento desigual à contribuintes semelhantes que estejam em situação equivalente.

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Como já exposto, a remissão pode ser geral ou limitada a determinado território do ente competente para tributação. Todas as pessoas que preencham os requisitos trazidos em lei, com domicílio tributário naquele espaço territorial, devem se beneficiar da remissão. Assim, o ente pode através dessa previsão promover o desenvolvimento socioeconômico de certa parte do território ou, até mesmo, em atenção à situação de calamidade pública que atingiu aquela localidade.

3.3. Crédito presumido

Nada mais é que um tipo de estímulo de mercado, instituído pela União pela edição do Decreto-Lei n.º 491 em 1969 com posteriores alterações. Também chamado de crédito prêmio, com o intuito de ressarcir o contribuinte pelo fato dele ter adquirido, no mercado interno, matérias-primas, produtos de intermediários e materiais de embalagem que serão utilizados na produção de bens destinados ao exterior.

Para sedimentar o conceito, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim define:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ART. 557 CPC. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO MONOCRÁTICO. EXCLUÍDA ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE MEMORIAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

3. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as

empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento.²¹

Trata-se de estímulo à exportação com aquisições no mercado interno, fato esse que contribui diretamente para se conseguir saldo positivo da balança comercial nacional.

De acordo com Borges e Reis²², os créditos presumidos se constituem numa ficção, jurídica, porque não são crédito propriamente ditos gerados pelo sistema de apuração. Em outras palavras compreende um processo de quantificação de um dever tributário de uma operação que ainda não se realizou, mas que o Estado já está renunciando aquela receita.

3.4. Isenção

Trata-se de outra espécie de benefício fiscal, prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, I²³, como forma de exclusão do crédito tributário.

Desde logo, ressalte-se a grande divergência existente em torno do conceito de isenção, fato este abordado por diversos autores.

A doutrina clássica sustenta que a isenção nada mais é do que “dispensa legal do pagamento do tributo”. Dentre outros, Roque Antonio Carraza²⁴, cita, como exemplo, Rubens Gomes de Souza, quando afirma que, “isenção é o fago fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

A isenção exclui a exigibilidade do crédito tributário em determinadas situações previstas em lei, abarcando o campo de incidência do imposto. Assim se posiciona Vittorio Cassone no sentido de que isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo, via de regra concedida face relevante interesse social ou econômico, setorial ou nacional.²⁵

Na interpretação de Celso Ribeiro Bastos o instituto deve ser entendido como:

²¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.329.781, Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima, 2012.

²² REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES José Cassiano. O IPI ao alcance de todos. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

²³ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 754.

²⁵ CASSONE, Vittorio, Direito Tributário, Atlas, SP, 1990, pág. 70.

A expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício dessa competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência, renuncia, em razão de circunstância de ordem vária (social, política, econômica), ao respectivo exercício.²⁶

Para o Supremo Tribunal Federal, corroborando a corrente doutrinária majoritária, pugnada, entre outros por Cassone, diz que a isenção caracteriza-se como a dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido, pelo que ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa seu pagamento.²⁷

Outro julgado importante do STF que exarou o mesmo foi o da ADI nº 286²⁸: “A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação”.

Contudo, fica evidente o equívoco em que incide essa corrente doutrinária, haja vista que, como bem se denota, a hipótese levantada trata tão somente de caso de remissão e não de isenção.

A remissão, como já foi explanado logo acima, é a dispensa do pagamento do crédito tributário. Isto é, a partir do lançamento tributário nasce a relação jurídica e a constituição do crédito tributário, momento em que, com o advento da remissão, há o perdão desse crédito.

Há quem entenda ser a isenção uma “hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada”, haja vista que a “obrigação tributária não chega a nascer, pois a lei de isenção suprimiu determinadas situações do campo da tributação” (Marrey Junior apud Carrazza, 2003).²⁹

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, entende que:

(...) guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra uma ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É obvio que não pode haver supressão total do critério,

²⁶ Bastos, Celso Ribeiro, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, SP, Saraiva, 1991.

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 114.850-1, 1ª T, unânime, 23.02.88, DJU 08.04.88; e RE 97.455-RS - RTJ 107/552 - 2, Rel. Min. Moreira Alves.

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 286/ RO - Rondônia, Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJe: 30/08/2002.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 756-757.

porquanto equivaleria a destruir a regra matriz, inutilizando-a como norma jurídica válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela de campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro com a regra matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do consequente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse.³⁰

Dessa forma, segundo o autor existem oito maneiras distintas de se inibir a funcionalidade da regra-matriz sendo quatro pela (1) hipótese: (i) Atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; (ii) Atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento; (III) Atingindo-lhe o critério espacial; (iv). Atingindo-lhe o critério temporal. E outras quatro pelo (2) consequente: (v). Atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo; (vi) Atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo; (vii) Atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo; (viii). Atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.³¹

Com isso, a isenção deve ser encarada como norma de estrutura por atingir os critérios da regra matriz de incidência, e não comportamental. Significando dizer que, a norma de isenção inviabiliza que a obrigação tributária seja constituída, diferentemente da doutrina clássica que sustenta que a obrigação tributária nasce, mas logo em seguida é desconstituída pela norma de isenção.

Questão interessante levantada pela doutrina é se a revogação da isenção para a reinstituição do tributo deve obedecer ao princípio da anterioridade.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 220), dentre outros renomados juristas, entende que a lei que concede isenção equivale à criação de tributo, fato este que dá ensejo ao referido princípio. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, decidiu sobre a imediata aplicação do tributo que recebeu isenção³², além do fato de ter sumulado o entendimento no sentido de que “O princípio constitucional da anualidade não se

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 24ª Ed. p. 569.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 16ª Ed. p. 484-900.

³² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n. 99.908-RS, Rel. Min. Rafael Mayer, publicado na RTJ 107:430-432; RTJ, 33, 177; 34: 111, 35: 249 e 121: 1114.

aplica à revogação da isenção do ICM” (Súmula 615³³, referindo-se à Constituição Federal vigente à época, isto é, em 1967),

Discute-se, também, tendo em vista o princípio da isonomia, expresso no artigo 151, I, da CF/88³⁴, sobre a possibilidade de se instituir a isenção, somente em determinadas regiões do território nacional (artigo 176, parágrafo único³⁵, do CTN).

Perfazendo espécie de benefício fiscal, infere-se que a isenção também possui caráter extrafiscal, pois detém a faculdade de ser usada como forma de intervenção na economia, regulando determinado mercado ou fomentando atividade econômica, fato este que ressalta a intenção de se buscar o desenvolvimento de todas ordenados das regiões do país.

Contudo, tendo em vista as disparidades encontradas nas diversas regiões do Brasil, é inevitável a maior necessidade de se conceder isenções de determinados produtos ou serviços para as regiões com menor poder econômico e com carente infraestrutura.

Dessa forma, é razoável o posicionamento no sentido de que não há violação ao princípio da isonomia quando a concessão de isenção for restrita a determinada região do país.

Essa condição está envolvida com uma das causas que suscitaram a Guerra Fiscal como forma de concentração de investimentos e industrialização dos territórios Estaduais / Distrital.

Vejamos agora, de forma sucinta, a classificação das isenções, de acordo com o Código Tributário Nacional: I- Em relação à forma de concessão, poderá ser absoluta (quando concedida pela lei) ou relativa (por intermédio de despacho da

³³ O princípio constitucional da anualidade (par-29 do art-153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

³⁴Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

³⁵ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

autoridade administrativa); II – Quanto à natureza, será onerosa (quando implique o ônus para o beneficiário) ou simples (quando não há qualquer encargo ao interessado); III – Poderá ainda, dependendo do caso, ser concedida com prazo determinado ou indeterminado; IV – Quanto à área territorial abrangida, poderá ser ampla (quando incidir sobre todo território nacional) ou restrita (quando recair sobre determinada região); V – Quanto aos tributos abrangidos, será geral para todos os tributos) ou especial (quando houver especificação sobre qual ou quais tributos incidirão a isenção).

Hugo de Brito Machado³⁶ ressalta que é possível classificar as isenções quanto ao elemento com que se relacionam, sendo objetivas quando concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, subjetivas quando concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário e mista, quando concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente, considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.

3.5. Redução da Base de Cálculo e Alíquota

Esses tipos de benefícios fiscais são tipos de isenção, pois, como dito e adotado anteriormente.

A isenção ocorre quando há mutilação de um ou mais critérios da regra matriz de incidência tributária.

Considerando esta premissa, é sabido que a base de cálculo e alíquota são critérios mínimos para que um tributo incida sobre uma situação fática, pois compõem o consequente da regra matriz de incidência tributária.

Posto isso, tanto a redução da base de cálculo, quanto da alíquota atingem diretamente a norma de estrutura no tributo,

Podendo resultar uma isenção parcial ou total da exação, uma vez que modificam ou subtraem características mínimas para a incidência da hipótese prevista em norma.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares

³⁶ MACHADO, Hugo Brito. Curso de direito tributário. 24. São Paulo: Malheiros, 2004, p 222.

Assim, a redução tanto da base de cálculo, quanto da alíquota, perfazem verdadeiros incentivos fiscais, tendo em vista que desoneram o valor dos produtos, permitindo que o ente concedente promova vantagem tributária.

3.6. Subsídios

Trata-se de ajuda financeira concedida pelo ente competente, seja na forma de investimento na infraestrutura para beneficiar determinada empresa, ou ainda na aplicação direta de recursos públicos com o intuito de reduzir o valor da mercadoria produzida para que esta se torne mais competitiva.

3.7. Outras formas de oferecer benefícios às empresas

Vale ressaltar que, com o passar dos anos os Estados desenvolveram diversas formas distintas de instrumentalizar benefícios fiscais para as empresas, que não sejam as já previstas 150, § 6º, como por exemplo: o diferimento; a moratória; fixação de alíquota interna inferior a operação ou prestação interestadual; financiamento do valor do imposto por meio de órgão, entidade ou fundo da administração pública; parcelamento de débitos por prazo determinado; fixação de vencimento de obrigação tributária por prazo convencionado; entre outros.

Por outro lado, apenas para fins de constatação, é importante citar outros tipos de benefícios distintos dos fiscais e do campo tributário, em que ao longo do tempo, os Estados buscando formas de atrair novos investimentos desenvolveram, tais como:

- 1) Concessões prévias para o início da atividade produtiva: doação de terrenos, obras, facilidades de infraestrutura e outras formas de dispêndio financeiro que geram benefícios parciais ou totais para a empresa;
- 2) Benefícios creditícios associados ao investimento inicial e à operação produtiva: formas diversas de crédito para capital fixo ou de giro. O crédito pode ser oferecido pelo governo estadual, antes do início das operações da empresa, de uma só vez, ou em várias parcelas, ao longo do processo de implantação e/ou operação. Os financiamentos são ofertados pelas instituições bancárias de investimento, com recursos de fundos estaduais ou de programas de desenvolvimento regional.³⁷

³⁷ALVES, Maria Abadia da Silva. Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo. 2001. 111 p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001.

Como se vê, existem muitas formas dos Estados concederem benefícios fiscais aos contribuintes como forma de incentivar um setor ou até mesmo uma região dentro de seu território, fazendo com que seja mais atrativo financeiramente o estabelecimento em seu território.

3.8. O RICORD – SP, exemplo prático de benefício fiscal irregular.

As operações de importação por conta e ordem de terceiro possuem precedente de discussão sobre qual seria o Estado credor do ICMS decorrente no desembaraço aduaneiro de mercadorias, se era devido o recolhimento no estabelecimento do importador ou no estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Ocorre que, na prática, o que muito se via é a cobrança do imposto por ambos os Estados envolvidos na operação.

Desta forma, visando encerrar a celeuma, os Estados de São Paulo e Espírito Santo celebraram o Protocolo ICMS n.º 23/2009, por meio do qual definiram que neste tipo de operação o ICMS seria devido ao Estado que se localize o adquirente da mercadoria.

Nesta esteira, nas operações entre São Paulo e Espírito Santo, nos moldes acima aventados, o imposto seria devido a qual deles fosse o destinatário da mercadoria, não importando qual realizou o desembaraço aduaneiro.

Logo após, sobreveio um importante exemplo de instrumento normativo concessivo de benefício fiscal, que auxilia a compreensão, na prática, da concessão desenfreada de benefícios fiscal ao arrepio das normas reguladoras: o reconhecimento dos recolhimentos realizados em desacordo com a sistemática prevista no Protocolo 23/2009, por meio do Convênio ICMS n.º 36/2010.

Com isso, os Estados de São Paulo, Espírito Santo e Distrito Federal abrem mão de créditos de ICMS que foram recolhidos em outro Estado signatário do Convênio, que não o destinatário da mercadoria.

Para regular e aplicar a sistemática no Estado de São Paulo, foi publicado o Decreto n.º 56.045, prevendo que os importadores situados no Estado do Espírito

Santo, poderiam requerer, até 31 de outubro de 2010, o reconhecimento dos recolhimentos realizados ao Estado do Espírito Santo.

E também que o contribuinte deveria apresentar um único requerimento englobando somente as importações contratadas até o dia 20 de março de 2009, cujo desembaraço aduaneiro tenha ocorrido até 31 de maio de 2009.

Outrossim, o artigo 5º do referido Decreto previa a extinção dos créditos tributários que atendessem estas exigências e estivessem suspensos, após transcorridos 5 anos.

Para as operações desta modalidade promovidas por importadores situados em outras unidades da federação, ou pelo Estado do Espírito Santo a partir de 1º de junho de 2009, bem como aquelas contratadas após 20 de março de 2009, foi permitido pelo Decreto que o contribuinte faça o recolhimento do imposto devido ao Estado de São Paulo, com os acréscimos legais, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da protocolização do requerimento.

Este procedimento conhecido como sistema RICORD – SP, Recolhimentos nas Importações por Conta e Ordem, encerrou-se em 31 de outubro de 2010.

Porém, posteriormente, o Governo do Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 59.952, que alterou o Decreto nº 56.045, abrindo mais uma chance para os contribuintes situados em São Paulo terem seus recolhimentos ao Estado do Espírito Santo reconhecidos até 31 de maio de 2014.

A própria Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo disponibilizou em seu site um roteiro autoexplicativo, a qual orientava o contribuinte acerca da correta utilização do sistema RICORD –SP, quanto aos procedimentos a serem adotados para gozo do benefícios fiscal.³⁸

Cumprе mencionar que este benefício foi uma importante vantagem competitiva no mercado de importações, gerando até mesmo transferência de estabelecimentos importadores para o território dos Estados signatários.

³⁸ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, Disponível em <https://www.fazenda.sp.gov.br/Protocolo23/download/Manual_Sistema_RICORD_Protocolo23.pdf> Acessado em 22/03/2018.

4. GUERRA FISCAL

Esmiuçadas as ferramentas dos incentivos fiscais necessárias para total entendimento da problemática do ICMS, passo a tecer, finalmente, a sistemática do conflito, conhecido como “Guerra Fiscal” do ICMS.

MARQUES³⁹ define "Guerra Fiscal" como sendo a exacerbação de políticas tributárias, por meio da concessão de benesses fiscais, como forma de angariar recursos privados. Entendimento razoavelmente compartilhado por CALCIOLARI⁴⁰.

A “Guerra Fiscal”, de acordo com ampla bibliografia consultada, pode ser entendida como a concessão de incentivos fiscais (já estudados) pelos Estados / Distrito Federal, de forma unilateral, e praticada com a inobservância das regras da lei.

A inobservância da Lei Complementar n.º 24 de 1975, bem como a não submissão a convênios no CONFAZ por parte dos Estados, resulta uma clara disputa, que sacrifica a arrecadação decorrente do ICMS, para concorrerem ao recebimento de investimento privado, bem como incentiva a exacerbação de medidas defensivas por eles praticadas que violam direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes.

Portanto, temos de um lado, os Estados que concedem benefícios fiscais sem aprovação em convênio e, do outro, a resposta dos Estados ditos prejudicados pela concessão dos benefícios, ponto esse que será elucidado adiante.

4.1. Origem do conflito

Como já mencionado, o ICMS é um imposto estadual de tendência nacional, justificado por sua sistemática ensejadora de um poder centralizador para sua gestão. Entretanto, no Brasil, foi conferida a competência estadual para sua instituição, fiscalização e arrecadação, sendo assim, um imposto estadual.

Para contornar esse entrave, o governo federal foi intitulado responsável pela política de desenvolvimento nacional, criando programas estaduais, baseados em

³⁹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p.127.

⁴⁰ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasilin Revista de Estudos Tributários. Jan-fev 2011. Porto Alegre: Editora Síntese, 2011, p. 22.

incentivos fiscais, os quais ainda eram superficiais e pequenos, pois não tinha a dimensão que a Guerra Fiscal teria a partir dos anos 80.

Com o advento da Constituição de 1988, o problema se agravou. A nova Constituição conhecida como a Constituição cidadã é recheada de princípios, atribuições de competências, bem como limitações ao exercício do poder pelo Estado. E assim, no campo do direito tributário, foram estatuídas diversas limitações e competências aos entes federados, repartindo claramente as competências e as responsabilidades sobre os tributos e, no caso do ICMS a responsabilidade foi conferida aos Estados e ao Distrito Federal, concedendo autonomia e liberdade para adotarem políticas de arrecadação, o que foi um importante fato para redução do controle da União.

Além disso, houve a normatização da repartição da arrecadação dos entes federados, pelo qual um ente recebe parcela da receita arrecadada por outro.

Com relação ao ICMS, do total da arrecadação, 25% devem ser destinados aos municípios do Estado arrecadador. No caso do IPI, do total da arrecadação, 25% devem ser destinados aos Estados, por exemplo.

Klaus Eduardo Rodrigues Marques qualifica esse problema citando:

“No Brasil, a "Guerra Fiscal" é um fenômeno que vem se agravando após a Constituição de 1988. Isso decorre do Texto Magno vigente ter alterado consideravelmente, o sistema de repartição do produto da arrecadação, aumentando demasiadamente o percentual de participação dos Estados, Distrito-Federal e Municípios.”⁴¹

A princípio, a afirmação parece contraditória, pois como o aumento da arrecadação pelos Estados, Distrito Federal e Municípios incentivaria as políticas incitadoras da Guerra Fiscal?

A verdade é que, a União, enfraquecida pela diminuição de sua arrecadação com a atual Constituição, também, por consequência, teve enfraquecida a sua força de gestão das políticas mediadoras ante as relações do ICMS, e para aumentar novamente a sua arrecadação passou a criar tributos que, constitucionalmente, não são sujeitos à repartição com os demais entes, concedente benefícios fiscais para

⁴¹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre a glosa de créditos. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 127.

aqueles tributos que deveriam repartidos, e assim, diminuindo drasticamente a arrecadação dos beneficiados pela repartição.

Com isso, agravaram-se bastante as condições dos Estados que, passaram a ter a arrecadação limitada, praticamente, aos tributos de sua competência.

Outro fator a se considerar é que, hipoteticamente, uma situação em que seja ausente o benefício fiscal, é difícil que qualquer investimento seja feito em região carente de infraestrutura e profissionais qualificados. Então, os incentivos fiscais seriam utilizados como forma de estimular o setor privado a alavancar o desenvolvimento econômico das regiões.

Fundamental relatar que o acirramento da Guerra Fiscal também decorre do golpe militar ocorrido que, passou a centralizar os recursos financeiros e a implantar proposta de desenvolvimento que privilegiava uma lógica nacional em detrimento à regional.

Por fim, outro motivo para agravar ainda mais o problema foi a crise financeira dos Estados nas décadas de 80 e 90. Estando em difícil situação financeira, estes entes viram na competição tributária uma solução, pois, mediante a atração de investimentos, relaxaria a crise aumentando a produção e, por consequência, os empregos.

Outrossim, as construções de novos empreendimentos são sempre politicamente benéficas, principalmente quando os governantes estão publicamente desgastados na administração de um Estado financeiramente insolvente.

Para atrair os investimentos os Estados lançaram mão de algumas políticas, tais como políticas sistêmicas e políticas seletivas.⁴²

A política sistêmica tem por escopo criar um sustentável ambiente para atrair investimentos e o governo que aplica essa política realiza gastos em infraestrutura, educação e instituições públicas dedicadas ao desenvolvimento estadual, por exemplo. Privilegiando gastos estruturais, os resultados são objetivos apenas ao

⁴² FERREIRA, Glenda Dantas, Políticas estaduais de desenvolvimento e guerra fiscal, Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, 2005. p.204.

longo prazo. Além disso, o Estado precisa ter capacidade técnica e política, além de receita suficiente para realizar as despesas.

Por outro lado, as políticas seletivas têm como foco fomentar o desenvolvimento no curto prazo, oferecendo: a) vantagens locacionais para uma empresa específica: térreo e infraestrutura; b) redução ou diferimento da carga tributária por empresa, com ou sem subsidiamento creditício implícito; c) concessão de crédito subsidiado; ou d) participação acionária.

4.2. Fatores desencadeantes

Conforme anteriormente exposto, o descumprimento das regras estabelecidas na Lei Complementar n.º 24/75, nulidade do ato ou lei de concessão, a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento receptor, bem como a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido.

A essas sanções poderiam ser acrescentadas a presunção de irregularidades nas contas governamentais, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão das transferências federais constitucionais.⁴³

A nulidade do ato combinado com a ineficácia do crédito atribuído ao estabelecimento receptor sempre foi objeto de diversas controvérsias doutrinárias e jurisprudências, devido a possibilidade de ferimento ao princípio da não-cumulatividade do imposto. Entretanto, é sabido que as sanções associadas à presunção de irregularidade nas contas e a suspensão das transferências federais perderam completamente a eficácia, em virtude de alterações constitucionais posteriores.

Aos poucos foram surgindo diversos problemas, em relação à eficácia da norma concessiva. Os benefícios fiscais passaram gradativamente a serem concedidos unilateralmente pelos Estados, sem a celebração de convênios pelo CONFAZ, resultando flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

E desta forma, as ferramentas coercitivas foram perdendo a eficiência no sentido de coibir os Estados / Distrito Federal de concederem os incentivos fiscais,

⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.XXV.

somando ainda mais a problemática e insurgindo novos horizontes para a amplitude da Guerra Fiscal, que os ilustres doutrinadores Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho encabeçam as razões:

- a) A incorporação de bases com elevado potencial arrecadatório (combustíveis lubrificantes, energia elétrica e telecomunicações) e a possibilidade de fixação de alíquotas do imposto sem quaisquer limites abriram espaço para concessões na tributação das atividades industriais;
- b) A União demitiu de si a responsabilidade pela coordenação do imposto, com a extinção da Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Ministério da Fazenda;
- c) As sanções, como já salientado, aplicáveis às entidades concedentes e aos agentes públicos, se tornaram ineficazes;
- d) Por fim, difundiu-se uma espécie de dissimulação legislativa, em virtude da qual os Estados passaram a editar normas com efeitos equivalentes àquelas declaradas inconstitucionais pela Corte Suprema.⁴⁴

Outro importante problema é a exigência de unanimidade para a concessão de benefícios fiscais pelos convênios, isto, pois, é quase impraticável a concordância de todos os Estados-Membros / Distrito Federal, uma vez que vivenciam realidades econômicas e políticas tão distintas entre si.

No tocante ao modelo atual do Confaz, incontáveis as propostas de alteração, para aprimoramento da atual sistemática. Dentre as propostas de alterações, interessante destacar a que trata do quórum exigido para deliberações. Hoje, como dito, apenas a unanimidade é permitida. Nesse ponto, parece que querer unanimidade nas decisões do Confaz corrobora para a ineficácia do sistema, já que ela pode favorecer apenas conchavos que se pautam por interesses locais ou eleitoreiros⁴⁵. A proposta alternativa seria – mais racionalmente – adotar decisões por maioria simples ou qualificada.

Problemática reforçada por Ricardo Varsano:

A guerra fiscal se trava à revelia da LC no 24/75. Veda as concessões de isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS, salvo quando previstas em convênios celebrados em reuniões do Conselho de Política Fazendária, que congrega todos os estados e o Distrito Federal. A lei determina que a aprovação da concessão de um benefício dependa de decisão unânime dos estados representados e prevê penalidades em caso de inobservância de

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, P.XXVI.

⁴⁵ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil in Revista de Estudos Tributários. Jan-fev 2011. Porto Alegre: Editora Síntese, 2011, p. 22.

seus dispositivos. Bastaria o cumprimento dessa lei — nem mesmo o reforço contido nos artigos vetados da LC no 87/96 seria necessário — para que as guerras fiscais acabassem.⁴⁶

Em síntese, sobre a Guerra Fiscal, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo de Barros Carvalho fazem algumas observações:

- a) A Guerra Fiscal é inadmissível, por ser ilegal, afetar a livre concorrência das empresas, impor o financiamento da concessão de um Estado a outro, além de patrocinar a ineficiência econômica;
- b) Não se pode desconhecer a importância, especialmente para os Estados menos desenvolvidos, dos investimentos feitos por empresas com base em leis estaduais, ainda que em desacordo com a mencionada Lei Complementar nº 24.
- c) A política de desenvolvimento regional, de responsabilidade da União, há muito se encontra debilitada, sem que se vislumbrem perspectivas reais de reabilitação, ao menos no curto ou médio prazo;
- d) Qualquer medida voltada para a cobrança de impostos não pagos, por força de atos concessivos fundados em leis estaduais, como já assinalado, revela-se irrealista, e, em boa medida, desleal com os que presumiram certeza da concessão
- e) A Lei Complementar nº 24 de 1975, está obsoleta, inclusive em virtude de sua ineficácia punitiva.⁴⁷

Com a elevação da agressividade do comércio pela evolução das atividades comerciais combinadas com a globalização das relações empresariais, bem como a ineficiência da normatização da lei complementar 24/75, foram surgindo diversas discussões da complexa problemática em litígios no Poder Judiciário.

O que suscitou, em 1º de junho de 2011, a apreciação de 14 Ações Indiretas de Inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), pelo qual atingiu 23 normas editadas por sete Unidades Federadas, e, por unanimidade em todas as ações, decidiu pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos em desacordo com a referida Lei Complementar 24/1975, que foi recepcionada pela Constituição de 1988, em consonância ao artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Interessante colacionar algumas das decisões prolatadas pelo STF:

⁴⁶ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA Texto para Discussão nº 500. Rio de Janeiro, 1977. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> p. 4. Acessado em: 08/03/2018.

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p. XXVII

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. **Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. (destaquei).**⁴⁸

Ao proferir seu voto pela procedência da ADIN, o Relator Ministro Cezar Peluso, acompanhado pela unanimidade da Corte, fundamentou:

3. A Lei impugnada prevê a concessão, unilateral e ilegítima, de incentivo fiscal de ICMS. O cancelamento de notificações fiscais é, inequivocamente, benefício tributário, como anota o parecer do Procurador-Geral da República: "avulta a ilegalidade constitucional que está a macular a Lei nº 11.393, de 03 de maio de 2000, do Estado de Santa Catarina. Analisando-se teor do diploma estadual impugnado pode-se inferir que, em patente descompasso com o estatuído na Constituição da República, ele versa sobre concessão de benefícios fiscal."

O benefício, porém, não tem respaldo em Convênio do CONFAZ, e, por isso afronta o disposto nos artigos 150, § 6º e 155 § 2º, inc. XII, "g", todos da Constituição Federal, donde lhe vem a patente inconstitucionalidade. É o que, aliás, tem decidido o Plenário, por votação unânime, em casos semelhantes.

4. A situação dos presentes autos é exatamente a mesma dos inúmeros casos que consolidam a jurisprudência desta Corte, como bem anota a AGU, " a lei impugnada determinou o cancelamento de notificações fiscais emitidas com base na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIEF ano base 1998, concedendo, desse modo, verdadeiro benefício fiscal, conforme, inclusive, assinalou o Secretário da Fazenda Estadual, às fls.34, *verbis*: '(...) o cancelamento de notificações nada mais é que remissão de créditos tributários, constituídos de ofícios, sem observância das cautelas previstas no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar n.º 24/75.' Essa Suprema Corte, ao julgar a ADIN 2.458/AL, entendeu que a concessão de benefícios fiscais sem a existência da respectiva deliberação entre os Estados e o Distrito Federal, junto ao CONFAZ, é inconstitucional."

Assim, **a Lei n.º 11.393, de 03 de maio de 2000, do Estado de Santa Catarina, ora em análise, ao criar benefícios fiscal sem cumprir a exigência expressa na Lei Complementar n.º 24/75 e no próprio art. 155, § 2º, inc. XII, "g", quanto à necessidade de celebração de convênio CONFAZ, não escapa à tacha de inconstitucionalidade. (destaquei)**

Outras decisões que pacificaram a inconstitucionalidade de concessão unilateral de benefício fiscal:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes "em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida", máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.⁴⁹

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a "benefícios fiscais" e "financeiros-fiscais", 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.⁵⁰

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal. 1. 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 (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea

⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2345, Relator Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, DJe-150, divulgado em 04-08-2011, publicado em 05-08-2011.

⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 4276, Relator Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014

⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 3794, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011.

“g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente.⁵¹

Em virtude dessas decisões prolatadas, foi proposto um importante instrumento perante Pretório Excelso, para talvez, acabar com essas disputas estaduais: A tal Súmula Vinculante n.º 69, que, caso prospere, e após seja inobservada, ensejará Reclamação, a ser apreciada monocraticamente, em qualquer demanda referente a Guerra Fiscal de ICMS.

4.3. Da persecução penal nos crimes previstos na Lei n.º 8.137/1990

Importante também destacar a repercussão na esfera penal da conduta dos contribuintes de utilizar benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ, e tendo por consequência o enquadramento nos crimes contra a ordem tributária previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos artigos 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

Nesse diapasão, mais outro motivo de insegurança jurídica para os contribuintes que agiam de acordo com norma local, pois, após a declaração de inconstitucionalidade desta pelo Supremo Tribunal Federal, os contribuintes eram autuados por outros entes da federação para serem compelidos ao pagamento da diferença do tributo recolhido a menor.

Assim, nos moldes previstos no artigo 83 da Lei n.º 9.430/1996, os Estados apuravam eventuais crimes tributários praticados por contribuintes que infringiam suas respectivas normas em benefício das de outros Estados.

No Estado de São Paulo era recorrente o encaminhamento do caso para as delegacias de polícia para instauração de inquéritos e para o Ministério Público para o ajuizamento de ação penal contra empresários e administradores.

⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 1247, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011

Ocorreram diversas discussões sobre o momento oportuno para apuração criminal paralelamente ao procedimento fiscal, muitos defendiam a independência entre ambas as esferas.

Todavia, a jurisprudência pacificou entendimento no sentido de existir dependência entre esfera fiscal e criminal, conforme se observa no julgamento do HC nº 81.611 proferido pelo Supremo Tribunal Federal, vide:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.⁵²

Referido entendimento foi, inclusive, objeto da Súmula Vinculante n.º 24:

SÚMULA VINCULANTE n.º 24

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Extraindo a importância entre a vinculação entre searas penal e administrativa tributária para a proteção da segurança jurídica dos contribuintes.

Contudo, em suma, a referida prática dos Estados realizarem apuração penal, além da fiscal, foi perdendo força coercitiva pela avalanche de precedentes jurisprudenciais, os quais afastavam a tipicidade da conduta delituosa enquadrada, valendo a pena destacar o julgamento do EDcl no HC 196262 / MG proferido pela 5ª turma do Superior Tribunal de Justiça, e relatado pelo Ministro GURGEL DE FARIA:

⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, HC 81611, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084)

PENAL E PROCESSUAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO MODIFICATIVO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS FEDERADOS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA.

1. Os embargos de declaração têm ensejo quando há ambiguidade, obscuridade, contradição ou omissão no julgado e, por construção pretoriana integrativa, erro material.
2. Constatada a existência de omissão no julgado acerca da atipicidade da conduta, a questão deve ser alvo de enfrentamento.
3. O trancamento de ação penal ou de inquérito policial em sede de habeas corpus constitui "medida excepcional, só admitida quando restar provada, inequivocamente, sem a necessidade de exame valorativo do conjunto fático-probatório, a atipicidade da conduta, a ocorrência de causa extintiva da punibilidade, ou, ainda, a ausência de indícios de autoria ou de prova da materialidade do delito" (HC 281.588/MG, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, DJe 05/02/2014).
4. Hipótese em que os embargantes foram denunciados pela prática dos delitos descritos nos artigos 1º, IV, e 2º, II, da Lei 8.137/1990, por duas vezes, porque teriam reduzido o valor a pagar a título de ICMS-ST em operações interestaduais de compra e venda de baterias automotivas.
5. Situação que retrata a guerra fiscal entre estados federados, consubstanciada na concessão de incentivo fiscal a uma das partes da operação comercial, sem amparo em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, conforme determina a LC n. 24/1975.
6. "A guerra fiscal não se limita à alocação dos empreendimentos. Mesmo quando definidos os lugares de instalação, os embates continuam quando as unidades começam a funcionar, pois é comum a circulação de mercadorias entre estabelecimentos de Estados distintos, ensejando discussão acerca da validade e do abatimento do crédito relativo à operação anterior (entrada) na operação subsequente (saída), o que, caso não existisse o conflito, deveria ser aceito normalmente, em face do princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, CF/88)." (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais. Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 134).
7. Afasta-se a configuração do delito capitulado no art. 1º, IV, da Lei n. 8.137/1990, se os dados informados na nota fiscal são exatos e correspondem à realidade, refletindo fiel e cabalmente os detalhes da operação de compra e venda de mercadoria, com os lançamentos tributários exigidos por lei e já com pagamento antecipado e tempestivo do ICMS devido.
8. O aproveitamento de crédito de ICMS decorrente de diferenças de alíquotas interestaduais, ainda que possa ser passível de eventual condenação no âmbito fiscal (pagamento de créditos glosados), não caracteriza o delito descrito no art. 2º, II, da Lei 8.137/1990.
9. Não se pode imputar a prática de crime tributário ao contribuinte que recolhe o tributo em obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade, bem como mantém a fidelidade escritural dentro das

normas (em princípio) válidas no âmbito dos respectivos entes da Federação.

10. Embargos acolhidos, para não conhecer do habeas corpus e conceder a ordem, de ofício, determinando o trancamento da ação penal por atipicidade da conduta.⁵³

Coaduna com o mesmo entendimento a jurisprudência do próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que tem trancado inúmeros inquéritos policiais e ações penais, vide:

Denúncia. Rejeição. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90. Realização de operação com lastro em benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal e não ratificado pelo CONFAZ. Redução de tributo apurada na via administrativa, com inscrição do débito na dívida ativa. Conduta, todavia, que não caracteriza crime. Ausência de dolo de fraudar a fiscalização tributária, na medida em que a operação foi baseada em ato oficial emanado de ente federado, daí decorrendo a ausência de justa causa para a ação penal. Recurso improvido.⁵⁴

Desta forma, a persecução penal insurge-se mais como um instrumento de exercer pressão aos contribuintes do que a condenação em si.

4.4. A solução do STF pela Súmula Vinculante 69

O Supremo Tribunal Federal que vem julgado a matéria há mais de 20 anos, pacificando a inconstitucionalidade de benefícios fiscal às margens da ilegalidade da Lei Complementar 24/1975, veio demonstrando ao longo dos anos, diversas vezes, a não concordância com as práticas realizadas pelos Estados, que desprestigiam o pacto federativo, resultando prejuízos aos Estados que cumprem a lei que, sendo coibidos de resolver administrativamente, procuram resolver judicialmente através de dois caminhos: ora ingressam com ações diretas de inconstitucionalidades sobre as leis do outro ente federativo, a qual é via exclusiva de julgamento perante o STF; ora glosam os créditos fiscais dos contribuintes situados em seu território, matéria a qual também é recorrentemente discutida no STF.

Nesse sentido, tendo em vista a inobservância total dos Estados com a ilegalidade, inconstitucionalidade e jurisprudência da Suprema Corte, o ministro

⁵³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, EDcl no HC 196262 / MG, Relator Min. GURGEL DE FARIA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014.

⁵⁴ BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo; Recurso em Sentido Estrito 0035465-39.2011.8.26.0405; Relator (a): Pinheiro Franco; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Criminal; Foro de Osasco - 4ª. Vara Criminal; Data do Julgamento: 25/10/2012; Data de Registro: 26/10/2012)

Gilmar Mendes não viu alternativa a não ser propor o edital de súmula vinculante n.º 69, que dispõe:

“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 tendência de aprovação da proposta era grande “*dado que espelha jurisprudência pacífica e atual desta Suprema Corte*”, conforme manifestação da Comissão de Jurisprudência da Corte.

Diferentemente, das outras várias providências para intimidar a Guerra Fiscal, a Súmula Vinculante, tem como um de seus efeitos a punição aos agentes públicos que a descumpra, pois os atos judiciais e administrativos que a violem poderão ser cassados ou anulados com maior celeridade diretamente pelo STF, através de Reclamação suscitada por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público.

Além disso, poderá ocorrer responsabilização pessoal dos autores de sua violação, expostos a processos administrativos e judiciais tendentes a responsabilizá-los civil e criminalmente por danos ao patrimônio público, a afetar o seu patrimônio, liberdade e direitos políticos, desestimulando ainda mais a concessão e manutenção de incentivos e benefícios à margem da Constituição.

A Súmula Vinculante como instituto de força normativa obrigaria aos administradores públicos a considerar inconstitucional qualquer desoneração do ICMS criada à margem do Confaz, incidindo em relações jurídicas já estabelecidas, por isso, muito provavelmente seriam cobrados todos os créditos tributários não recolhidos aos cofres públicos dos beneficiários de incentivos e benefícios, com fundamento na própria legislação estadual haja vista que o pagamento a menor não poderá ser homologado pela autoridade administrativa, que ficará obrigada a cobrar o saldo, sob pena de responsabilidade funcional.⁵⁵

⁵⁵ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Outra importante constatação é que, os responsáveis pela edição de atos que visam operacionalizar os incentivos concedidos pelas leis, estariam vedados a editá-las contrariamente à Súmula Vinculante. Nesse caso, qualquer lei editada em contrariedade a Súmula Vinculante poderá se tornar inócua, por ausência de regulamentação conferida a dar eficácia prática.

Se descumprida, a Reclamação ao ser oferecida por qualquer interessado poderá ser apreciada monocraticamente por seu relator, bem como ter sua aplicabilidade imediata através de medida liminar. Entretanto, as leis editadas pelo Legislativo e os atos normativos do Executivo anteriores a publicação da Súmula Vinculante estariam imunes aos seus efeitos, por não poderem ser objeto de reclamação.⁵⁶

Em outras palavras, os efeitos de lei ou ato normativo preexistente poderão ser sustados de forma indireta e retroativa pela Súmula Vinculante, mediante cassação de atos administrativos ou judiciais deles decorrentes. Não restam dúvidas que se os atos concretos praticados com fundamento em normas legais ou atos normativos anteriores à Súmula Vinculante devem ser cassados, é óbvio que os efeitos práticos destas normas cessam a partir da publicação da Súmula. Portanto, a súmula pode alastrar efeitos a fatos passados⁵⁷. Até que as normas estaduais eventualmente venham a ser revogadas ou declaradas inconstitucionais, os atos administrativos ou judiciais nela baseados poderão ensejar sucessivas Reclamações.

Agravando a situação, atrelando ao exposto com relação a cessão automática dos efeitos dos benefícios fiscais, pois a Súmula Vinculante teria efeitos em regra “*ex tunc*”, ou seja, retroagindo desde o início da vigência das normas concessivas, como se nunca tivessem existido. Se as autoridades administrativas, o Ministério Público, bem como outros interessados vierem a cobrar administrativamente e judicialmente todos os valores atinentes ao ICMS de todos os contribuintes beneficiados, poderia ocorrer um desastre nas políticas econômicas da federação, e

⁵⁶ Orientação do Supremo Tribunal Federal: "Inexiste ofensa à autoridade de Súmula Vinculante quando o ato de que se reclama é anterior à decisão emanada da Corte Suprema." (Rcl 6.449-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 25-11-2009, Plenário, DJE de 11-12-2009)

⁵⁷ RCL 7.358/SP – Pleno – Rel. Min. Ellen Gracie – DJe: 02/06/2011.

uma enorme insegurança jurídica, e, para evitar tal situação emerge a ferramenta de modulação dos efeitos da Súmula Vinculante pelo próprio STF.

A modulação dos efeitos, nada mais é que um controle sobre a estipulação do tempo a qual começarão os efeitos, até restringir esses efeitos resguardando, se conveniente, as relações passadas até certo tempo, observando as razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público, por 2/3 (oito) ministros, mediante voto, nos termos do artigo 4º da Lei 11.417/2006⁵⁸, deixando para decidir dependendo das relações, em casos concretos.

O Supremo pode adotar ainda, a protelação da eficácia da Súmula Vinculante por prazo determinado, até que o Poder Legislativo no que se refere o Congresso Nacional e o Confaz solucione o problema. Nesse sentido, o Pretório Excelso, se posicionou a favor desse caminho no julgamento da ADI 429/CE⁵⁹, por meio do qual concedeu prazo de 12 meses de “sobrevida” a isenção do ICMS concedida pelo estado do Ceará para alguns produtos destinados a portadores de deficiência, para que a matéria pudesse ser submetida ao Confaz.

Além de a modulação ser eficaz a resguardar os particulares que observaram a legislação estadual, o fim das desonerações de ICMS tende a promover a realocação de investimentos realizados em regiões com desenvolvimento pequeno para outras, onde o retorno do capital empregado seria maior.

Entretanto, posteriormente, foi emitido o parecer 2686/2014 do antigo Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot, pela aprovação da súmula vinculante n.º 69. Janot rejeita todos os argumentos contrários à súmula e propõe que ela seja editada imediatamente, nos termos em que foi inicialmente apresentada pelo Supremo. Ou seja, sem qualquer modulação dos efeitos da decisão.

Foi um choque total para os governadores e secretários de Fazenda, principalmente dos Estados que mais lançam mão do benefício fiscal, para muitos a manifestação de Janot teve um peso importante para a insegurança jurídica que se

⁵⁸ Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

⁵⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 429/CE, Relator Min. LUIZ FUX, DJE 30/10/2014.

encontram as empresas atualmente que realizaram investimentos com incentivos fiscais, travando inclusive os investimentos que estavam encaminhados.

O ex-procurador geral considera desnecessário adiar a edição da súmula até que sejam analisadas outras ações que envolvem a aprovação de convênios ainda pendentes de julgamento pelo STF. Entre essas ações está a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) 198, (a qual falarei a seguir).

Considera ainda que, o texto da súmula vinculante formulado pelo Supremo "não faz alusão à forma e ao quórum, mas apenas à aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz". Desse modo sua interpretação o mérito das características sobre a aprovação dos convênios não pode ser considerado condição preliminar e prejudicial ao julgamento da proposta.

Outrossim, defende que a regulação por lei complementar não é suficiente para a rejeição formal da proposta, pois não afasta a natureza constitucional da matéria.

Outro interessante ponto levantado por Janot é sobre o poder exclusivo da União para estabelecer políticas que afetem a competitividade, em prol do desenvolvimento de regiões mais pobres do país. "Essa é a única forma de redução de desigualdades equânime, sustentável e considerada constitucional", diz o parecer. Os Estados e municípios "não têm tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos".

E um dos mais importantes é a argumentação de que a modulação dos efeitos da decisão "parece não ser necessária". Primeiro, porque a proposta de súmula está pautada em entendimento que já vem sendo reiteradamente adotado pelo STF ao tratar de ações que envolvem a "guerra fiscal". Depois, porque, caso a súmula vinculante seja aprovada, todos os incentivos concedidos após a sua vigência, em desacordo com a regra nela estabelecida, deverão ser considerados inconstitucionais. "Dados os benefícios do novo caminho, mais célere, que pode ser inaugurado com a aprovação da proposta, não há razões para postergá-lo; pelo contrário, deve-se permitir a sua imediata utilização".

4.5. A questão de prejudicialidade da ADPF 198

Em paralelo está em trâmite perante o STF, desde 2009, também a ADPF 198, de iniciativa do Governador do Distrito Federal, em que se questionam os artigos 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/75, por acreditar violado o artigo 1º da Constituição Federal, uma vez que ofenderia os princípios de cláusula pétrea, da democracia, do facto federativo e da proporcionalidade, e diante disso, diversos entes federados na qualidade de *amicus curiae*.

O pedido almejado na ADPF é que o STF afaste a necessidade de unânime do Confaz na edição de benefícios fiscais, conforme parágrafo 2º do artigo 2º da LC 24/75. Se julgado procedente a ação, a aprovação de benefícios no Confaz se submeterá ao quorum simples, ou seja, 50% mais 1, o que alteraria toda sistemática atual e, possivelmente, colocaria um fim à Guerra Fiscal, pois seria possível maior flexibilidade em se tratando dos interesses da maioria, em que resultaria o melhor para as estratégias regionais em geral.

4.6. Das novidades trazidas pela Emenda Constitucional n.º 87/2015

Com o crescimento exponencial do comércio eletrônico, devido dos avanços tecnológicos e da globalização surgiram novas situações jurídicas que não existiam antes.

Assim, tais reflexos chegaram à seara do ICMS, visto que à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, as ocorrências de vendas não presenciais eram muito pequenas, o que acabou não sendo muito bem observadas pelo Poder Constituinte Originário.

Isso porque o Texto Constitucional previa que apenas nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto haveria aplicação de alíquota interestadual e seu respectivo recolhimento do diferencial de alíquotas, uma vez que para as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto haveria aplicação da alíquota interna do Estado de origem, que ficava com a integralidade do recolhimento.

Essa situação pode ser encarada também como derivada da Guerra Fiscal do ICMS, tendo em vista que, o Estado de origem, na maioria das vezes, eram os mais

ricos da federação e auferiam todo produto da arrecadação, agravando ainda mais o desequilíbrio econômico da federação.

Desta forma, com a esta condição se perpetuando por todo este tempo, os Estados que se acharam prejudicados resolveram acordar, por meio do Confaz, o Protocolo ICMS n.º 21, de 2011, sendo signatários os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal.

O Protocolo previa que nas operações realizadas na plataforma do comércio eletrônico, os entes federados destinatários da operação, poderiam exigir diferencial de alíquota devido na operação, resultado da diferença entre alíquota interna e a interestadual de 7% advinda de Região Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, e 12% advinda da Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo.

Ocorre que, como sempre, os prejudicados foram os contribuintes, tendo em vista que eram inúmeras as inconsistências causadas pelos Estados. Os Estados do Sul e Sudeste seguindo a norma constitucional cobravam a alíquota interna, que varia de 17% a 19%, e os demais Estados da federação que, com respaldo no referido Protocolo 21, começaram a cobrar o diferencial de alíquota de 10% a 12%, acarretando tributação extremamente onerosa ao consumidor final que suporta o preço final da mercadoria.

Posteriormente, como era de se esperar, o STF declarou inconstitucional o Protocolo ICMS n.º 21, no julgamento das ADIs n.ºs 4.628⁶⁰ e 4.713⁶¹, e do Recurso Extraordinário n.º 680.089⁶², julgado sob o rito da repercussão geral, sob a justificativa de violação do pacto federativo, invasão de competência legislativa e reserva legal, bem como afronta a segurança jurídica.

Visando a resolução do problema, foi promulgada em 16/04/2015 a Emenda Constitucional n.º 87, que alterou §2º, VII e VIII, do artigo 155 da Constituição

⁶⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 4.628, Relator Min. LUIZ FUX, Data de Publicação DJE 24/11/2014.

⁶¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 4.713, Relator Min. LUIZ FUX, Data de Publicação DJE 24/11/2014.

Federal, bem como incluiu o artigo 99 nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Com a inovação, nas operações interestaduais a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, passou a ser devido a alíquota interestadual, e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Como é de se esperar, referida alteração causou grande impacto na arrecadação dos Estados, tanto os beneficiários, quanto os atingidos negativamente.

Para atenuar este impacto foi inserido o artigo 99 nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, que prescreve:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Como explicitado acima, foi estipulada alíquota progressiva ao longo dos anos até 2019, quando o Estado de destino ficará com 100% do produto do diferencial de alíquota.

A Emenda Constitucional 87/2015 foi aprovada com intuito de combater as distorções causadas pela competência tributária do ICMS ter sido atribuída aos Estados pela Constituição Federal, que são entes não responsáveis pela política nacional de desenvolvimento.

⁶² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 680.089, Relator Min. GILMAR MENDES, Data de Publicação: DJE 03/12/2014.

Não era “justo” do ponto de vista econômico nacional que os Estados que sediam as empresas e, por isso, já possuem melhor infraestrutura, ficar com todo produto da arrecadação de contribuintes de outras unidades da federação integralmente.

Para regular com mais precisão o cumprimento do disposto na EC n.º 87/2015, foi firmado o Convênio ICMS n.º 93 de 2015 na seara do Confaz.

Ocorre que o referido Convênio está eivado de inconstitucionalidade, uma vez que trata de matérias reservadas a lei complementar, como base de cálculo e não-cumulatividade, que gerou o ajuizamento das ADIs n.º 5469 e 5464.

Como visto a Emenda Constitucional 87/2015 criou nota hipótese de incidência tributária, mas não há lei complementar que a regule.

Sem falar que, a partir de 2019 a fiscalização será dificultada, em vista da perda do interesse do Estado de origem em fiscalizar o recolhimento do diferencial de alíquota, que não terá mais nenhuma parte do produto arrecadado.

E os Estados e Distrito Federal destinatários possuem competência limitada ao seu território, e para extrapolar deve existir norma jurídica que permita, conforme preceitua o artigo 102 próprio Código Tributário Nacional:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Conforme pode ser visto, foi benéfica ao pacto federativo a promulgação da EC n.º 87/2015, porém ainda carece de regulamentação para que alcance total plenitude.

4.7. Da convalidação dos benefícios fiscais irregulares concedidos pela Lei Complementar n.º 160/2017

A Guerra Fiscal ganhou novos horizontes com a aprovação da Lei Complementar n.º 160/2017 de 7 de agosto de 2017. Sendo uma sinalização positiva para os Estados que concederam benefícios fiscais à margem das respectivas regras, e que estavam na iminência de terem os referidos benefícios

julgados inconstitucionais pelo STF. Causando imensa insegurança jurídica para os contribuintes.

A norma trouxe inovações na seara do ICMS no sentido de proceder (i) a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente, publicados até a data de início de produção de efeito desta norma complementa; e a (ii) reinstituição dos benefícios fiscais que ainda estão em vigor, e criando a oportunidade aos Estados e ao Distrito Federal de manter esses incentivos fiscais aos contribuintes por tempo determinado.

O intuito da LC 160/2017, na verdade, é mais para garantir a segurança jurídica do que para acabar com a Guerra Fiscal do ICMS. Isso porque governadores de vários Estados se encontraram com a atual presidente do STF, a ministra Cármen Lúcia, na intenção de “segurar” o julgamento das ADIs que, certamente, julgariam os benefícios fiscais inconstitucionais, até a votação do projeto de lei do Senado n.º 130/2014 (Atual Lei Complementar 160/2017)

Outra importante novidade é a previsão contida no artigo 2º, I e II que exige apenas o quórum de dois terços das unidades federadas desde que seja de um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do país.

Para dar mais efetividade à LC 160/2017, em 18/12/2017, foi publicado o Convênio 190/2017, dando mais segurança ainda ao contribuinte ao dar os subsídios necessários para que haja eficácia da norma.

Também há peculiaridades previstas neste Convênio, como a exigência da desistência por parte do contribuinte de demandas judiciais e/ou administrativas; (ii) a onerosidade de o contribuinte arcar com as custas e despesas processuais; (iii) bem como negociar com o advogado para que abra mão dos honorários sucumbenciais.

As datas para que sejam válidos os benefícios fiscais estão também previstas na LC 160/2017, variando conforme a atividade comercial incentivada pelo ente federado, vide:

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de

publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

Conforme se vê, as normas acima tratadas não se incumbiram de acabar com a Guerra Fiscal do ICMS, mas sim de resguardar a segurança jurídica dos contribuintes, que estavam expostos ao risco de serem compelidos ao pagamento de tributos e reflexos destes, pela anulação dos benefícios fiscais concedidos pelo ente federado.

4.8. Proteção a autonomia X Proteção ao pacto federativo

4.8.1. Do Pacto Federativo

Em consonância ao que foi extensamente exposto a própria Constituição, antes para o ICM, e agora para o ICMS, veda a descompetitividade, ao exigir unanimidade dos Estados e Distrito Federal para autorização de instituições de incentivos fiscais por meio dos convênios, celebrados pela união dos Secretários de Fazenda de todos os entes federados com competência tributária sobre o ICMS, perante o CONFAZ.

Isso porque a sua concessão por um Estado, sem concordância dos demais, poderia acarretar desequilíbrio por redução na carga de ICMS, tornando-o menos oneroso.

Importante recordar que, toda forma de política para reequilibrar as desproporções regionais, em matéria tributária, deve ser feita pela União, conforme de depreende das disposições do artigo 151, inciso I, da Carta Magna.

Art. 151: É vedado à União:

I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país

Infere-se que todos os outros entes federados não detêm essa responsabilidade, salvo concordância, por unanimidade, com política comum.

É salutar, por isso, que a União Federal fazendo jus a essa atribuição, através do PIS e COFINS, tributos não partilháveis, aumenta sua arrecadação gradativamente de modo a ter maiores condições de praticar a política nacional de estímulo, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Sendo esta a ÚNICA hipótese de descompetitividade tributária admitida pela Lei Suprema, que não fere o artigo 150, inciso II da CF, assim redigido:⁶³

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em síntese, só existe essa forma de descompetitividade que é considerada constitucional e não viola o inciso II, do artigo 150, nem o inciso IV do artigo 170. E se coaduna com as regras do artigo 155, § 2º, incisos IV, V e VI da Lei Suprema.

Por tais constatações, surge o enfraquecimento do argumento de violação à autonomia dos Estados, uma vez que a unanimidade para a aprovação de incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, é uma proteção ao pacto federativo, nas palavras de MARTINS:

A unanimidade do apoio de Estado e do Distrito Federal a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS é, ao meu ver, princípio

⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.15.

fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e preservar a Federação.⁶⁴

O artigo 155, § 2º, XII, “g”, amparou tal preceito, uma vez que autorizou, por meio de lei complementar, a concessão de benefícios fiscais no âmbito de ICMS, que é um tributo com característica eminentemente nacional, de modo a evitar que unidades federativas viessem a ser prejudicadas quando não concordassem com as concessões deliberadas, eliminando o risco de concorrência predatória.⁶⁵

Com isso é possível até mesmo concluir que esse preceito seja uma cláusula pétrea, nos moldes ao que reza o artigo 60, § 4º, I, da Lei Suprema:

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

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

(...)

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

I - a forma federativa de Estado;

Todas as proteções se prestam a evitar a ocorrência de um sistema danificado, que não remanesça um pacto apenas formalmente federativo. Isso se emendas ou leis infraconstitucionais reduzissem à quase nenhuma autonomia política, financeira ou administrativa das unidades federativas.

Na autonomia financeira é de se compreender inserta a liberdade de decidir sobre seus destinos conforme as regras constitucionais. Não podem, a Constituição ou outras leis, criarem condições que retirem das entidades federativas o direito de exercer tal autonomia.⁶⁶

⁶⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.17.

⁶⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 3674, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123, divulg. 28-06-2011, public. 29-06-2011.

⁶⁶ LACOMBE, Américo Lourenço Masset, Princípios constitucionais relevantes, Lex Magister/FECOMÉRCIO, Porto Alegre, 2012, p.162.

Os Estados e o Distrito Federal possuem autonomia financeira no tocante ao ICMS, pela existência de regras constitucionais destinadas a evitar que sejam privados do direito de dirigir suas políticas regionais, ou que sejam convencidos a concederem benefícios fiscais devido às disputas valorativas provocadas por investidores, que almejam escolher o lugar de instalação em observância aos benefícios que cada Estado oferece.

Na atual Guerra Fiscal, são os investidores que negociam e impõe às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa a rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas sim pelos investidores.

Além do que muitas vezes, a descompetitividade é gerada dentro do próprio Estado ou Distrito Federal, pois, os novos ou antigos contribuintes ali situados não possuem garantia de gozar dos benefícios que outros gozaram, por se instalarem antes ou depois da concessão ou cassação de incentivos fiscais.⁶⁷

Ora, é exatamente este tipo de “leilão” que a Suprema Corte atalhou, exigindo que, para a concessão de estímulos no âmbito do ICMS, haja unanimidade autorizativa dos 26 Estados e do Distrito Federal, em clara sinalização de que, agir de forma contrária, significa ferir a Constituição DIRETAMENTE, feriria, também, o sistema federativo do Estado Brasileiro.⁶⁸

Inclusive, MARTINS endossa estas premissas:

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, ao meu ver, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do artigo 60 da CF/88.⁶⁹

Pois bem, com a perda da autonomia financeira a autonomia política fica reduzida e a administrativa limitada. A federação, fragilizada, manter-se-ia apenas

⁶⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.20.

⁶⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n.º 2688, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, Dje-164, divulg. 25-08-2011, public. 26/08-2011.

⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p. 23.

por força de um formalismo legal e não de uma autêntica realidade, construída depois de tanta luta.⁷⁰

A descompetitividade também se configura perante a sistemática da não-cumulatividade na Guerra Fiscal, em virtude de determinado Estado ser compelido a reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes, concedidos por outros Estados, sem a sua concordância. Fator que macula as condições concorrenciais entre as empresas, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa e a federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada.

4.8.2. Da Autonomia dos Estados

Por outro lado, a época da promulgação da Constituição Federal de 1988, já prevendo a possível demora do Congresso Nacional para elaborar lei complementar necessária para disposição de linhas gerais de uniformização do ordenamento jurídico tributário, o constituinte autorizou que, enquanto não fosse editada a lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderiam suprir a lacuna legislativa mediante a celebração de convênios (artigo 34 § 8º do ADCT). Os efeitos desta disposição são evidentemente transitórios, a qual, posteriormente, teve sua normatividade cessada em decorrência da publicação da Lei Complementar n.º 87/96.

Entretanto, não significa o esvaziamento da figura dos convênios, em que se mantiveram extremamente importantes para a disciplina de matérias específicas que lhe foram conferidas, como, principalmente, a regra Constitucional (155, § 2º, XII, “g”) que serve como base para a Lei Complementar n.º 24/75. A lei que determina a necessidade dos convênios e a unanimidade para aprovação.

Nota-se que os convênios não se sobrepõem às legislações estaduais e, muitos menos às nacionais. Todos encontram fundamento de validade diretamente no texto constitucional, que os delimitam.

⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.20.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimenta interpretação no sentido de que o atual sistema jurídico tributário brasileiro confere especial relevo à autonomia das pessoas de direito constitucional interno, a cada qual cabendo legislar sobre os tributos de sua competência.

Nessa linha de raciocínio, os convênios relativos benefícios fiscais de ICMS, assumem caráter autorizativo, ficando na dependência de produção legislativa pelos Estados e pelo Distrito Federal. Desse modo, quando aprovado o benefício, cabe a cada pessoa política implantá-lo em seu território, evitando-se, com isso, que qualquer deles seja “obrigado” a conceder o benefício contra sua vontade.⁷¹

Assim, a exigência de aprovação de convênios unânimes para a concessão de incentivos fiscais, não suprime ou diminui a competência dos Estados e do Distrito Federal para legislarem sobre a matéria, tampouco os obriga de aplicar em seu território eventuais benefícios fiscais chancelados pelo CONFAZ, se mostrando apenas uma autorização para a concessão, e não uma invasão a competência e capacidade tributária, o que infere a não violação da autonomia destes entes federados, nos moldes que ensina Paulo de Barros Carvalho.⁷²

Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais de forma desordenada e arbitrária, conforme aqui tratada, mostra-se totalmente inconstitucional, bem como tendente a ameaçar o pacto federativo, por enfraquecimento da federação nos âmbitos político, financeiro e administrativa.

Por isso, a autonomia dos Estados não é afetada apenas pela estipulação da lei complementar em obrigar a celebração de convênios com unanimidade, em homenagem à proteção do pacto federativo. E daí sim, a autonomia dos Estados no sentido prático, está protegida em primazia, o que não obsta a competência dos Estados de legislarem sobre matérias de sua competência constitucional.

⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.59.

⁷² MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2ª ed: Noeses, 2014, p.93.

4.9. Consequências benéficas da Guerra Fiscal às políticas locais

Os governadores e secretários estaduais, que são de fato empenhados para atender os interesses de seu território e competência, praticam todas as condutas possíveis para alcançar o desenvolvimento de seu Estado, mesmo que desprivilegiem aos demais Estados, recorrentemente trazendo como justificativa a autonomia conferida pela Carta Magna. Por outro lado, é totalmente aceitável que, estes procurem realizar atos populares em benefício à própria carreira política. Desta forma, ambas motivações mencionadas influem diretamente para a adesão agressiva aos incentivos fiscais.

Diante destes esforços, a Guerra Fiscal auferiu eficiente atração de novos investimentos das empresas. Entretanto, deve-se levar em conta que a atratividade está diretamente relacionada ao ambiente empresarial, ou seja, a infraestrutura industrial do Estado deve estar moderna e suscetível aos negócios, dificultando ainda mais a competição dos Estados pouco desenvolvidos com os Estados mais desenvolvidos, como os pertencentes ao Sudeste, em especial São Paulo.

Outro fator importante e benéfico é o aumento do emprego e da renda, em virtude da atividade empresarial. O que leva ao aumento da demanda local, gerando, por consequência, o aumento da arrecadação do próprio ICMS, além dos benefícios sociais em decorrência do aumento de emprego.

Com relação também à Administração Pública estadual, há utilização intensa das informações locais a respeito de seus principais dados benéficos. Esse fator traz vantagens para descentralização federativa, que é a maior aproximação possível de subordinação das decisões aos interesses da sociedade local.⁷³

A competitividade é essencial, pois traz interação entre atividade privada e governo, até mesmo melhor eficiência. A competição traz, como benefício, o maior desenvolvimento de mecanismos institucionais locais de apoio e interação entre governo e iniciativa privada, e pode ampliar a eficiência da atuação integrada entre governos estaduais e municipais. Isso provavelmente vem ocorrendo em muitos dos Estados que assumiram iniciativas agressivas de Guerra Fiscal.

⁷³ FERREIRA, Glenda Dantas, Políticas estaduais de desenvolvimento e guerra fiscal, Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, 2005.

Segundo Cavalcanti e Prado (1998, p.40):

As evidências empíricas mostram que as decisões de localização valem-se da oferta das vantagens fiscais sem ignorar os demais fatores. Pesquisa da CNI/CEPAL apresenta as razões da instalação de plantas produtivas em outras unidades da federação: a) benefícios fiscais 57,3%; b) proximidade do mercado 57,3%; c) custo de mão-de-obra 41,5%.

Fica claro mais uma vez, o poder que traz a Guerra Fiscal aos Estados, levando a desconcentração do poder central como titular da política econômica. No mínimo, mostra-se uma das principais ferramentas para a autonomia dos Estados, colaborando para impedir o domínio do poder central.

Mesmo sendo ousado dizer que a ascensão econômica do Nordeste seja contundentemente relacionada ao processo competitivo, é inevitável não considerar que há um fenômeno de deslocamento de São Paulo para outras regiões. Então, neste tema é possível dizer que a Guerra Fiscal tem contribuição sobre a concentração industrial brasileira, colaborando, por um lado, para a melhoria do padrão de vida nas grandes cidades, e por outro para o desenvolvimento das regiões mais humildes do país.

O que difere ao que Sergio Guimarães Ferreira sustenta:

O argumento principal de descentralização regional da economia, defendido pelos advogados de tal processo de renúncia fiscal, é questionável. Na realidade o que tem ocorrido é justamente o oposto, ou seja, uma reconcentração da economia brasileira nos últimos cinco anos.⁷⁴

Ferreira (2000) defende sua ideia analisando o comportamento do PIB dos Estados no decorrer de alguns anos. Contudo, é bastante questionável essa construção de raciocínio porque muitas outras políticas econômicas afetam o crescimento do PIB de um Estado, não só a Guerra Fiscal. O autor não traz qualquer evidência de que se possa isolar a Guerra Fiscal como variável explicativa para as diferenças de PIB entre os Estados analisados

4.10. Consequências desfavoráveis às políticas nacionais

Diversos autores concordam com a ideia de que a Guerra Fiscal é prejudicial ao orçamento do Distrito Federal / Estados, diminuindo o poder aquisitivo, como

⁷⁴ FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Informe-se, Secretaria de Assuntos Fiscais BNDES, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000. Disponível em: <<http://www.bnades.gov.br>>. Acessado em: 08/03/2018

defende Ferreira (2000), “engana-se quem pensa que o Estado competidor nunca perde”.⁷⁵

Neste sentido, tecer avaliações sobre esse posicionamento se mostra imprescindível. Inicialmente e hipoteticamente, imagine, a título de análise, um Estado pouco desenvolvido, que concede alíquota reduzida de ICMS, menor que a dos demais Estados da federação, com o objetivo de atrair novos investimentos ou a transferência de empresas para o seu território. No mesmo raciocínio, leve em conta, que esse Estado imaginado não possua empresas no setor que está sendo incentivado e, por consequência, não possua obras de infraestrutura, instalações, terrenos, como formas alternativas de incentivos, mas somente benefícios tributários.

Este é um caso próprio de que o referido Estado não teria nenhum prejuízo financeiro, tendo em vista que o benefício tributário concedido não acarretaria perda de arrecadação, por duas razões: (a) por ser um setor anteriormente inexistente no território, não existiriam empresas já instaladas em seu território que poderiam também pressionar o Estado a lhes estender o mesmo incentivo; e (b) já que o Estado nada arrecadaria deste setor, até então não presente em seu território, por óbvio não tem como dizer que haveria perda de receita, em virtude do incentivo fiscal ofertado. Dessa forma, pela lógica, havendo ou não empresas interessadas nos benefícios tributários ofertados pelo Estado hipotético, este não teria suas finanças em nada prejudicadas. Ainda mais, se outras empresas viessem se transferir para o Estado hipotético, a receita do Estado seria ainda mais favorecida, haja vista que formaria receita nova, que antes não existia, mesmo com a diminuição na alíquota do tributo.

Uma outra análise a se fazer é que se supostamente ao invés de oferecer alíquota inferior que a de outros Estados, nosso Estado hipotético concedesse diferimento de imposto por quinze anos. Suas finanças, mais uma vez, em nada seriam afetadas, ao contrário, haveria expectativas de ganhos. Em um primeiro momento, o efeito dinamizador do novo projeto sobre a cadeia produtiva, como

⁷⁵ VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. Brasília : ESAF, 1999. Monografia vencedora em 1º Lugar no IV Prêmio de Monografia - Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF), 1999. p. 79

empresas importantes, como as fornecedoras de componentes e equipamentos, e por prestadoras de serviço, fomentaria o aumento de receita imediata para o Estado, desde que a essas não se estendessem o benefício tributário. Além disso, passado o prazo de maturação dos benefícios tributários, a empresa beneficiada começaria a pagar seus tributos.

Com relação ao acima exposto, infere-se que, em um primeiro momento, pode haver Estado que obtenha ganho na Guerra Fiscal, contanto que sejam evitadas concessões em excesso, como ocorreu nos benefícios às montadoras.

Desta feita, no caso hipotético apresentado tem a possibilidade de Estados menos desenvolvidos adquirirem aumento de arrecadação com a Guerra Fiscal. Todavia, se, por acaso outros Estados, decidirem também se posicionarem agressivamente na Guerra Fiscal, em suma todos eles terão alíquotas muito similares. Apenas os Estados com maior desenvolvimento, que detém de outras vantagens competitivas, especialmente mão-de-obra mais qualificada, proximidade do mercado consumidor e infraestrutura receberão novos investimentos privados, resultando maior concentração econômica das atividades industriais.⁷⁶

Em outro caso, se nosso Estado hipotético ao invés de ser um Estado de baixo nível de desenvolvimento, seja um Estado hegemônico, e assim, diferentemente do anteriormente explanado, se este Estado hegemônico assumisse um posicionamento agressivo na Guerra Fiscal, o benefício tenderia a ser estendido às outras empresas já instaladas naquele Estado, em virtude das pressões políticas. Se esse fenômeno ganhasse força, aí sim causaria a redução das receitas tributárias do Estado. Essa competição se acirraria tomando proporções de profundo prejuízo ao país, quando chegasse ao nível dos Estados hegemônicos comesçassem a conceder benefícios fiscais equivalentes entre si.⁷⁷

Sintetizando, em proporção quanto maior a concentração dos mercados, e quanto maior a alíquota interestadual, maior o poder de sedução dos incentivos

⁷⁶ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA Texto para Discussão nº 500. Rio de Janeiro, 1977. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> Acessado em 08/03/2018.

⁷⁷ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA Texto para Discussão nº 500. Rio de Janeiro, 1977. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> Acessado em 08/03/2018.

fiscais dos Estados concorrentes. Quanto maior a alíquota praticada pelo Estado hegemônico, maior o seu custo para entrar na Guerra Fiscal.

O que ocorreu envolvendo a empresa Arisco em 1992, é um grande exemplo. O Estado de Goiás, através de lei estadual, concedeu para a Arisco dilação do recolhimento do ICMS por cinco anos, sem correção monetária e juros. Por outro lado, o Estado de São Paulo, sendo o principal centro industrial da América Latina, e com um relevante mercado industrial no setor de alimentos, não se onerou a cobrir a oferta, pois temeu que, se tentasse se posicionasse para neutralizar a iniciativa do Estado de Goiás, seria pressionado e também forçado a estender o benefício tributário a todas as outras empresas do setor instaladas em seu território. Por essa cautela que São Paulo preferiu adotar, inicialmente, um posicionamento defensivo, por um lado exigindo uma postura mais ativa do CONFAZ sobre o cumprimento da lei, e por outro demandando perante o Poder Judiciário contra os programas de incentivos de outros Estados.⁷⁸

Tal exemplo refuta outra crença pugnada por alguns doutrinadores, como Ferreira (2000), que na política da Guerra Fiscal, apenas os Estados mais desenvolvidos vencem. Porém, conforme explanado, a ARISCO saiu de São Paulo para Goiás, e houve frigorífico que transferiu suas instalações de Minas Gerais para o Ceará, apesar do custo envolvido.

Isso quer dizer que os Estados hegemônicos estão perdendo perante à Guerra Fiscal? Tem desvantagens que provavelmente os faça perder as disputas? Por qual motivo as empresas não se transferem para o nordeste, a qual os Estados concedem diversos benefícios fiscais bastante sedutores? A partir da pesquisa da CNI/CEPAL de 1997, pode-se concluir que há outros elementos a serem considerados pelos empresários para decidirem onde serão instaladas as empresas. Por exemplo, os benefícios fiscais apresentam a mesma importância que a proximidade do mercado.⁷⁹

⁷⁸ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade. Campinas, v. 13, dez. 1999.

⁷⁹ CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; PRADO, Sérgio. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. Brasília: IPEA; São Paulo: Fundap, 1998.

Abaixo, pode ser constatado na Tabela 1 os fatores relevantes para induzir a escolha do Estado para instalação das plantas produtivas. Em suma as empresas transferem suas instalações a outros Estados, objetivando a mais eficiente possível alocação de seus recursos. Caso se instalem não levando em conta a eficiência global na alocação dos recursos, isto é, dando peso indevido ao incentivo fiscal, estariam sendo ineficiente economicamente. O relato disto encontra-se em Tyler⁸⁰ (1998), a partir das conclusões dos estudos do Banco Mundial a respeito da política de incentivos fiscais do governo cearense:

Tabela 1 – Fatores determinantes para instalação de plantas produtivas

FATOR	RESPOSTAS RELEVANTES (%)
Custo de Mão-de-Obra	41,5
Benefícios Fiscais	57,3
Sindicalismo Atuante na Região	24,4
Saturação Espacial	14,6
Vantagens Locacionais Específicas	39,0
Proximidade do Mercado	57,3

Fonte: Prado e Cavalcanti, 2000 – Pesquisa CNI/CEPAL.

Mas é também salutar enfatizar que obviamente os benefícios oferecidos na competição geralmente vão além dos fiscais. É normal haver propostas de infraestrutura ou até mesmo de financiamento dos fretes, é o exemplo do Estado de Pernambuco, pelo programa PRODEPE. Outro exemplo é suscitado pelo governo de Minas Gerais, por meio do qual propôs para a montadora Mercedes Benz se instalar na cidade mineira de Juiz de Fora: a) urbanização e modernização das margens do rio Paraibuna; b) obras para os sistemas de esgoto; c) acessos viários; d) pátios de estacionamento; e) pistas de testes; f) obras para fornecimento de energia elétrica. (PRADO, 1999).⁸¹

Segundo Ferreira (2000), esses mencionados incentivos de infraestrutura, esgota e prejudica as finanças estaduais e, ainda, comprometem a manutenção dos

⁸⁰ TYLER, W. Promoting economic growth in Ceará: a background paper for the World Bank's Ceará State Economic Memorandum. [S.l.: s.n.], 1998.

⁸¹ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade. Campinas, v. 13, dez. 1999.

serviços públicos, justificado pelo governo do Estado exaurir os recursos públicos para concluir obras propostas pelos incentivos.

Quanto às finanças estaduais, os gastos para executar as obras terão impacto imediato nas contas públicas, com expectativa de arrecadação futura advinda do novo empreendimento (nos casos em que há diferimento de grande parte do imposto por longos anos).

Já em relação ao comprometimento dos regulares serviços prestados pelos Estados aos seus contribuintes, de fato pode ocorrer. Todavia, existem muitas obras como as de infraestrutura que mesmo tendo o objetivo de beneficiar empresa (s), não é possível afirmar que todos os gastos da obra são realizados estritamente em interesse de agente econômicos.

As empresas que decidem fazer negócio no país realizam um profundo estudo e pesquisa prévios, para chegar ao melhor destino de seus investimentos. E para eleger a melhor localização para sua instalação, atribuem alguns fatores essenciais para escolhas, tais como: valores, resultado da soma entre o custo e o prêmio exigido pelo distanciamento do lugar ótimo, e etc.⁸²

Outro importante ponto a ser observar, é que as empresas, em geral, não divulgam essas escolhas e esses valores publicamente, assim evitam que os governos estaduais conheçam o perfil de suas preferências alocativas. Este é um elemento essencial na estratégia privada para posicionamento em face da Guerra Fiscal em construir a imagem do “empate” entre locações alternativas, de forma a remeter para a competição entre incentivos o papel decisório final.⁸³

Essa realidade é fundamental para definir que o setor privado detém, e geral, a iniciativa do processo de decisão, o que reduz as possibilidades de que algum Estado, por acreditar nas suas vantagens competitivas naturais, abra mão da agressividade na disputa de incentivos.

⁸² CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; PRADO, Sérgio. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. Brasília: IPEA; São Paulo: Fundap, 1998.

⁸³ CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; PRADO, Sérgio. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. Brasília: IPEA; São Paulo: Fundap, 1998.

Segundo Prado⁸⁴ se os governos agissem racionalmente, analisariam as consequências resultadas pelo novo investimento privado e contrabalanciariam com os custos envolvidos, custo fiscal líquido.

Na verdade, faz com que as avaliações prévias de relação custo-benefício sejam abandonadas na disputa (VARSANO, 1997). Se não bastasse, há a própria dificuldade e ineficiência enfrentada pelo corpo técnico do Estado em avaliar os custos e os benefícios do empreendimento.

Por isso, o comportamento do poder público e dos agentes privados, enfim a competição tributária, traz a maximização do benefício para este último, por causa da sucessiva exclusão dos Estados participantes, à medida que a aposta supera o que sua “avaliação ampliada de custo benefício” e/ou sua restrição orçamentária permite.⁸⁵

Seria cabível, em princípio, que o setor público nacional cobrisse esse custo diferencial para influenciar o investimento em lugar socialmente desejável, diferente do ótimo para a empresa, desde que houvesse uma clara avaliação: a) dos ganhos e das perdas geradas em termos de desconcentração industrial, como a redução dos desequilíbrios regionais; b) do aproveitamento das vantagens naturais de cada região; e c) do custo alternativo dos recursos aplicados para se lograr o afastamento.⁸⁶

Outro ponto a considerar é que a iniciativa, bem como o controle do processo fiquem possíveis para o setor público. Não apenas de uma Estado individual, mas de um governo central, que tem a incumbência principal reduzir as desigualdades.

É exatamente esse aspecto que fica definitivamente ausente quando a dinâmica do processo passa a se dar entre agentes privados investidores e governos estaduais isolados.

⁸⁴ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade. Campinas, v. 13, dez. 1999.

⁸⁵ VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. Brasília: ESAF, 1999. Monografia vencedora em 1º Lugar no IV Prêmio de Monografia - Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF), 1999.

⁸⁶ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade. Campinas, v. 13, dez. 1999.

Nesse sentido, não há prévio controle central de prioridade e limites. Por esta razão, conforme vastamente tratado nessa pesquisa, a iniciativa torna-se fragmentada em diversos governos estaduais, fazendo parte de um leilão de benefícios perante o setor privado.

Segundo Cavalcanti e Prado (1998), ao negociar com vários governos, as corporações ficam na confortável posição de maximizar os benefícios, levando cada governo, a ampliar suas ofertas até o virtual esgotamento das suas possibilidades.

O conflito agressivo enfraquece as relações entre os entes federados. Esses entes visam o seu desenvolvimento apenas, de forma individual, egoísta, ignorando a lesão causada na federação. O dano causado nos Estados “perdedores” não são considerados pelos Estados “ganhadores”, e ainda pior, o dano causado na receita pública em um todo, no país inteiro. A Guerra Fiscal faz com que a arrecadação do ICMS diminua drasticamente.

Apesar de várias pessoas defenderem o fenômeno da Guerra Fiscal, por atrair investimento externo. O Professor Prado (1999, p. 18) faz ressalvas:

Toda a parafernália de incentivos fiscais e seu custo fiscal máximo tende a ser, na realidade, o efeito básico de alterar o perfil locacional de um investimento. Na verdade uma empresa decide se instalar em um país por fatores de mercado, como mercado consumidor, concorrência, mão-de-obra e o potencial de crescimento do mercado. Assim, o país perde ao oferecer tais incentivos.

Incitar a transferência da planta produtiva de uma empresa já sediada em solo brasileiro é total recessão. Propõe a disponibilidade do dinheiro público como prêmio para as empresas alterarem sua instalação. Outrossim, outra observação é que se considerarmos que a localização escolhida inicialmente pela empresa seja a mais eficiente, logo conclui que o dinheiro público serve para financiar a ineficiência alocativa provocada por uma localização que não é a melhor.⁸⁷

Ao contrário só seria racional o oferecimento dos benefícios fiscais, se o caso for de empreendimentos de multinacionais, e ainda assim, se tivesse certeza que a empresa não viria a se instalar em qualquer ponto do país sem o incentivo, nesse

⁸⁷ FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Informe-se, Secretaria de Assuntos Fiscais BNDES, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000. Disponível em: <<http://www.bnades.gov.br>>. Acessado em: 08/03/2018

caso sim o benefício serviria para atrair investimento novo para o país, o que fatalmente aumentaria a receita pública na nação em geral.

No caso de empreendimentos realizados com capital nacional, só é lógico a concessão do incentivo se os recursos privados usados no empreendimento se destinassem a outro país, isto é, a consumo ou investimento no exterior (VARSANO, 1977).

5. CONCLUSÃO

A história do ICMS em uma simples análise pode ser observada como um imposto com foco nas atividades comerciais e, por isso, envolvendo alta concentração de dinheiro, ainda mais pelas variadas hipóteses de incidência tributária, destaco a da “circulação” de bens.

Isso porque no transcorrer dos anos foi ocorrendo à incorporação de vários outros tributos, e que resultou essa diversidade de incidências, por meio das quais o torna uma verdadeira “galinha dos ovos de ouro”. Entretanto quando passou a ser previsto ainda como IVC, na Constituição de 1934, era ainda um imposto que não prestigiava a competitividade tornando um ônus poderoso para o custo Brasil.

Com o advento da regra da não-cumulatividade e a instituição do atual ICMS, a Constituição Federal de 1988, visando não repetir os erros do passado versou extensivamente sobre o ICMS, sobre suas características principais e, manteve a competência estadual para tanto.

O fato é que o ICMS é um imposto de tendência nacional, o que demandaria um controle de um poder central, como acontece na maioria dos países que adotaram imposto com sistemática semelhante a ele, e assim, o mais louvável seria ser atribuída a União Federal tal responsabilidade.

Ora, se tratando se uniformização de políticas nacionais de desenvolvimento, é evidente que a União Federal é o único ente incumbido de pugnar pelo desenvolvimento igualitário do país, buscando em prol da federação fortalecer os laços entre os entes federados, a fim de que se consiga combater a pobreza e a desigualdade.

Entretanto, a nova Constituição da República é minuciosamente principiológica, garantindo a todos os entes federados autonomia legislativa, financeira, política e administrativa. Dessa forma, foi instaurada estrutura de exercício de poder horizontal, isto é, não há hierarquia entre si, todos possuem limitações, as quais estão estatuídas em texto constitucional.

Além disso, a União perdeu consideravelmente arrecadação com as divisões de competência e capacidade tributária versadas na CF/88, utilizando esse subterfúgio para instituição de tributos que não são partilhados aos Estados, Distrito Federal e Municípios, tais como o PIS e COFINS.

Tomadas tais providências, em desconformidade com os anseios de igualdade, a União premeditando alavancar arrecadação lançou mão de benefícios fiscais atinentes a impostos partilháveis, o que resultou a queda drástica de arrecadação, em principal, dos Estados.

Assim, nasce a necessidade de captação de investimentos pelas unidades federadas estaduais, justificável no centro do problema, principalmente pelos Estados mais pobres que nunca tiveram um desenvolvimento sustentável por falta de vontade política.

Entretanto, o problema reside frente à ilegalidade e Inconstitucionalidade dos atos dos Estados, com lideranças dos governadores, em conceder de forma arbitrária e descontroladas diversos benefícios, incentivos e estímulos fiscais, com o escopo de atrair investimentos privados e sustentar seu território.

Os Estados defendem por sua razão de não haver nenhuma violação ao ordenamento jurídico, tendo em vista que a Constituição Federal os conferiu autonomia para dispor livremente sobre os tributos de sua competência.

A violação é alegada pela não obediência dos artigos 150, § 6º e 155 § 2º, inc. XII, "g", e da Lei Complementar n.º 24/75, a qual resumindo, "obriga" os Estados a deliberarem sobre benefícios fiscais apenas através de convênios celebrados perante o CONFAZ, e com a exigência de unanimidade de todos os Estados e Distrito Federal.

È evidente que o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica, ao considerar Inconstitucional a concessão de benefícios fiscais sem a aprovação em convênios nos termos da Lei Complementar n.º 24/75, que tem fundamento jurídico na Constituição Federal.

Tanto que, existe até a proposta de súmula vinculante n.º 69, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, a qual busca dar fim à Guerra Fiscal, e penalizar os responsáveis pelo seu descumprimento.

Assiste razão a Corte Suprema, haja vista que a manutenção da exigência de convênios para concessão de benefícios fiscais não afronta a autonomia Constitucional, uma vez que, a lei complementar teve sua recepção expressa pelo artigo 34 § 8º do ADCT, resultando a inconstitucionalidade formal, de atos contrários ao estabelecidos na lei complementar.

A lei complementar não padece de inconstitucionalidade, levando em conta que as políticas de desenvolvimento são de competência da União. Por isso, o argumento dos Estados de proteção à autonomia, sob pena de lesão ao pacto federativo, não procede, na verdade é muito ao contrário, a exigência de celebração de convênios de forma unânime sim, protege a manutenção do pacto federativo.

É que se os Estados começarem a praticar de forma desordenada atos de concessão de incentivos fiscais, a autonomia financeira, política e administrativa destes entes que seriam afetadas e mitigadas.

Com a diminuição de autonomia financeira, as autonomias políticas e administrativas estariam ameaçadas, por consequência, abrindo espaço para os setores privados “controlarem” o Estado de acordo com os seus interesses. Sobraria apenas uma autonomia formal, sem eficiência e força Estatal.

É importante mencionar ainda que, a necessidade de convênios não tem o condão de suprimir a competência legislativa dos entes em estipular as condições de concessão dos estímulos fiscais, nos termos do artigo 150, § 6º da CF, na realidade o caráter dos convênios é apenas de autorizar a concessão, cabendo subjetivamente ao ente implantar ou não, e instrumentalizar a partir de legislação estadual.

Diante de todo o exposto, o ICMS deveria ser um imposto atribuído para União Federal, entretanto conferido pela Constituição Federal aos Estados, e o surgimento da Guerra Fiscal é consequência disto. Tanto que tomou proporções inimagináveis e importantíssimas.

O melhor caminho, ao meu ver, seria a edição de outra lei complementar, que se busca o “meio termo”, com o objetivo de um lado, ser viável a aprovação de convênios, que hoje é muito difícil pela unanimidade, por outro permaneça a exigência de uma concordância em sentido lato entre os entes federados.

A solução poderia ser a redução do quórum para a aprovação dos convênios, o que beneficiaria os Estados mais pobres, que necessitam mais a fazer valer esses meios para conseguirem investimentos, em compensação de possuírem uma Infraestrutura precária, e beneficiariam a saúde da autonomia dos Estados e a asseguaração do pacto federativo, este sim instituto principal do Estado Federado Brasileiro, permeado como cláusula pétrea.

Outra solução mais inviável, porém mais eficiente, seria um novo Poder Constituinte Originário que mudasse a competência deste tipo de tributo para a União Federal, igual ocorre na maior parte dos países, e atribuísse outros tributos aos Estados para compensar a arrecadação.

Isso porque, é extremamente difícil a alteração na rígida e atual Constituição Federal, uma vez que, como sabemos, a alteração de competência tributária é um fenômeno muito relevante que, certamente, seria interpretado como violação ao pacto federativo, sob a justificativa de mitigar a autonomia dos Estados.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Maria Abadia da Silva. Guerra fiscal e finanças federativas no Brasil: o caso do setor automotivo. 2001. 111 p. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2001.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11^a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, SP, Saraiva, 1991.

BORRAS, Gabriel Giampetro. Inventivos tributários para el desarrollo. Buenos Aires. Ediciones Depalma. 1976.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado,

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional,

BRASIL, Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências

BRASIL. Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

BRASIL. Lei Complementar nº. 160, de 7 de agosto de 2007. 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

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Jurisprudência.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Jurisprudência.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil in Revista de Estudos Tributários. Jan-fev 2011. Porto Alegre: Editora Síntese, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15^a ed. São Paulo Malheiros 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário. 19^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1991.

CASSONE, Vittorio, Direito Tributário, Atlas, SP, 1990.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; PRADO, Sérgio. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. Brasília: IPEA; São Paulo: Fundap, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar, São Paulo: Resenha Tributária, 1978,

FERREIRA, Glenda Dantas, Políticas estaduais de desenvolvimento e guerra fiscal, Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Estadual de Campinas, 2005.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Informe-se, Secretaria de Assuntos Fiscais BNDES, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acessado em: 08/03/2018

FREITAS, Rinaldo Maciel de. ICMS do imposto sobre o consumo à guerra fiscal: Lei 87. De 13 de setembro de 1996, anotações e jurisprudência, São Paulo: FISCOsoft Editora, 2011.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 15^a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset, Princípios constitucionais relevantes, Lex Magister/FECOMÉRCIO, Porto Alegre, 2012.

MACHADO, Hugo Brito. Curso de direito tributário. 24^a ed.. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito, São Paulo: MP, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, 2^a ed: Noeses, 2014.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Economia e Sociedade. Campinas, v. 13, dez. 1999.

REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES José Cassiano. O IPI ao alcance de todos. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, Disponível em <https://www.fazenda.sp.gov.br/Protocolo23/download/Manual_Sistema_RICORD_Protocolo23.pdf> Acessado em 22/03/2018.

TYLER, W. Promoting economic growth in Ceará: a background paper for the World Bank's Ceará State Economic Memorandum, 1998.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA Texto para Discussão nº 500. Rio de Janeiro, 1977. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>> Acessado em 08/03/2018.

VIOL, Andréa Lemgruber. O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro. Brasília: ESAF, 1999. Monografia vencedora em 1º Lugar no IV Prêmio de Monografia - Tesouro Nacional, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF), 1999.