

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC/SP - COGEAE**

**GUERRA FISCAL NO BRASIL: ASPECTOS GERAIS E A  
VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**Mariana de Arruda Leite Arantes**

São Paulo

2014

**MARIANA DE ARRUDA LEITE ARANTES**

**GUERRA FISCAL NO BRASIL: ASPECTOS GERAIS E A VISÃO DO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP - COGEAE, como pré-requisito para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Professora orientadora: Doutora Íris Vânia Santos Rosa

São Paulo

2014

Avaliação:

Assinatura do professor:

## **RESUMO**

O presente trabalho tem como objetivo entender as razões pelas quais o Brasil hoje vive a chamada guerra fiscal no âmbito do ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias) e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal diante dessa situação. O trabalho aborda o tema sob o ponto de vista tributário e constitucional, além de levar em consideração os aspectos políticos e econômicos que envolvem o tema.

**Palavras chaves:** Guerra fiscal. Benefício fiscal. Supremo Tribunal Federal,

## **ABSTRACT**

This work has aimed to understand the reasons why Brazil is currently experiencing the called “fiscal war” of ICMS (tax on movement of goods) and the position of the Supreme Court in this situation. The work addresses the topic constitutional and tax point of view, besides taking into account the political and economic aspects surrounding the topic.

Key words: Tax war. Fiscal benefit. Supreme Court

## Sumário

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>Capítulo 1 – Imposto sobre circulação de mercadorias - ICMS</b> .....	7
<b>1. Aspectos gerais</b> .....	7
<b>2. Princípios do ICMS</b> .....	7
<b>2.1 Princípio da não cumulatividade</b> .....	7
<b>2.2 Princípio da essencialidade das mercadorias</b> .....	9
<b>3. Alíquotas do ICMS</b> .....	9
<b>3.1 Competência</b> .....	10
<b>3.2 Alíquotas aplicáveis</b> .....	11
<b>3.3 Breve contexto da Resolução nº 13 e suas consequências</b> .....	11
<b>4. Regra Matriz de incidência tributária</b> .....	12
<b>4.1 Conceito</b> .....	12
<b>4.2 Critérios da regra matriz de incidência tributária</b> .....	13
<b>4.2.1 Critérios relacionados à hipótese de incidência</b> .....	14
<b>4.2.1.1. Critério material</b> .....	14
<b>4.2.1.2 Critério espacial</b> .....	14
<b>4.2.1.3 Critério temporal</b> .....	15
<b>4.2.2 Critérios relacionados ao consequente da norma</b> .....	15
<b>4.2.2.1 Critério pessoal</b> .....	15
<b>4.2.2.2 Critério quantitativo</b> .....	16
<b>5. Regra matriz de incidência do ICMS</b> .....	16
<b>Capítulo 2 - Guerra Fiscal</b> .....	18
<b>2.1 Conceito e visão geral sobre a guerra fiscal</b> .....	18
<b>2.2 O direito ao crédito do ICMS – princípio da não cumulatividade</b> .....	20
<b>2.3 Glosa de créditos de ICMS</b> .....	21
<b>Capítulo 3 - Posicionamento dos Tribunais</b> .....	25
<b>3.1 Superior Tribunal Federal – STF</b> .....	25
<b>3.2 Análise das decisões do STF</b> .....	25
<b>3.2 A proposta de súmula vinculante</b> .....	28
<b>CONCLUSÃO</b> .....	30
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	32

## INTRODUÇÃO

Atualmente o Brasil vive uma situação muito peculiar no cenário tributário, especialmente no que diz respeito ao ICMS. Diversos Estados da federação tem concedido regimes especiais de benefícios fiscais aos seus contribuintes como forma de atrair um maior número de empresas para seus Estados. Tais benefícios contemplam a redução da carga tributária de ICMS, seja através da redução da base de cálculo, alíquotas ou qualquer outro meio. Dessa forma, estamos diante da chamada guerra fiscal, em que os Estados fazem verdadeiros leilões de benefícios fiscais buscando atrair cada vez mais contribuintes sob o argumento de fomentar a economia.

De acordo com a Constituição Federal, a concessão desses regimes deve obedecer alguns procedimentos legislativos, ou seja, qualquer tipo de benefício fiscal que implique na redução do imposto a ser pago deve ser feito através de aprovação unânime do CONFAZ.

A guerra fiscal acontece justamente porque os Estados concedem os benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, sem a devida observância dos critérios para sua aprovação. Ainda que cientes da inconstitucionalidade de tais atos, os Estados permanecem os concedendo.

Dessa forma, o trabalho tem como objetivo trazer uma visão sobre a tributação do ICMS, sua regra matriz de incidência, a possibilidade de direito ao crédito pelo contribuinte, e todos os princípios que envolvem sua sistemática. Na sequência, há um capítulo dedicado totalmente à guerra fiscal, suas origens, consequências, e como os Estados tem reagido diante de todos os benefícios fiscais que estão em vigor. Por último, uma visão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, decisões importantes que reforçam o entendimento do Tribunal e os impactos que tais decisões tem no cenário tributário.

## **Capítulo 1 – Imposto sobre circulação de mercadorias - ICMS**

### **1. Aspectos gerais**

O ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, foi instituído no Brasil através da Emenda Constitucional 18/65 na Constituição Federal de 1988.

*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;*

Trata-se de imposto a ser instituído e arrecadado pelos Estados e Distrito Federal, ou seja, cabe a esses entes federativos, através de lei ordinária e seguindo o disposto na Constituição Federal, instituir e legislar sobre o ICMS.

De acordo com os ensinamentos do professor Roque Carrazza, a sigla ICMS alberga ao menos cinco diferentes impostos: “se fizéssemos uma verdadeira análise combinatória e a cada verbo juntássemos um complemento, teríamos, debaixo do rótulo ICMS, mais de 100 impostos diferentes (justamente por terem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes)<sup>1</sup>”.

### **2. Princípios do ICMS**

Conforme mencionado, a previsão do ICMS é constitucional, cabendo aos Estados e Distrito Federal instituí-lo. Contudo, existem alguns princípios constitucionalmente previstos e que devem ser devidamente observados pela legislação Estadual.

#### **2.1 Princípio da não cumulatividade**

---

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros, p. 40.

O princípio da não cumulatividade tem como finalidade afastar o efeito “cascata”, o chamado imposto sobre imposto. Dispõe a Constituição Federal, conforme segue:

*Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal, institui impostos sobre*

*II – operações relativas à circulação de mercadorias (...)*

*§2º - 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 (grifos nossos).*

Tal princípio é de suma importância para as atividades econômicas, pois se não existisse inviabilizaria as relações comerciais, tornando-as extremamente onerosas. Por essa razão, o legislador constituinte optou pelo método indireto substrativo que, nas palavras do professor Carrazza é a “*aplicação da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas*”<sup>2</sup>.

Dessa forma, a legislação infraconstitucional deve necessariamente, conceder ao contribuinte em cada operação a dedução correspondente ao valor do imposto recolhido nas operações anteriores.

Trata-se de diretriz imperativa em que o legislador e as autoridades fiscais estaduais devem observar o direito ao princípio da não cumulatividade. Segundo Geraldo Ataliba “Não é a lei complementar que dá; não é a lei ordinária do Estado, não é a doutrina: é a Constituição. Este é um direito constitucional, é um direito dado pela Constituição, é um direito público subjetivo constitucional de quem pratica operação mercantil. Portanto, a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu”.<sup>3</sup>

Ao final de toda a cadeia de comercialização das mercadorias, o consumidor final é quem acaba por assumir o ônus financeiro do ICMS (contribuinte de fato), uma vez que é um imposto embutido no preço e repassado através do sistema crédito e débito até o último da cadeia.

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros, p. 400.

<sup>3</sup> Apud CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros, p. 401

Uma das finalidades do princípio da não cumulatividade do ICMS é justamente evitar onerar gravemente os consumidores finais com uma carga tributária alta se não houvesse tal regra constitucional.

## **2.2 Princípio da essencialidade das mercadorias**

O artigo 155, §2º, III, da Constituição Federal, dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. O legislador menciona que o ICMS poderá ser seletivo, o que nas palavras do professor Carrazza significa dizer que *“este singelo poderá equivale juridicamente a um peremptório deverá. Não se está aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória”*.<sup>4</sup>

Embora a maioria da doutrina entenda que essa norma constitucional não refere-se a um dever para o legislador ordinário mas uma liberalidade, o professor Carrazza ensina que tal princípio deve ser utilizado como um instrumento econômico, de forma a estimular a comercialização daqueles produtos que são de primeira necessidade onerando-os menos.

No mesmo sentido, aqueles produtos que são considerados supérfluos devem ser mais onerados do que os chamados essenciais: *“a seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular”*.<sup>5</sup>

## **3. Alíquotas do ICMS**

A alíquota é o critério legal que, em conjunto com a base de cálculo, permite identificar a quantia devida à título de tributo e será melhor detalhada nos itens que seguem.

Para sua definição, o legislador deve observar o princípio da capacidade contributiva, conforme artigo 145, §1º da Constituição Federal *“sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*, bem como princípio da estrita legalidade, devendo as alíquotas serem fixadas através de lei.

---

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros, p. 507

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros, p. 508

### 3.1 Competência

Embora a competência para instituição do ICMS seja dos Estados e Distrito Federal, a fixação de alíquotas mínimas e máximas para operações internas e interestaduais deve ser feita pelo Senado Federal, de acordo com a Constituição de 88:

*Art. 155, §2º - o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*V – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação*

Dessa forma, os Estados e Distrito Federal podem legislar sobre o ICMS, observando sempre, para fixação de alíquotas, a Resolução do Senado que estabelece as mínimas. Seguindo os ensinamentos do Carrazza e da Constituição Federal concedeu ao Senado, representante da União, a possibilidade de estabelecer as diretrizes em termos de alíquota do ICMS com a finalidade de evitar eventuais abusos: “*esta verdadeira válvula de escape do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados-membros na tributação por via de ICMS*”.<sup>6</sup>

No que diz respeito às operações internas, a Constituição Federal dispõe que é faculdade do Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas, bem como fixar as alíquotas máximas para as mesmas operações a fim de resolver eventuais conflitos que envolvam os Estados e Distrito Federal em decorrência da divergência de alíquotas.

*Art. 155, §2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*V - (...) é facultado ao Senado Federal:*

*a) Estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros*

*b) Fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros*

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros, p. 100

Acrescente-se a isso que a própria Constituição Federal determina no artigo 155, §2º, VI, que as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas nas operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e Distrito Federal.

A finalidade dessa regra constitucional é evitar uma possível “guerra fiscal” entre os Estados e Distrito Federal, caso as alíquotas internas fossem inferiores à interestadual. Dessa maneira, os contribuintes de ICMS estariam tendentes a adquirir e comercializar suas mercadorias apenas em seu próprio Estado – prejudicando o comércio com os demais Estados.

### **3.2 Alíquotas aplicáveis**

A Resolução do Senado Federal nº 22/89 estabeleceu as alíquotas do ICMS da seguinte forma: **(i)** a alíquota das operações e prestações interestaduais será de 12% e **(ii)** para aquelas operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão em 1989, 8% (oito por cento) e a partir de 1990 de 7% (sete por cento).

Desde 1989, as alíquotas interestaduais aplicáveis às operações sujeitas ao ICMS eram 7% ou 12%, dependendo do Estado de origem e destino. Ocorre que no ano de 2012 foi publicada a Resolução nº 13/12, estabelecendo uma nova alíquota de ICMS para os produtos importados. Em suma, para os produtos acabados que tenham sido importados passou a vigorar uma nova alíquota a partir de 1º de janeiro de 2013: a alíquota de 4% (quatro por cento). E mais, para os produtos fabricados no Brasil que tenham em sua composição conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), também se aplica a regra dos 4% nas saídas interestaduais.

A nova alíquota trazida pela Resolução nº 13 não se aplica aos bens e mercadorias importados que não tenham similar nacional, conforme lista editada pela CAMEX (Câmara de Comércio Exterior), bem como para aqueles bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-lei nº 288/67.

### **3.3 Breve contexto da Resolução nº 13 e suas consequências**

Sendo assim, atualmente temos três diferentes alíquotas interestaduais: 4%, 7% ou 12%. Vale mencionar que a Resolução nº 13 tem como objetivo diminuir os efeitos da chamada “guerra dos portos” em que os Estados importadores concedem crédito presumido de ICMS aos

contribuintes importadores lá sediados com o objetivo de atraírem um maior número de empresas e maior arrecadação para os cofres estaduais.

Ocorre que essa medida, embora diminua os efeitos da guerra dos portos – já que os Estados concedem crédito presumido de forma que a carga efetiva das operações seja de 3% ou 4% - acabou por criar um outro grande problema. Os bens e mercadorias importados passaram a ter um tratamento fiscal de ICMS mais vantajoso que as operações interestaduais com os produtos de fabricação nacional.

Essa diferença tributária entre mercadorias nacionais e importadas acaba por atingir os artigos 151, I e 152 da Constituição Federal que vedam o tratamento tributário distinto em razão da origem dos bens. Ademais, os tratados e acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário, tais como MERCOSUL e GATT, também foram violados com a criação dessa nova alíquota de ICMS que trata de forma diferente os produtos importados e nacionais.

## **4. Regra Matriz de incidência tributária**

### **4.1 Conceito**

A regra matriz de incidência tributária é criação do professor Paulo de Barros Carvalho e tem como finalidade identificar os elementos que compõe a norma jurídica, a fim de garantir a sua correta e adequada aplicação. “O emprego desse esquema normativo apresenta, por conseguinte, extrema utilidade, possibilitando a resolução de questões jurídicas, mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o texto constitucional”<sup>7</sup>

As normas jurídicas são hipóteses legalmente previstas em que determinada consequência está atrelada à realização de um fato. “*E o princípio que estabelece o elo entre antecedente e consequente das normas jurídicas é o dever-ser*”<sup>8</sup>, conforme ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho.

Em outras palavras significa dizer que o legislador ao elaborar as normas jurídicas, insere no mundo jurídico textos de lei e o operador da ciência do Direito deve interpretar suas significações e identificar a situação hipotética trazida pela norma e fazendo a devida correlação com o fato jurídico.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 42

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 295

Para que que ocorra o nascimento da obrigação tributária é necessário que a hipótese prevista em lei esteja em perfeita consonância com o fato ocorrido no mundo fenomênico. Se não houver essa exata adequação entre a hipótese prevista em lei e o fato não há que se falar em obrigação tributária. Nas palavras do professor Paulo de Barros “o surgimento da obrigação está condicionado ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação”.<sup>9</sup>

O simbolismo lógico representado por Paulo de Barros resume-se da seguinte forma:  $D [F - (S'RS'')]$  que significa “deve ser que, dado o fato  $F$ , então se instale a relação jurídica  $R$ , entre os sujeitos  $S'$  e  $S''$ ”.<sup>10</sup>

A formulação da regra matriz de incidência decorre do intérprete. A hipótese de incidência prevê determinada situação, cujo resultado se encontra no consequente, e ocorrendo a subsunção da situação prevista em lei ao fato ocorrido no mundo fenomênico, nasce a obrigação tributária.

A obrigação tributária, por sua vez, consiste no vínculo entre o Estado, como sujeito ativo e determinada pessoa física, jurídica ou a quem a lei atribua a condição de sujeito passivo. Cabe ao Estado exigir do sujeito passivo certa quantia em dinheiro, ou seja, a obrigação de pagar, e a este o dever jurídico de pagar o valor correspondente.

Acima tem-se um resumo da obrigação tributária mas que não se apresenta de maneira tão simplificada na legislação, razão pela qual o Direito Tributário é matéria complexa e que por inúmeras vezes traz divergências de entendimento e interpretação da norma.

Justamente por isso, a regra matriz de incidência se faz necessária. Aplicando-a, o estudioso do Direito isolará as preposições da norma de forma que lhe permita identificar o núcleo lógico estrutural da norma de incidência.

## 4.2 Critérios da regra matriz de incidência tributária

Sendo assim, temos os seguintes critérios para identificação da regra matriz de incidência tributária que serão detalhados individualmente abaixo.

Hipótese                      a. critério material

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 35.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.608.

(descriptor)	b. critério espacial c. critério temporal
Consequente (prescritor)	1. critério pessoal 1.1 sujeito ativo 1.2 sujeito passivo 2. critério quantitativo 2.1 base de cálculo 2.2 alíquota

## **4.2.1 Critérios relacionados à hipótese de incidência**

### **4.2.1.1. Critério material**

O critério material prevê uma ação, a descrição de um comportamento, condicionado por critérios de tempo e espaço. Paulo de Barros explica que o referido critério “*é composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular*”.<sup>11</sup>

O critério material, por si só, não permite identificar todos os elementos da hipótese de incidência da norma, devendo ser analisado em conjunto com os critérios espacial e temporal que estão, aptos a delimitar tais circunstâncias de ocorrência da hipótese.

### **4.2.1.2 Critério espacial**

O critério espacial tem como função delimitar os locais em que o fato jurídico ocorrerá e com isso dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária. Os tributos possuem diferentes níveis de detalhamento do critério espacial. O imposto de importação tem como critério espacial áreas bem delimitadas para a concretização do fato jurídico, enquanto outros tributos como o ICMS, por exemplo, não há que se falar em pontos detalhadamente determinados, coincidindo o critério espacial com o âmbito de vigência territorial da lei.

De acordo com Paulo de Barros, existem três graus de elaboração do critério espacial de acordo com a hipótese de incidência (i) hipótese em que o critério estabelece

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.624.

determinado local para a ocorrência do fato gerador; **(ii)** aquela que há menção de áreas específicas, devendo o acontecimento ocorrer na área delimitada; **(iii)** por fim, o critério espacial genérico como no caso do ICMS em que o critério espacial se mescla à vigência territorial da lei que instituiu o tributo, surgindo assim a obrigação tributária<sup>12</sup>.

#### **4.2.1.3 Critério temporal**

O critério temporal da hipótese tributária permite identificar na norma, com precisão, os elementos que permeiam o exato instante de ocorrência do fato gerador. Uma vez identificados tais elementos, passa a existir o vínculo obrigacional entre credor e devedor que tem como objeto o pagamento de certa quantia.

O artigo 23 do Código Tributário Nacional é um exemplo de norma que contém o critério temporal, de forma que é possível identificar o exato momento em que surge a obrigação tributária, a saber: *“Artigo 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional”*.

#### **4.2.2 Critérios relacionados ao consequente da norma**

O consequente da norma determina, prescreve direitos e obrigações para as partes envolvidas uma vez ocorrido o fato gerador. Paulo de Barros ensina que *“o consequente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato”*.<sup>13</sup>

São dois critérios que permitem identificar o surgimento da relação jurídica e que serão detalhados a seguir.

##### **4.2.2.1 Critério pessoal**

Através do critério pessoal é possível identificar as partes envolvidas na relação obrigacional que surgiu com a ocorrência do fato gerador. Dessa forma temos o sujeito ativo ou credor, e do outro lado o sujeito passivo ou devedor.

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 329

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 353

#### **4.2.2.2 Critério quantitativo**

O critério quantitativo é formado por dois elementos, a base de cálculo e alíquota. A conjugação de ambos permite dimensionar o fato jurídico, de forma que se chegue ao valor envolvido na relação jurídica tributária. Trata-se de quantificação, tradução em valores da quantia que será paga pelo devedor.

### **5. Regra matriz de incidência do ICMS**

Diante de todo o conceito sobre a regra matriz de incidência, bem como de cada um dos critérios que a compõe, se faz necessário uma visão geral sobre a aplicação dessa regra para o ICMS.

Importante destacar que o ICMS tem mais de um fato gerador, sendo que para o objeto desse trabalho nos interessa apenas aquele relacionado à circulação de mercadoria.

Conforme já mencionado, o artigo 155, II, §2º da Constituição Federal dispõe sobre o ICMS, bem como a Lei Complementar 87/1996 traz as regras gerais aplicáveis ao imposto.

De acordo com o artigo 1º da LC 87/1996, existem três diferentes fatos geradores para a incidência do ICMS: (i) operação relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de comunicação (iii) prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal.

Considerando que o escopo do presente trabalho é tratar dos aspectos tributários e implicações jurídicas da guerra fiscal, somente a hipótese de incidência relativa à circulação de mercadorias é que será abordado.

Dessa forma, o ICMS incide sobre as operações de circulação de mercadorias. Segundo o Professor Carrazza, que tal operação “só pode ser jurídica, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra, e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer dos poderes de disponibilidade sobre ela”<sup>14</sup>. Deve ainda tratar-se de operação onerosa envolvendo alienante e adquirente.

Sujeito passivo dessa relação é qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, as operações de circulação de

---

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, p. 43.

mercadoria. Dessa forma, aquelas pessoas que acabam realizando operações de circulação de mercadoria mas que não seja habitual ou em grandes quantidades, como um particular, por exemplo, não é sujeito passivo dessa relação.

Por se tratar de imposto de competência Estadual, o critério espacial é justamente o território, a delimitação do Estado. Já o critério temporal é definido pela lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal, podendo ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um desses estabelecimentos, conforme ensina o professor Carrazza<sup>15</sup>

O sujeito ativo, por sua vez, é o Estado ou Distrito Federal que instituiu o referido imposto, uma vez que a própria Constituição Federal delega tal poder a esses entes.

A base de cálculo é que permite dimensionar a materialidade do tributo, ou seja, “*é ela que dá critérios para mensurar o fato impositivo tributário*”<sup>16</sup>. Ou ainda, nas palavras de Geraldo Ataliba é “*a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur*”<sup>17</sup>. No caso do ICMS a base de cálculo é o valor que decorrer da saída da mercadoria.

As alíquotas interestaduais de ICMS são estabelecidas por Resolução do Senado Federal, conforme já mencionado em item específico. De qualquer forma, as alíquotas internas variam muito de Estado para Estado, dependendo do entendimento de cada um acerca da aplicação do princípio da essencialidade para cada categoria de produto. Em regra, armas, cosméticos, perfumes possuem alíquotas superiores aos produtos do gênero alimentício.

As alíquotas são tão divergentes que, como exemplo, podemos citar os protetores solares. Em Estados como São Paulo, a alíquota nas operações internas para esse produto é de 12%, conforme artigo 34, Anexo II, do Decreto nº 45.490/00, enquanto no Rio de Janeiro, por exemplo, o produto foi incluído na cesta básica e, portanto, tem isenção de ICMS nas operações internas, conforme Lei nº 6.704/14, publicada no dia 12.03.14 no Diário Oficial.

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, p. 52.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, São Paulo, Ed. Malheiros, p. 97.

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6ª edição, Ed. Malheiros, p. 108.

## Capítulo 2 - Guerra Fiscal

### **2.1 Conceito e visão geral sobre a guerra fiscal**

O artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1998 determina que cabe à lei complementar competência para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A lei complementar nº 24, de 1975, recepcionada pela atual Constituição, também chamada de Lei Kandir, veda a concessão de incentivos relacionados ao ICMS, salvo nos casos previstos em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, cuja aprovação depende de decisão unânime dos Estados. Embora a Constituição e a Lei Complementar sejam muito claras e objetivas no que tange aos requisitos para concessão de benefícios fiscais, os governos estaduais vêm concedendo incentivos à revelia do CONFAZ, competindo entre si para abrigar novos empreendimentos.

Competindo entre si para trazer novas empresas, os Estados passaram a estimular a instalação de empresas em seus territórios através da concessão de benefícios fiscais em total desacordo com a lei. Nas palavras de Varsano:

“A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde”.<sup>18</sup>

Segundo os governos que utilizam esses recursos inconstitucionais, a instalação de fábricas ou mesmo de centros de distribuição traz diversos vantagens aos cofres estaduais com a arrecadação de ICMS que até então era baixa, bem como geração de empregos e renda, por exemplo, além do aumento do PIB e desenvolvimento econômico e social.

Dessa forma, os Estados passaram a fazer uma espécie de leilão com pacotes de benefícios que vão desde a doação de terrenos, crédito oferecido pelo governo Estadual, até

---

<sup>18</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Texto para discussão nº 500, 1997.

benefícios tributários como a alteração do recolhimento do imposto para momento posterior, isenção de impostos ou ainda o recolhimento em valor menor do que aquele legalmente devido.

Nesse sentido, a expressão [guerra fiscal] “assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete, também, no campo de sua amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu”<sup>19</sup>

Essa busca por atrair um maior número de empresas privadas gera uma disputa acirrada entre os Estados que, num primeiro olhar podem trazer os benefícios mencionados, porém a longo prazo reforçam a desigualdade e a perda da receita que muitas vezes não se compensa no futuro, já que as empresas acabam se mudando novamente para outros Estados em busca de benefícios ainda melhores.

*“O aproveitamento de algumas brechas fiscais, eventualmente associadas às ineficiências da estrutura de fiscalização, leva alguns empresários a decisões de investimento que, em outras condições, seriam insustentáveis. [...] A localização de algumas empresas é às vezes decidida com base em vantagens fiscais, sejam elas reais ou construídas com procedimentos irregulares ou típicos da zona cinzenta. Por isso, alguns empreendimentos tornam-se estruturalmente dependentes de vantagens que decorrem de uma ausência de isonomia fiscal, que deveria ser corrigida sem mais delongas”<sup>20</sup>*

As consequências da chamada guerra fiscal extrapolam o âmbito jurídico e passam a ter reflexos enormes no campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos argumentam que aqueles que se utilizam da concessão de benefícios fiscais o fazem de forma contrária ao que determina a Constituição Federal. Já os Estados que “leiloam” os benefícios fiscais afirmam que devem buscar o desenvolvimento de seu Estado ainda que seja através das distorções e ineficiências que o sistema tributário apresenta:

*“No curto prazo, o Estado que deflagra a guerra fiscal se beneficia. No longo prazo, a generalização do conflito faz com que os ganhos iniciais desapareçam. Incentivos fiscais perdem seu poder de estímulo e transformam-se em meras renúncias de arrecadação. Em face da homogeneização potencial dos benefícios fiscais, no longo prazo as empresas passam a escolher sua localização somente em função das condições de mercado e de produção”<sup>21</sup>*

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 23.

<sup>20</sup> SUZIGAN, W; FURTADO, J. Política industrial e desenvolvimento. Revista de Economia Política, v. 26, p. 163-185, abr.-jun. 2006, p. 179

<sup>21</sup> FERREIRA, Sérgio G. Reforma Tributária Guerra Fiscal: competição tributária ou a corrida ao fundo do tacho? Informe-se nº 4, jan. 2000. Disponível em:

[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Financas\\_Publicas/200001\\_3.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/200001_3.html), consultado em 22.03.2014.

As diferenças entre aqueles Estados que concedem benefícios fiscais e aqueles que não os faz reflete-se inclusive na questão concorrencial. Como bem exemplifica Ives Gandra Martins *“A sua concessão por um Estado, sem o aval dos demais, poderia tornar seu produto menos oneroso, devido à carga de ICMS menor, por força da não cumulatividade, de observância obrigatória pelo Estado receptor de mercadorias”*.<sup>22</sup>

Entre esses dois pólos encontra-se o contribuinte que, sem saber ao certo sobre a validade dessas concessões fica inseguro, além de estar sujeito à retaliações de outros Estados.

Resta nítido que os benefícios fiscais que não forem concedidos nos termos da Constituição Federal, Lei Complementar, e CONFAZ, ou seja, por unanimidade, ferem os princípios constitucionais da legalidade e isonomia entre os contribuintes. *“Assim, verificando-se a hipótese de “guerra fiscal”, as atitudes restauradas da harmonia devem tomar como ponto de partida diretrizes constitucionais, sob pena de, não o fazendo, serem adotadas medidas ilegais ou inconstitucionais”*.<sup>23</sup>

Uma vez concedidos os benefícios pelos Estados há um aumento das renúncias fiscais, podendo os Estados com menor poder financeiro não conseguirem prover toda a infraestrutura e serviços que são essenciais e inerentes ao bom funcionamento das empresas que para lá foram. É nítido que apenas os Estados com maior capacidade financeira estão *“aptos”* a entrarem na guerra fiscal uma vez que conseguem suportar o ônus das renúncias fiscais sem que lhe traga maiores prejuízos na estrutura que cerca as empresas.

Com a guerra fiscal a receita tributária dos Estados é reduzida de forma que passam também a exercer maior pressão por transferências fiscais da União. Nesse ponto é importante lembrar que a União tem estado mais preocupada com os tributos que não são partilháveis com os Estados e Municípios, tais como o PIS e a COFINS. Ademais, a longo prazo a guerra fiscal poderá levar à concentração da produção em determinadas regiões que concedem o benefício, interferindo também no pacto federativo.

## **2.2 O direito ao crédito do ICMS – princípio da não cumulatividade**

---

<sup>22</sup> MARTINS, Ives Gandra. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 12.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 25.

Assim como no surgimento da obrigação tributária em que se identificam e aplica o antecedente e consequente uma vez que houve a subsunção do fato à norma, o mesmo ocorre com o direito ao crédito do ICMS.

Conforme mencionado nos itens anteriores, trata-se de imposto não cumulativo, compensando se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou ainda o Distrito Federal.

“[...]verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos “regra matriz do direito ao crédito”. Sua incidência implica uma relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatário de mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado”<sup>24</sup>

Trata-se de direito do contribuinte creditar-se do ICMS que foi pago nas operações anteriores com a finalidade de evitar o chamado imposto sobre imposto ou efeito cascata do ICMS.

A regra matriz de direito ao crédito tributário está diretamente ligada à guerra fiscal e às medidas que alguns Estados vem tomando em relação aos créditos oriundos de Estados que concedem benefícios fiscais.

Diversos Estados acabam publicando Decretos que não reconhecem o crédito de ICMS

## **2.3 Glosa de créditos de ICMS**

O artigo 155, §2º, inciso XII da Constituição Federal dispõe que cabe à Lei Complementar definir os contribuintes, os regimes de substituição tributária e os regimes de compensação do ICMS, além de regular a forma como serão concedidas e revogadas as isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Como o Congresso Nacional se manteve inerte na edição da referida Lei Complementar, deve ser aplicada a LC nº 24/75, editada na vigência da Constituição anterior. O artigo 8º da LC nº 24/75<sup>25</sup> dispõe sobre as sanções aplicáveis aos contribuintes envolvidos

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p.737

<sup>25</sup> Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

nas operações com benefícios fiscais à revelia do CONFAZ. Nessas situações, a legislação determina a nulidade do ato e ineficácia do crédito. Segundo argumenta o professor Paulo de Barros, tal artigo interpretado na sua literalidade levaria ao racional de que as normas que concedem os benefícios fiscais já nascem inconstitucionais antes mesmo de serem devidamente apreciadas pelo Supremo Tribunal Federal.

*“a literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF –, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela”*<sup>26</sup>

O que se pode observar na legislação de diversos Estados é que a guerra fiscal tomou proporções de uma espécie de leilão garantindo benefícios às empresas para que passem a ter sede em seus território. Por outro lado, muitas vezes esses mesmos Estados que concedem os benefícios editam normas com a finalidade de glosar o crédito de ICMS oriundos de Estados que também concedem os mesmos benefícios aos contribuintes.

Reforçando a argumentação, Castilho explica que “sob a égide da CF de 1988 seria impensável, pela ausência de hierarquia entre os entes e pela incompetência da União para legislar sobre os impostos de competência dos Estados, admitir que a ineficácia de leis e atos do Estado fosse assim declarada pela União, sem a intervenção do Poder Judiciário”<sup>27</sup>

Ficamos diante de uma situação em que os Estados é que acabam por decidir pela inconstitucionalidade do benefício concedido por outros entes da federação, sem que isso seja feito através da via adequada – a judicial – vindo a prejudicar principalmente os adquirentes de boa-fé que muitas vezes sequer têm conhecimento de que estão comprando mercadorias beneficiadas.

A sanção de glosa de crédito pelo Estado destinatário tem sido cada vez mais utilizada. Em Minas Gerais a Resolução nº 3.116 de 10 de fevereiro de 2012 lista a título exemplificativo, benefícios fiscais não amparados em Convênio<sup>28</sup>. Ocorre que da mesma forma, o Estado de Minas Gerais concede diversos benefícios fiscais aos seus contribuintes conforme

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 72

<sup>27</sup> CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhoria do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.91

<sup>28</sup> A referida Resolução foi julgada inconstitucional pelo STF em ADIn

disposto no artigo 225 do Regulamento de ICMS de Minas Gerais<sup>29</sup>. O argumento utilizado pelo Governador é de que o Estado mineiro é protecionista, no seguinte sentido:

*“O Governo de Minas mantém-se atento à agressividade tributária praticada pelos estados que, para atrair novas empresas, concedem benefícios fiscais à revelia do Conselho Nacional de Política Fazenda (Confaz). Mediante uma política de proteção, o governo de Minas tem promovido ajustes na sua legislação tributária [...] inserindo dispositivos de proteção à sua economia, geração e manutenção de empregos, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício fiscal não previsto em lei complementar ou convênio”*.<sup>30</sup>

Além de Minas Gerais, Estados como São Paulo e Rio de Janeiro também não tem reconhecido o direito ao crédito do destinatários, relacionando em suas respectivas legislações, Comunicado CAT 36/2004 e Decreto 39.855/2006, os Estados que concedem benefício fiscal e que terão os créditos glosados.

Estados como a Bahia também aplicam sanções aos contribuintes que adquirem mercadorias beneficiadas à revelia do CONFAZ. Através do Decreto nº14.213 de 22 de novembro de 2012, relaciona os Estados remetentes e o setor dos produtos como higiene pessoal e beleza, limpeza, arroz, feijão, carne fresca, entre outros.

O Estado do Ceará, por exemplo, através da Norma de Execução nº 6/13, publicada no Diário Oficial do Estado em 11.06.2013, dispõe sobre a glosa de créditos nas operações com benefícios fiscais concedidos por outros Estados. Como se não se bastasse relacionar os Estados remetentes e os setores da indústria envolvidos, o Estado relaciona expressamente os contribuintes, inclusive o CNPJ de cada um deles. Trata-se de uma sanção àqueles que se utilizam de benefício fiscal, bem como não deixa de ser uma penalidade para os contribuintes Cearenses que deixarão de adquirir os produtos, ou então, farão o estorno do crédito de ICMS relativo ao benefício.

Importante mencionar que muitos desses Estados além de não reconhecerem o direito ao crédito do ICMS dos contribuintes destinatários, ainda autuam os contribuintes remetentes nos casos em que há recolhimento de ICMS devido por substituição tributária. Isso porque, para o cálculo do ICMS-ST utiliza-se o ICMS próprio recolhido para chegar ao valor devido. Se o ICMS próprio, por sua vez, não foi pago em sua integralidade em razão de algum

---

<sup>29</sup> Decreto Estadual nº 43.080 de 13.12.2002 D.O.E.: 14.12.2002

<sup>30</sup> [http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2012/12/14/internas\\_economia,336885/icms-pode-cair-para-ate-2-em-minas-gerais.shtml](http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2012/12/14/internas_economia,336885/icms-pode-cair-para-ate-2-em-minas-gerais.shtml) em 23.03.14

benefício fiscal, o ICMS substituição tributária, que é devido para o Estado de destino, também foi recolhido a menor.

Essa indefinição acerca da aplicação unilateral da glosa de créditos gera insegurança jurídica aos contribuintes que agrava o conflito federativo no ambiente de guerra fiscal<sup>31</sup>

Como já mencionado, o Constituinte de 88 atribui competência à Lei Complementar para tratar da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais “*sem permitir a determinação de sanções à sua inobservância, muito menos quando a sanção estabelecida acarreta a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não cumulatividade*”.<sup>32</sup>

Dessa forma, no próximo capítulos será abordado o entendimento dos Tribunais acerca do assunto.

---

<sup>31</sup> CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhoria do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.95

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 73

## **Capítulo 3 - Posicionamento dos Tribunais**

### **3.1 Superior Tribunal Federal – STF**

O Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal, é competente para julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, conforme artigo 102, I, alínea “a” da Constituição Federal.

O STF considera como inconstitucionais as concessões de benefícios fiscais unilaterais à revelia do CONFAZ, para todos aqueles que implicam em redução da carga tributária, seja através da redução da base de cálculo, isenção ou qualquer outro meio.

### **3.2 Análise das decisões do STF**

De acordo com o entendimento acima, serão analisadas algumas das decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo o tema guerra fiscal.

A medida cautelar na ADIN nº 4635/SP<sup>33</sup> refere-se ao questionamento do Estado do Amazonas sobre os benefícios fiscais concedidos por São Paulo nas operações com “tablets”, conforme Decreto Estadual nº 51.624/2007, com a redação dada pelo Decreto nº 57.144/2011. De acordo com o Estado amazonense, os incentivos fiscais concedidos pela legislação paulista, ainda que sejam restritos às operações internas, acabam por criar uma situação de desigualdade em relação ao Amazonas e seu pólo industrial. O benefício acaba por favorecer com carga tributária de 0% (zero por cento), no Estado de São Paulo, o mesmo produto (‘tablet’, no caso específico) que, se fabricado na ZFM, seria taxado a 12 % (doze por cento) de ICMS. A decisão do Tribunal Supremo reforçou o entendimento que tem sido reiterado em inúmeras decisões de que, o referido regime ofende a cláusula inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição, uma vez que foi concedido unilateralmente, por parte de Estado-membro, sem anterior convênio interestadual, de quaisquer benefícios tributários relacionados ao ICMS.

Conforme mencionado no item anterior, o STF entende que não apenas os benefícios que concedem crédito presumido são inconstitucionais, mas também aqueles que de alguma forma reduzem o imposto devido como a anistia. Na ADI nº 1247/11 PA, o Procurador

---

<sup>33</sup> Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)

Geral da República questiona o artigo 12, caput e parágrafo único, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará que concede anistia fiscal de cominações legais decorrentes de débitos de ICMS e ICMS, estabelece condições e dá outras providências:

*“Artigo 12 – Fica o Poder Executivo autorizado, nos casos em que identificar notória necessidade de defender a Economia do Estado e a capacidade competitiva de empreendimentos locais, a conceder, provisoriamente, independentemente de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), benefícios fiscais ou financeiros, que poderão importar em redução ou exclusão do ICMS”.*

Na decisão, o então relator Ministro Dias Toffoli reforçou que pouco importa que os benefícios sejam concedidos como uma forma de defesa aos benefícios semelhantes concedidos por outros Estados, citando ainda o Ministro Gilmar Mendes no julgamento da ADI nº 2.548/PR *“tal fato não se mostra apto a afastar o vício de inconstitucionalidade (...) trata-se de argumento que supõe uma “igualdade no ilícito, que não pode ser aceito pela ordem jurídica”*<sup>34</sup>.

A decisão foi clara no sentido de que uma ilegalidade não se justifica com outra, ou ainda, que o argumento de que trata-se de um mecanismo de defesa dos Estados que foram prejudicados com a concessão de benefícios por outros Estados, não merece prosperar pois ainda assim continua sendo uma ilegalidade.

Nesse sentido, o voto do Relator foi pelo julgamento parcialmente procedente do pedido, de modo que foi declarada como inconstitucional o caput do art. 12 da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, assim como a expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo”, contida no parágrafo único

Outro caso interessante é o da ADIn nº 128/AL em que Assembléia Legislativa do próprio Estado questionava a constitucionalidade de artigo da Lei 5.077/89 de Alagoas que concedia benefícios fiscais ao setor de usinas de cana de açúcar. A autora alegava que havia um tratamento tributário diferenciado para algumas empresas do setor, criando uma situação de desigualdade competitiva, tendo tal benefício causado um impacto negativo na arrecadação total de ICMS do Estado. De acordo com o posicionamento da Relatora Ministra Carmen Lucia, foi parcialmente deferida a liminar para afastar a aplicação do referido Decreto sob o argumento

---

<sup>34</sup> ADI nº 1247/11 PA

de que é necessária a formalização de Convênio no âmbito do CONFAZ para a concessão do benefício.

Outro ponto interessante a ser levantado nos julgados dos tribunais superiores, diz respeito ao entendimento da via adequada para discussão de benefícios fiscais e as partes a serem envolvidas. No julgamento abaixo, o Superior Tribunal de Justiça em operação mercantil entre o Distrito Federal e o Mato Grosso, como Estado destinatário, em que este não reconheceu o direito ao crédito do contribuinte por este receber mercadoria de Estado que concede benefício fiscal sem observâncias das regras do CONFAZ.

“a questão relativa à inconstitucionalidade da lei local que instituiu o benefício fiscal em comento e eventuais compensações financeiras, notadamente em face do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF e a LC 24/75, deve ser discutida diretamente entre os Estados envolvidos mediante Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, não sendo o caso de impingir sanções unilaterais ao contribuinte em face de eventual "Guerra Fiscal".<sup>35</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, no Recurso em Mandado de Segurança nº 38.041 MG (2012/0105358-8) na mão contrária do que vem decidido o STF, manifestou-se, através de Voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no sentido de a denominação guerra fiscal é totalmente equivocada e que justifica-se o seu uso para Estados que sem tais benefícios não teriam condições de atrair empresas e investimentos desse porte.

“É rigorosamente natural e comum, portanto, que um País de tamanho continental possua diferentes regiões geopolíticas, com diversas potencialidades econômicas, culturais e operacionais.  
[...] o que estamos discutindo aqui é um corte nas possibilidades dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro atraírem para os seus territórios investimentos significativos que possam mudar o perfil do seu processo produtivo e de sua estrutura de produção social, tecnológica, etc. Como poderiam Estados como o Ceará, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Alagoas, Sergipe e Bahia - apesar da peculiaridade de ser o país mais rico do Nordeste, a Bahia - atraírem para o seu espaço empresas importantes, se não lhes conceder benefícios fiscais? Como poderia atrair?”<sup>36</sup>

Embora tal entendimento não reflita a maioria das decisões, tanto do STJ, mas principalmente do STF, importante mencionar para uma análise do ponto de vista a favor da guerra fiscal.

---

<sup>35</sup> Embargos de Declaração no em mandado de segurança nº 32.937 - MT (2010/0166240-2). Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Visualizado em: 27.03.14

<sup>36</sup> Recurso em mandado de segurança nº 38.041 - MG (2012/0105358-8), disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acessado em: 27.03.14

Na medida cautelar na ADI 3936/PR, que o Estado do Amazonas questiona os benefícios fiscais concedidos pelo Paraná às empresas fabricantes de produtos de informática, automação e telecomunicação. Ademais, a legislação autoriza o poder Legislativo paranaense a conceder benefícios fiscais locais de ICMS como forma de auto proteção, sem que para isso haja lei específica e principalmente, sem embasamento no CONFAZ.

O Supremo Tribunal Federal manteve o entendimento de que todo e qualquer benefício fiscal concedido sem observância das regras constitucionais, como a unanimidade do CONFAZ, é inconstitucional. Um ponto interessante e que vale destaque, é a manifestação de voto do Ministro Marco Aurélio que afirma que a Assembléia Legislativa do Paraná, uma vez que concede a autorização ao Executivo para descumprir o disposto na Constituição Federal sempre que outro Estado a descumprisse, é uma desonra. O Ministro Carlos Britto acrescenta ainda que a situação chega a ser caricata, fazendo-o lembrar das propagandas mercantis que mencionam que “se alguém vender por menos, a gente cobre”.

Dessa forma, resta claro o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da concessão de benefícios fiscais de forma unilateral, sem que haja observância das regras e princípios constitucionais. Reforçam ainda que o tema tem viés político e econômico, tornando-se uma espécie de leilão, de maneira que embora haja um possível ganho econômico para os Estado, há uma desconfiguração do pacto federativo e afronta à Constituição Federal.

Diante de todo esse cenário em que as ilegalidades praticadas por um Estado tem sido “questionadas” por outros Estados através da edição de novos Decretos e legislações permitindo que os mesmos também concedam benefícios fiscais à revelia do CONFAZ. Em linhas gerais, justifica-se uma ilegalidade, praticando-se outra.

### **3.2 A proposta de súmula vinculante**

Considerando o papel do STF de guardião da Constituição Federal e de seu entendimento fortemente consolidado do sentido de repelir os incentivos fiscais concedidos sem base em Convênio, foi elaborada proposta de súmula vinculante sobre o tema.

Em junho de 2011, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de 14 casos federativos que envolviam incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ. Nessa época, o STF cogitou a possibilidade de editar uma súmula vinculante com o objetivo de encerrar a guerra fiscal de uma vez por todas, reconhecendo a inconstitucionalidade dos referidos benefícios.

O então presidente da Corte Superior, Ministro Gilmar Mendes, mencionou, em 2012 que “o debate no STF em torno desta súmula vinculante pode incluir um modelo para tratar de casos retroativos que já tenham desrespeitado a Constituição em relação a incentivos fiscais”.<sup>37</sup>

A proposta da súmula vinculante nº 69, que trata da guerra fiscal de ICMS, tem a seguinte redação: “Proposta de Verbete: 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”.<sup>38</sup>

Embora haja a referida proposta de súmula vinculante, a mesma ainda não foi confirmada pelo STF. Percebe-se que o STF, embora já tenha seu entendimento formado sobre o assunto, concedeu aos Estados, Distrito Federal, União, bem como o Congresso Nacional a oportunidade de encontrarem uma solução para colocar um fim na guerra fiscal sem que seja feito através da súmula vinculante, o que traria um imenso desconforto aos contribuintes, Estados, bem como uma certa insegurança jurídica aos contribuintes.

Contudo, até o momento não há nada concreto a respeito do tema. Muito tem-se discutido acerca da criação de um fundo de compensação para aqueles Estados que tendem a perder com o fim da guerra fiscal, bem como a mudança gradativa de alíquotas do ICMS.

Necessário, mais do que nunca, que sejam tomadas as medidas necessárias para colocar um fim na guerra fiscal que, embora possa trazer alguns benefícios às economias dos Estados, é uma escancarada afronta à Constituição Federal.

---

<sup>37</sup> <http://www.territorioeldorado.limao.com.br/noticias/not180221.shtm> Visualizado em 27.03.14

<sup>38</sup> Proposta de súmula vinculante nº 69, publicada em 24.04.2012.

## CONCLUSÃO

Antes mesmo de ingressar propriamente no tema de guerra fiscal, necessário se fez analisar os principais aspectos do ICMS: regra matriz de incidência tributária, direito ao crédito, princípios aplicáveis, entre outros, para que haja uma melhor compreensão desse imposto e todas as nuances e particularidades que o envolvem.

Uma vez terminado tal estudo, analisou-se o conceito de guerra fiscal, o motivo pelo qual ocorre, a legislação de diversos Estados que concedem os benefícios fiscais, bem como uma análise sobre o que os Estados tem feito ao identificarem a existência de benefício no Estado remetente. Por fim, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

No cenário tributário atual, as diferentes alíquotas de ICMS estabelecidas de acordo com a região de destino, bem como uma busca incessante para atrair mais investimentos para seus territórios, tem levado os Estados e o Distrito Federal a concederem benefícios fiscais aos contribuintes sem observância dos critérios estabelecidos na Constituição Federal – a chamada guerra fiscal.

O fato é que grande partes dos Estados concedem tais benefícios e, ao mesmo, criam barreiras e sanções para os contribuintes localizados em seus territórios que adquirem mercadorias de outros Estados que concedem os mesmos benefícios. Estamos diante de uma espécie de leilão tributário em que o Estado que diminuir ainda mais a sua carga tributária de ICMS acaba atraindo o contribuinte para sua localização. Diante dessa reiterada violação da Constituição e demais leis acerca dos benefícios fiscais pelos Estados, há apenas um resultado esperado: violação do pacto federativo, bem como tratamento tributário desigual aos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal tem decidido diversas ADIns sobre a inconstitucionalidade desses benefícios, reforçando que para a sua concessão é necessário cumprir o que determina a Constituição Federal. Ocorre que tais processos embora tenham, na maioria das vezes, resultados positivos, são muito morosos o que permite que os Estados continuem se beneficiando dessa ilegalidade até que a norma seja retirada do ordenamento jurídico. Isso, sem mencionar quando os Estados ao terem reconhecida a ilegalidade dos benefícios, publicam um novo Decreto contendo o mesmo benefício fiscal, mas que até então ainda não foi atacado e, portanto, está válido.

O Supremo Tribunal Federal já sinalizou seu posicionamento sobre o tema ao editar a proposta de súmula vinculante da guerra fiscal em 2012. Ainda não foi publicada para dar a oportunidade dos Estados dialogarem e entrarem num consenso sobre o que deve ser feito. Já

se cogitou a criação de fundo de compensação para aqueles Estados que tenham prejuízo na arrecadação com o fim da guerra fiscal.

A guerra fiscal, embora traga vantagem econômica aos Estados que foram escolhidos pelas empresas/contribuintes conforme alegam os Estados, é nítido que traz diversos prejuízos ao longo do tempo. Justamente por privilegiar investimentos oportunistas de curto prazo, ficamos diante de ineficiências econômicas, como por exemplo no caso do setor atacadista. Naquela as empresas acabam optando por Estados que concedem os melhores benefícios fiscais, mas não necessariamente fazem sentido do ponto de vista logístico, por exemplo, o que implica no prejuízo de canais de distribuição mais eficientes, ou ainda, num aumento do custo operacional já que a quilometragem para levar o produto ao consumidor fica ainda mais cara.

A federalização do ICMS, principal tributo dos Estados, pode ser apontada como uma das soluções para o fim da guerra fiscal. Significaria reestruturar a autonomia financeira dos Estados e passar uma grande mudança tributária, devendo ser compensada com alguma outra medida, já que os Estados não abrirão mão de sua maior arrecadação. A reestruturação das alíquotas interestaduais do ICMS para torna-las mais homogêneas também seria uma medida que levaria a avaliação da arrecadação dos Estados e municípios.

Diante de todo esse cenário político e tributário, quem perde são os contribuintes de boa-fé e a sociedade como um todo, além de gerar insegurança jurídica. Considerando que o Brasil possui legislação que trata sobre o tema, vedando a concessão desses benefícios sem a observância da Constituição Federal, parece faltar apenas uma maior fiscalização para cumprimento da mesma, bem como aplicação de medidas severas aos Estados que praticam tais condutas, de forma a evitar a reincidência. Se houvessem sanções aos Estados concedentes dos benefícios fiscais com rapidez e efetividade, de forma que a punição seja maior do que a possível vantagem auferida, não resta dúvidas de que a guerra fiscal chegaria ao fim.

As ilegalidades tem sido praticadas pelos Estados e, ao que tudo indica, continuam sendo até que sejam de fato fiscalizados e punidos por tais condutas. Trata-se da questão de garantir a aplicabilidade da Constituição Federal nos casos de guerra fiscal.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003

ARBIX, Glauco. Guerra Fiscal e

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6ª edição, Ed. Malheiros.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição, Ed. Malheiros

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra Martins. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011

\_\_\_\_\_ Direito Tributário: linguagem e método, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Alterações Constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhoria do Ambiente de Negócios no Brasil. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

FERREIRA, Sérgio G. Reforma Tributária Guerra Fiscal: competição tributária ou a corrida ao fundo do tacho? Informe-se nº 4, jan. 2000.

ARZUA, Heron. ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal e seus mecanismos de Atuação: o regime dos incentivos. Revista de Direito Tributário, nº 81, p. 206-216, 2000.

SUZIGAN, W; FURTADO, J. Política industrial e desenvolvimento. Revista de Economia Política, v. 26, p. 163-185, abr.-jun. 2006. 125-136, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Jurisprudência do STF sobre Guerra Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo (Coord.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, p.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Texto para discussão nº 500, 1997.

Proposta de súmula vinculante nº 69 STF, publicada em 24.04.2012. Disponível em [ww.stf.jus.br](http://ww.stf.jus.br)