



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Monalisa Nascimento de Lima

**A GUERRA FISCAL EM TORNO DO ICMS  
DIREITO TRIBUTÁRIO**

SÃO PAULO

2017



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Monalisa Nascimento de Lima

## **A GUERRA FISCAL EM TORNO DO ICMS**

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 orientação do Prof. Dr. Charles William McNaughton.

SÃO PAULO

2017

Banca Examinadora

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, o meu querido pai Ernesto, que me proporcionou concluir a pós-graduação na PUC-SP, que era meu sonho. A minha família por sempre me apoiar mesmo longe de casa e acreditar no meu potencial. Ao Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, que através dos seus livros me inspirei e me apaixonei pelo Direito Tributário. A todos os professores que convivi na pós-graduação da PUC-SP, pelo marcante conhecimento transmitido aos alunos, em especial, Dr. Jonathan Barros Vita, Dr. Luciano de Almeida Pereira, Dra. Iris Vânia Santos Rosa, e meu orientador Dr. Charles William Mcnaughton. A minha amiga, Prof. Dra. Mariana Santiago, por me apoiar e me aconselhar durante minha caminhada em São Paulo. Ao Prof. Dr. Elias Marques de Medeiros Neto, pelo conhecimento e experiência profissional passado enquanto estive trabalhando sob sua gestão. Também a Deus, por nunca me fazer desistir dos meus objetivos e sempre abençoar meus caminhos.

## RESUMO

O presente trabalho visa trazer à baila a discussão sobre a “Guerra Fiscal” decorrente da adoção de incentivos fiscais no Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. O estudo se faz necessário diante da grande dimensão política e econômica do tema, bem como se relaciona com a unidade de desenvolvimento no país. Dessa forma, por meio de ampla pesquisa de cunho bibliográfico e jurisprudencial, buscou-se ao exame dos principais conceitos relativos ao ICMS, os princípios jurídicos envolvidos, de modo a verificar como a adoção de incentivos fiscais e quebras de protocolos e convênios afeta o equilíbrio fiscal no país.

Palavras-chave: 1. Direito Tributário 2. ICMS 3. Repartição de Competências Tributárias 4. Finanças Públicas

## **ABSTRACT**

The present study aims to bring to study an ample discussion about the “Fiscal War” resulting from the policy of tax breaks on the Tax on the movement of goods and services - ICMS. This study is made necessary because of the great political and economical dimension of this topic, as well as it relates to the development unity of the country. Still, by means of an ample bibliographic and jurisprudential research, it was sought to analyze the main concepts related this tax, the legal principles involved, in a way it could be analyzed how the policy of fiscal incentives and the breaking of protocols and covenants affects the fiscal balance in the country

Key words: 1. Tax Law 2. ICMS 3. Division of law powers 4. Public Finances

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO I – NOÇÕES GERAIS DO ICMS</b>	<b>11</b>
1.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO	11
1.2 CONCEITO DE TRIBUTO	12
1.3 CONCEITO DE IMPOSTO	13
1.4 ICMS	14
<b>CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b>	<b>23</b>
2.1 PANORAMA GERAL DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	23
2.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	24
<b>2.2.1 Princípio da Legalidade</b>	<b>24</b>
<b>2.2.2 Princípio da Isonomia</b>	<b>27</b>
<b>2.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva</b>	<b>29</b>
<b>2.2.4 Princípio do Não Confisco</b>	<b>31</b>
<b>2.2.5 Princípio da Irretroatividade ou Anterioridade</b>	<b>33</b>
<b>2.2.6 Princípio da Seletividade</b>	<b>36</b>
<b>CAPÍTULO 3 -GUERRA FISCAL</b>	<b>40</b>
3.1 INCENTIVOS FISCAIS	40
3.2 O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FISCAL – CONFAZ E A GUERRA FISCAL	48
3.3 MEIOS DE COIBIR A GUERRA FISCAL	57

**CONSIDERAÇÕES FINAIS** **60**

**REFERÊNCIAS** **62**

## INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o microssistema jurídico responsável por regular as relações existentes entre Estado e contribuintes, no exercício da função arrecadatória realizada pelo Poder Público. Neste diapasão, tem-se que o estudo dos tributos, seu espectro de incidência e as formas de atuação do Estado se fazem imprescindível.

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), objeto deste estudo, é o tributo de competência estadual previsto no art. 155, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Tal imposto, de natureza precipuamente arrecadatória, se afigura como a maior fonte de receitas para os Estados. É regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN), pela CF/88 e pela Lei Complementar 87/96 (denominada lei Kandir), além da legislação estadual pertinente.

Trata-se, portanto, de imposto de grande complexidade, tendo em vista que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e prestações de serviços, atividades essas que possuem um dinamismo muito grande no plano econômico-social.

Ademais, e tendo em vista que a circulação de mercadorias se faz muitas vezes entre diferentes estados da federação, e até mesmo no exterior, é necessária a aplicação harmônica deste tributo em todos os estados, por uma questão de segurança jurídica, bem como de permitir a concorrência e o leal desenvolvimento das atividades econômicas como um todo.

Todavia, verifica-se que o referido imposto muitas vezes se torna caso de conflito entre os estados-membros, tendo em vista que a aplicação diferenciada de alíquotas de um estado para o outro, na mesma atividade, provoca disparidade na tributação, de modo a prejudicar o equilíbrio fiscal.

Assim, o que se verifica é uma verdadeira “Guerra Fiscal”, onde cada estado, na intenção de obter maior arrecadação, entra em competição com os demais.

Verifica-se, portanto, que essas atitudes promovem, de certo modo, uma concorrência entre os estados pela arrecadação deste tributo, algo impensável em termos de tributação.

Em que pese a existência de órgão de regulação destas medidas, qual seja, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ –, verifica-se que os ditames deste conselho muitas vezes são desrespeitados.

Neste diapasão, tem-se o escopo deste trabalho, qual seja, a análise do ICMS, da Guerra Fiscal ocorrida em virtude de convênios e isenções concedidas unilateralmente pelos estados, e as formas de eventualmente coibir estas medidas, de maneira a equilibrar a tributação.

## CAPÍTULO I – NOÇÕES GERAIS DO ICMS

### 1.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Observa-se que, para o desenvolvimento de suas atividades, o Estado precisa, de alguma maneira, de recolher recursos. São muitos serviços públicos desenvolvidos pelo Estado, e de alguma forma é necessário promover a arrecadação financeira. Assim, surgem os tributos: como o pagamento pela contrapartida dos serviços públicos prestados pelo Estado.

Verifica-se que, na história humana, muitas foram as vezes que o Estado utilizou-se da cobrança de tributos como forma de oprimir e controlar os cidadãos sob sua tutela. Nas monarquias absolutistas, os reis cobravam altos impostos de seus súditos, de modo a financiar as regalias da corte. No Brasil colônia, durante o ciclo do ouro, temos como exemplo a chamada “derrama”, que instituía uma cobrança forçada até que se atingisse um determinado valor de arrecadação.

Dessa forma, com a evolução dos sistemas jurídicos, surgiu a necessidade de ordenar a tributação, de modo a torná-la mais plausível, bem como proteger os cidadãos da “fúria arrecadatória” dos governos.

Neste diapasão, surge o Direito Tributário, como ferramenta de disciplina e organização dos poderes de arrecadação, fiscalização e obtenção de receitas pelo Estado.

Apropriando-se do conceito elaborado por Eduardo Sabbag, temos a seguinte definição:

Diante de tão pontuais definições, entendemos que é possível extrair desse plano conceitual que o Direito Tributário é

ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.<sup>1</sup>

Deste conceito, portanto, podemos extrair três idéias centrais: É um ramo do Direito Público, que tem como objetivo disciplina da atividade financeira do Estado (ou seja, de obtenção de receitas), e que atua tanto no sentido de dizer os direitos do Estado quanto de impor limitações ao poder de tributar.

## 1.2 CONCEITO DE TRIBUTO

A definição de tributo, no caso do Direito Brasileiro, nos é dada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Dessa forma, temos que:

Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>2</sup>

Novamente se faz necessário a análise pormenorizada de todos os aspectos deste conceito, de modo a termos um melhor entendimento.

“Prestação pecuniária compulsória” significa que o tributo é uma obrigação de dar dinheiro, um comportamento obrigatório imposto ao contribuinte, de acordo com as leis previstas pelo Estado.

Quando a lei diz “em moeda ou em valor que nela se possa exprimir”, denota a idéia, até um pouco redundante em relação à disposição anterior, de que o

---

<sup>1</sup> SABBAG, Eduardo Manual de direito tributário. 8. ed. São Paulo : Saraiva, 2016. P. 52

<sup>2</sup> BRASIL. Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional. Promulgada em 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 31/07/2017.

tributo deve ter valor monetário. Não pode o Estado, portanto, exigir prestação de serviço ou qualquer outro modo de prestação que não seja em dinheiro.

A vedação de o tributo ser “sanção de ato ilícito” também está contida no conceito de tributo. Com efeito, o direito do Estado em cobrar um tributo deve nascer de um ato lícito, da capacidade contributiva do cidadão, e não constituir uma reparação pelo desenvolvimento de uma atividade que não esteja prevista no ordenamento jurídico.

Há também a imposição de que o tributo seja instituído por lei. No caso, esta disposição serve ao imperativo trazido no art. 5º, II, da Constituição Federal, que determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”<sup>3</sup>. No caso, também há a imposição de instituição de tributo por lei em sentido estrito, e em nenhuma outra forma de ato normativo.

A “cobrança em atividade administrativa plenamente vinculada” se define, pois não está sujeira a cobrança de tributos a critérios de conveniência da administração. Com efeito, o agente público não pode escolher sobre quais os atos recairá o poder de tributar, devendo esse realizar a tributação em todos os atos que a lei determinar.

### 1.3 CONCEITO DE IMPOSTO

A definição de imposto também está estabelecida no CTN. Considera-se imposto, conforme disposição do art. 16 do CTN, “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”<sup>4</sup>. Assim, o imposto incide em uma capacidade contributiva do cidadão (auferir renda, propriedade imobiliária, propriedade de veículo etc.),

---

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição Federal. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

<sup>4</sup> BRASIL. Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional. Op. Cit.

independentemente da vontade deste, e sem a necessidade de anuência do contribuinte. Tem, precipuamente, a função arrecadatória.

O imposto, todavia, pode ter ação extrafiscal. Isso ocorre quando, além da função de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, esse ainda se presta à regular determinadas atividades e funções do Estado. Entre os impostos que possuem ação extrafiscal, temos o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação (ambos tem atuação direta na balança comercial do país), bem como o IPTU (sua característica extrafiscal tem por objetivo compelir o contribuinte a exercer a função social da propriedade).

#### 1.4 ICMS

Após a análise pormenorizada do ICMS, passa-se à análise dos aspectos principiológicos do Direito Tributário, em especial ênfase àqueles relacionados ao tributo em questão.

Conforme tratado anteriormente, o ICMS é tributo de competência dos estados-membros da federação, do Distrito Federal e da União – no caso de Territórios Federais -, e tem suas hipóteses de incidência previstas na Lei Complementar 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.<sup>5</sup>

Observa-se, portanto, que o referido tributo tem fato gerador a “circulação de serviços”. Neste diapasão, haveria, em tese, um conflito com o imposto municipal previsto no art. 156, III, da CF/88 – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que também incide sobre a prestação de serviços. Todavia, verifica-se que o tributo municipal é regulado pela Lei Complementar 116/03, a qual estabelece, em extensa lista, todos os serviços tributados por este imposto. Assim, verifica-se que o fato gerador do ISSQN é devidamente delimitado, incidindo somente sobre os serviços prestados que encontram-se listados na referida lei complementar. Assim é a jurisprudência do STJ:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. SÚMULA 156 DO STJ.

1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência

---

<sup>5</sup> BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de Setembro de 1996. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em 14/08/2017

tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN; e (c) sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

2. As operações de composição gráfica, como no caso de impressos personalizados e sob encomenda, são de natureza mista, sendo que os serviços a elas agregados estão incluídos na Lista Anexa ao Decreto-Lei 406/68 (item 77) e à LC 116/03 (item 13.05). Conseqüentemente, tais operações estão sujeitas à incidência de ISSQN (e não de ICMS), Confirma-se o entendimento da Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS." Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

3. Recurso especial provido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.<sup>6</sup>

Dessa forma, não se verifica conflito entre os dois tributos, tampouco há bitributação. Há, portanto, uma delimitação clara sobre os serviços tributados pelo ISSQN, sendo os demais serviços, previstos na Lei Kandir, tributados pelo ICMS.

Em relação à base de cálculo deste imposto, esta é dada pelo art. 13 da referida lei. Veja-se:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

---

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1092206 / SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Data do Julgamento: 11.mar.2009. Data da Publicação: 23.mar.2009

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Em relação aos ditames constitucionais que regram este princípio, necessário se faz realizar breve digressão acerca da não cumulatividade deste tributo, conforme previsão do art. 155, § 2º, I, da CF/88.

Este instituto, elevado por alguns doutrinadores ao status de princípio, é aplicável na relação existente entre o ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Acerca desta característica, recorra-se às lições proferidas por Eduardo Sabbag:

O princípio da não cumulatividade (técnica denominada de *value added*, para os norte-americanos): postulado segundo o qual se proíbe a técnica cumulativa, permitindo que em cada operação tributada deva ser abatido o valor do mesmo imposto pago na operação imediatamente anterior (art. 49 do CTN). Com efeito, faz-se o registro contábil como crédito do IPI referente à entrada de uma mercadoria. Por seu turno, faz-se o registro como débito do valor do IPI dos produtos que saírem. No final do período, após a realização dos cálculos, se o débito for maior, o imposto é recolhido; se o crédito for maior, o saldo credor é transferido para uso no período seguinte ou nos períodos seguintes. O IPI, nos documentos fiscais, é destacado separadamente ou, como denomina parte da doutrina, “por fora”, somado ao preço e pago pelo adquirente dos insumos. O mesmo fato ocorre com o ICMS<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup>SABBAG, Eduardo. 2016, p. 2497,

Verifica-se, portanto, que, como tal tributo incide na circulação de mercadorias, incidindo em cada transação, e incorporando-se ao valor final do produto, configuraria uma situação de tributação sobre tributação, o que oneraria em demasia ao contribuinte, configurando uma cobrança “em cascata”. Dessa forma, o legislador constituinte previu, para o IPI e O ICMS que estes não poderiam ser cumulativos.

Ademais, sobre a relação destes tributos, verifica-se que, como ambos passam a integrar o valor final do produto sobre o qual incidem, é necessária a definição sobre a incidência de ambos. Tal situação foi disciplinada no texto constitucional, determinando que o valor do IPI não pode integrar a base de cálculo do ICMS.

Verifica-se também que, como todos os tributos, o ICMS está sujeito a determinadas situações de imunidade tributária.

Verifica-se que a imunidade tributária se configura como um imperativo constitucional limitador do poder de tributar, determinando a não incidência de determinado tributo, em virtude de uma situação devidamente prevista no texto constitucional. A esse respeito:

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”<sup>8</sup>

Assim, verifica-se que, para além das imunidades gerais previstas na Constituição Federal – tais como o papel destinado à produção de livros, jornais e periódicos, verifica-se também a existência de não incidência do tributo que se

---

<sup>8</sup>SABBAG, Eduardo. 2016, p. 516

aplicam exclusivamente ao ICMS. Essas situações encontram-se descritas no art. 155, § 2º, X da CF.

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;

[...]

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

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;<sup>9</sup>

Por fim, necessário se faz analisar o instituto da “substituição tributária” cabível ao ICMS.

Tendo por objetivo aumentar a eficácia da arrecadação e diminuir a sonegação fiscal, pode o estado antecipar a ocorrência do fato gerador (qual seja, a venda ao consumidor), recolhendo o imposto já no fornecedor. Dessa forma se manifesta a doutrina:

A principal característica da substituição tributária é a retenção (na maioria das vezes) do imposto pelo fabricante, no momento da venda para o distribuidor ou comerciante varejista. A

---

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição Federal. Op. cit.

substituição tributária será utilizada somente para os produtos previstos na legislação aplicada a cada Estado da Federação, sujeitos ao regime. Assim, cada Estado define os produtos que serão cobrados de forma antecipada em seu território.<sup>10</sup>

Dessa forma, o estado antecipa o crédito tributário que teria a receber, “substituindo” o contribuinte do tributo – que, do consumidor final, passa a ser o fornecedor, que somente deixa de recolher ao final da transação.

Tal situação acaba por gerar algumas distorções, tais como a tributação de eventuais produtos dados como bonificação – e que, em tese, não teriam incidência de ICMS no consumidor final. A esse respeito, se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO ICMS MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL ART. 13 DA LC 87/96 ? NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no

---

<sup>10</sup> PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade: teoria e prática. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006, p. 66

REsp935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.<sup>11</sup>

Muitas são as controvérsias sobre este instituto, mas tendo em vista que não é este o escopo principal deste estudo, deixa-se de fazer uma análise mais pormenorizada, restando somente o esclarecimento da forma como se operacionaliza.

Dessa forma, após a análise do tributo, passa-se também a fazer breve digressão sobre os princípios tributários, em especial os aplicáveis ao tributo em comento.

---

<sup>11</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1111156 / SP. Relator Ministro Humberto Martins. Data do Julgamento: 14.out.2009. Data da Publicação: 22.out.2009

## CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

### 2.1 PANORAMA GERAL DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Em todos os ramos do Direito, verifica-se que existem dois tipos de normas, de igual importância, que cumprem o papel de regulação da sociedade São elas os princípios e as regras.

As regras se afiguram como normas de caráter mais concreto e positivo, aplicando-se a situações pré-determinadas, diferenciando-se dos princípios, que são normas mais genéricas

Neste diapasão, e tendo em vista a importância dos princípios para o ordenamento jurídico, cumpre-se estabelecer um conceito de princípios jurídicos. Para tanto, veja-se as palavras do Jurista Miguel Reale:

Princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis<sup>12</sup>

Dessa forma, temos que os princípios, em geral, se afiguram como paradigmas de aplicação e criação das normas, bem como de sua aplicabilidade em geral.

---

<sup>12</sup>REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p 37

No caso dos princípios tributários, entretanto, estes se colocam com ainda mais importância, pois traduzem limitações ao poder estatal de instituição e cobrança de tributos, representando garantias aos contribuintes.

Passa-se, pois, à análise pormenorizada de todos os princípios previstos na Constituição Federal.

## 2.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Passada a análise conceitual dos princípios, adentra-se na esfera dos princípios que ordenamento prevê para atuação na esfera jurídico-tributária.

Verifica-se que estes tributos norteiam o poder de tributar do Estado, disciplinando-o e limitando-o, de modo a servir como base para todas as esferas do poder público.

Em que pese à existência de outros princípios aplicáveis às diversas espécies tributárias, de igual importância aos que serão apresentados posteriormente neste estudo, cuidou-se de realizar esta breve digressão tão somente em relação aos princípios jurídico-tributários que possuam aplicabilidade em relação ao ICMS.

### 2.2.1 Princípio da Legalidade

Desde que houve o rompimento do paradigma do Estado Absolutista, e a submissão do poder real a constituições que estabeleciam direitos a todos indistintamente, temos que o princípio da legalidade encontrou guarida. Com efeito, num exame histórico, temos que a legalidade é um instrumento positivo de efetivação e direito, afigurando-se como um dever negativo do Estado em atuar contra os particulares.

No âmbito do atual paradigma constitucional, tem-se que o princípio da legalidade foi instituído, em linhas gerais, no art. 5º, II, da CF/88, estabelecendo que somente em virtude de lei é possível obrigar alguém a fazer algo, ou se abster de determinada conduta.

Acerca da acepção e amplitude deste princípio, socorre-se às lições de José Afonso da Silva:

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado Democrático de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito [...], porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca de igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.<sup>13</sup>

Tal princípio encontra aplicabilidade em praticamente todos os ramos do Direito. É aplicável no Direito Penal, impedindo a incidência do tipo penal a condutas realizadas antes da promulgação da lei. É fundamento da administração pública, determinando que o administrador público somente atue em estrita observância à lei, fazendo somente o que esta autoriza. Enfim, todo o ordenamento jurídico pátrio orbita em torno da legalidade.

No caso do Direito Tributário, não poderia ser diferente. O princípio da legalidade tributária foi positivado na CF/88, em seu art. 150, I. A legalidade, portanto, aplica-se tanto à criação quanto à majoração de tributo, não podendo ocorrer senão em virtude de lei.

---

<sup>13</sup> SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 423

Em primeira monta, verifica-se que a legalidade em relação à majoração se aplica à impossibilidade de alteração tanto das alíquotas de determinado tributo, quanto da base de cálculo. A esse respeito:

Dos princípios explicitados, o primeiro é o da legalidade, ou seja, nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser por lei. Equiparam-se à majoração do tributo as mudanças de base de cálculo que o tornem mais oneroso. A simples atualização monetária, porém, não caracteriza a majoração.<sup>14</sup>

Em relação ao vocábulo “lei” no referido princípio, observa-se que este se refere a lei em sentido estrito – ou seja, no sentido de espécie normativa geral criada pelo poder público. Assim, via de regra, a criação e majoração de tributos somente pode ser realizada com a edição de lei ordinária – ressalvada a possibilidade de edição de medida provisória pelo poder Executivo – ou de lei complementar, para os casos em que a Constituição assim determinar.

O consentimento emanará, como regra, da lei ordinária. Esta é o veículo normativo hábil a instituir e a aumentar as exações tributárias. Todavia, há casos de tributos federais que, obedecendo ao postulado da legalidade tributária, avocam a edição de lei complementar, são eles: I) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF). II) Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF). III) Impostos Residuais (art. 154, I, CF). IV) Contribuições Sociais Previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF c/c art. 154, I, CF).<sup>15</sup>

Em razão da característica de extrafiscalidade presente em alguns tributos, alguns tributos se afiguram como exceções ao princípio da legalidade, sendo possível sua majoração em virtude de decreto elaborado e promulgado pelo poder executivo.

---

<sup>14</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário, com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2012

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. Direito Tributário I. São Paulo: Saraiva, 2012

A exceção se justifica em virtude de estes tributos incidirem sobre determinadas capacidades contributivas que afetam diretamente o sistema econômico nacional, para além da função arrecadatória. De tal modo, aguardar que fosse cumprido todo o solene processo legislativo causaria conseqüências graves para a economia nacional. Dessa forma, se justifica a exceção.

Neste jaez, tem-se que, quanto à possibilidade de poder público criar tributos, a legalidade é absoluta; a permissão constitucional para alteração por meio de decreto somente se aplica à majoração:

Quanto à instituição de tributos, o princípio da legalidade não admite exceção. Só a Lei pode instituir tributo. As exceções, que são somente aquelas estabelecidas pela própria Constituição, dizem respeito apenas a aumentos de alíquotas. Assim, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos, ditos flexíveis, aos quais se atribui função extrafiscal. São eles o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários, impostos da competência da União, nos termos do art. 153, incisos I, II, IV e V, da Constituição Federal, respectivamente. Tais impostos são flexíveis para que possam realizar a função a eles atribuída, dita função extrafiscal<sup>16</sup>

### 2.2.2 Princípio da Isonomia

A isonomia também se afigura como um metaprincípio aplicável a todos os ramos do Direito. Verifica-se a máxima “Todos são iguais perante a lei” é uma máxima existente em qualquer ordenamento jurídico que exista.

Na isonomia aplicada ao Direito Tributário, prevalece o entendimento do art. 150, II, da CF/88:

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. São Paulo. Atlas, 2009. p. 48

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;<sup>17</sup>

A isonomia, no tocante ao Direito Tributário, possui dois espectros de análise: em relação aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, e em relação à capacidade contributiva, ou seja, aos bens tributados.

No primeiro, verifica-se que não se podem criar distinções entre os contribuintes de um mesmo tributo, de modo a prejudicar a um em detrimento do outro.

O princípio da igualdade tributária explicita que a uniformidade do tratamento deve ser observada entre aqueles que têm situação equivalente, cabendo ao legislador instituir normas que garantam aos iguais tratamento igualitário, e aos desiguais tratamento que considere as suas desigualdades (igualdade na lei ou por meio da lei).<sup>18</sup>

Já em relação ao bem tributado, a isonomia se mostra como um sub-princípio, denominado pela doutrina de *non olet*, expressão latina que denota que “o dinheiro não tem cheiro.

Tal nome se funda em uma anedota contada em relação ao questionamento feito ao Imperador Romano Vespasiano por seu filho, em relação à necessidade de tributação de banheiros e mictórios públicos em Roma. O imperador, por sua vez, explica ao filho que a moeda advinda da arrecadação de tributos sobre estas atividades tinha o mesmo valor que qualquer outra de sua espécie e que,

---

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição Federal. Op.cit.

<sup>18</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. Op. Cit. P. 43

mesmo que a atividade tributada fosse de certo modo nefasta, a arrecadação advinda dela não possuía o mesmo cheiro peculiar.

A respeito deste escopo, recorre-se às lições de Aliomar Baleeiro:

A validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. Essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou anulável. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação.<sup>19</sup>

Dessa forma, ainda que o patrimônio particular que se afigure como capacidade contributiva apta a ensejar a sujeição passiva de determinado tributo tenha sido obtida de forma ilegal ou irregular, este deve ser tributado para todos os fins de Direito. A ação do Estado em contrário, portanto, se colocaria como conivente com o ilícito, prejudicando em demasia os contribuintes que adquiriram validamente seu patrimônio.

### **2.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva**

O Princípio da Capacidade Contributiva encontra-se umbilicalmente ligado ao Princípio da Isonomia; todavia, não pode haver confusão entre estes princípios. A capacidade contributiva encontra-se disciplinada ao ordenamento pelo art. 145, § 1º da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

---

<sup>19</sup> BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 714.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.<sup>20</sup>

Verifica-se que todos os tributos presentes no ordenamento jurídico, sem distinção, possuem característica fiscal, ou seja, a finalidade de arrecadação financeira para o Estado. Dessa forma, é imperativo para o poder público que a tributação leve em consideração a situação econômica do contribuinte do tributo, de modo a ajustar seus preceitos.

Assim, é possível inferir que a observância de tal princípio busca a efetivação de uma forma de justiça social dentro da tributação, de modo a tributar mais aqueles que possuem mais posse. A esse respeito:

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.<sup>21</sup>

Tal princípio encontra ligação com a isonomia, ao passo que estabelece um critério para a graduação dos tributos, de modo a guardar semelhança entre os contribuintes e uniformizar a tributação.

Assim, vê-se que a capacidade contributiva leva em consideração não o patrimônio em si do contribuinte, mas o que interessa para a hipótese de incidência de um determinado tributo. Não se trata de punição ao enriquecimento, mas de uma distribuição equânime do poder de tributar:

---

<sup>20</sup> BRASIL. Constituição Federal. Op. Cit.

<sup>21</sup> MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.118

A capacidade contributiva é aquela derivada de uma relação jurídica entre Fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante.<sup>22</sup>

Este princípio também se relaciona com o Princípio da Seletividade, aplicável especialmente ao IPI e ICMS – ao qual se dará ênfase em momento oportuno neste estudo.

#### **2.2.4 Princípio do Não Confisco**

Conforme já mencionado, em uma análise histórica, vê-se que a tributação, antes do advento do Direito Tributário a limitar a atuação do fisco, se apresentou como instrumento de controle e opressão da tributação. No caso brasileiro, por exemplo, temos o caso da chamada derrama, ocorrido no ciclo do ouro – século XVIII – em que se determinava uma cobrança forçada até que se atingisse um determinado índice de arrecadação. Veja-se a análise histórica promovida por Maxwell:

Uma das primeiras medidas da nova administração foi reformar os métodos de fiscalização da produção aurífera do Brasil. O recolhimento do tributo senhorial do quinto da produção total do ouro passou a ser feito segundo os métodos propostos pelos habitantes de Minas Gerais ao Conde de Galveias, em 1734. Em dezembro de 1750 a coroa acolheu a proposta de 1734 que oferecia uma contribuição básica (mínima) de 100 arrobas (1.465,6 kg) de ouro por ano garantida pelas câmaras municipais, a cujo cargo ficaria o lançamento de um tributo local per capita (as derramas) para cobrir a diferença porventura resultante. No principal centro das regiões administrativas (as “comarcas”), foram criadas Casas de Fundação para recolher o ouro. Elas deveriam ser

---

<sup>22</sup> CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997. P. 34

administradas por um intendente e um fiscal, não escolhidos entre os magistrados mas entre os proprietários locais mais abastados, indicados pelos votos das câmaras municipais e aprovados por um funcionário superior - o ouvidor - do distrito. Intendente e fiscal deveriam trabalhar em contato íntimo com os administradores dos contratos de “entradas” - o direito de importação da capitania - que tinham sido concedidos contratualmente pelo Conselho Ultramarino a especuladores privados em troca de uma quantia determinada. O decreto real estabelecendo o novo sistema foi precedido por enérgicas medidas de controle do contrabando e propiciava estímulos aos que cooperassem com as autoridades. “Todos, de qualquer qualidade, posição ou condição” apanhados transportando ouro em pó ou em barras não fundidas pelo Estado, da zona de mineração, perderiam todo o contrabando capturado com eles, a metade sendo recolhida à Real Fazenda e a outra para o informante ou o descobridor da fraude, como recompensa. Para dificultar mais ainda a fraude, os ourives foram expulsos da capitania em 1751. Em 1752 as Casas de Fundição já funcionavam e, na década seguinte, tal reforma no mé todo de recolher o quinto rendeu à Fazenda a média anual de 104 arrobas de ouro. Na metrópole foram revividas leis contra a reexportação de ouro e de pedras preciosas<sup>23</sup>

A vedação ao confisco, portanto, tem escopo no caráter patrimonial do tributo, e se vincula também à capacidade contributiva. Neste diapasão, vê-se que a tributação deve ser ajustada de modo a não figurar como forma de expropriação do contribuinte, ou seja, de maneira a não prejudicar em demasia a subsistência do sujeito passivo da obrigação tributária.

Verifica-se, portanto, que o fato de que o tributo não pode configurar como punição também tem escopo neste princípio. Se o ordenamento jurídico brasileiro permitisse o confisco, forçoso seria concluir que o tributo poderia ultrapassar o patrimônio pessoal do contribuinte, atuando não de maneira contributiva, mas sim punitiva.

A vedação ao confisco também atinge as multas decorrentes de não cumprimento da obrigação tributária. A jurisprudência entende que a multa não pode se sobrepor ao tributo em termos de valores, caso em que para o fisco, do ponto de

---

<sup>23</sup> MAXWELL, Kenneth, R. A devassa da devassa: a inconfidência mineira: Brasil e Portugal, 1750-1808. 2. Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978, P. 30

vista arrecada tório, seria mais interessante o descumprimento da obrigação tributária diante da possibilidade de maior crédito.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. 1. É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>24</sup>

Assim, em que pese à natureza não-tributária da multa penal, a esta também se aplica este princípio.

Nota-se, também, que a vedação ao confisco deve ser considerada em relação à aplicação de toda a carga tributária, e não somente um tributo considerado isoladamente. Veja-se:

Ademais, prevaleceu a tese no STF de que o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total, resultante dos tributos em conjunto, exigidos por certa pessoa política, e não em função de cada tributo isoladamente analisado. O STF entendeu, por maioria, que se deveria analisar a alegação de confisco de conformidade com a totalidade da carga tributária direta, e não em função de cada tributo isoladamente. Debateu -se o aumento estabelecido de IRPF, conforme o art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.783/99, que acrescentou sobre alíquotas de 9% e de 14%, dependendo da faixa salarial, aos descontos previdenciários dos funcionários públicos civis da União, que já descontavam 11%.<sup>25</sup>

### **2.2.5 Princípio da Irretroatividade ou Anterioridade**

---

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental 776273/DF. Relator Ministro Edson Fachin. Data do Julgamento: 15/09/2015. Data da Publicação: 30/09/2015

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo. Op. cit. p. 448

Conforme já tratado na análise do Princípio da Legalidade, somente em virtude de lei é possível a criação ou majoração de tributos. Todavia, caso a exigência do tributo fosse imediata, ter-se-ia diversos problemas, em relação à segurança jurídica dos contribuintes.

Neste diapasão, previu o legislador constituinte que a entrada em vigor da cobrança ou majoração do tributo não poderia ser aplicada de imediato. A isto, convencionou-se chamar de anterioridade tributária.

Assim, temos dois escopos deste princípio: não poderá a lei tributária retroagir para atingir fatos geradores ocorridos antes da promulgação da lei, bem como, salvo em casos excepcionais, não vigorará de imediato a lei que cria ou majora tributos.

A esse respeito:

[...] com efeito, enquanto para os demais ramos do Direito a pura vigência de seus textos de lei já os torna factivelmente exigíveis, pois aptos à produção de efeitos a partir de referida vigência, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, não exigem previsão sobre aquele momento, mas quanto ao de vincular ou de incidir sobre os casos concretos<sup>26</sup>

A anterioridade tributária encontra guarida na Constituição Federal, em seu art. 150, III, “b” e “c”. Diante disso, temos dois aspectos de sua aplicação, a chamada anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal – comumente tratada pela doutrina por “noventena”:

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

[...]

III - cobrar tributos:

---

<sup>26</sup> SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 132

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b<sup>27</sup>

Assim, verifica-se que, quando a carta magna faz menção ao exercício fiscal seguinte, se aplica o aumento ou majoração de tributo a partir do ano seguinte à sua promulgação.

Dessa forma, as condições devem ser concomitantes: tanto o tributo somente pode ter sua cobrança ou majoração no exercício seguinte quanto devem ser aguardados 90 dias, contados da promulgação da lei.

Observa-se, todavia, que em razão da natureza excepcional de certos tributos, este princípio é relativizado. Principalmente em razão da extrafiscalidade presente nos tributos, observa-se que a aplicação deste princípio seria inviável.

De maneira a analisar de forma mais didática as exceções à anterioridade, socorre-se à planilha elaborada por Luiz Fernando Pereira:<sup>28</sup>

<b>Exceções ao art. 150, III, b (1º dia do exercício financeiro seguinte)</b>	<b>Exceções ao art. 150, III, c (90 dias)</b>	<b>Vigência: combinação das exceções</b>
Empréstimo compulsório em caso de guerra ou calamidade (art. 148, I)	Empréstimo compulsório em caso de guerra ou calamidade (art. 148, I)	Imediata
Imposto de Importação (art. 153, I)	Imposto de Importação (art. 153, I)	Imediata
Imposto de Exportação (art. 153, II)	Imposto de Exportação (art. 153, II)	Imediata
Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V)	Imposto sobre a Renda (art. 153, III)	Exercício Financeiro
	Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V)	Imediata

<sup>27</sup> BRASIL. Constituição Federal. Op. cit.

<sup>28</sup> PEREIRA, Luiz Fernando. Os princípios do direito tributário: uma análise panorâmica. Disponível em < <https://drluizfernandopereira.jusbrasil.com.br/artigos/111904656/os-principios-do-direito-tributario-uma-analise-panoramica>> Acesso em 02/08/2017.

Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV)		90 dias
Imposto em Extraordinário em Caso de Guerra (art. 154, II)	Imposto em Extraordinário em Caso de Guerra (art. 154, II)	Imediata
	Imposto sobre a Propriedade de veículos automotores – base de cálculo (art. 155,III)	Exercício Financeiro
	Imposto Predial e Territorial Urbano – Base de cálculo (art. 156, I)	Exercício Financeiro
ICMS sobre combustíveis		90 dias
CIDE combustíveis		90 dias
Contribuições Sociais para a Seguridade Social		90 dias

Em relação ao ICMS, portanto, a anterioridade anual não se aplica em relação à alteração de alíquota referente somente à incidência em relação aos combustíveis. Todavia, permanece a obrigatoriedade da anterioridade anual. Assim é a jurisprudência do STJ:

### 2.2.6 Princípio da Seletividade

Alguns doutrinadores associam a seletividade como um aspecto do princípio da capacidade contributiva. Com efeito, há uma relação inerente, mas que merece mais destaque em se tratando de um estudo em que se propõe a análise do ICMS.

O princípio da seletividade aplica-se somente ao IPI e ao ICMS – impostos que integram diretamente os valores dos produtos postos em comercialização.

Verifica-se que, ao tributar produtos, a capacidade contributiva a qual se prestam a tributar é justamente o poder de compra dos contribuintes, motivo pelo qual uma tributação exagerada impacta diretamente na possibilidade de consumo direto destas pessoas.

A respeito da seletividade, a doutrina a entende como sub-princípio da capacidade contributiva, configurando-se como uma forma de equidade-vertical na tributação. Veja-se:

Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.<sup>29</sup>

Desta forma, e tendo em vista a necessidade de subsistência de todos, a Constituição Federal previu a necessidade de uma incidência menor destes tributos em produtos que fossem considerados mais essenciais – tais como gêneros alimentícios de primeira necessidade, enquanto que, para produtos considerados mais supérfluos, mantêm-se a incidência de alíquota maior.

A seletividade, contudo, deve ser apurada mediante comparação entre os produtos, de modo a apurar qual o mais importante para a população em geral. Assim se manifestou o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. WRIT CONTRA LEI EM TESE. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.

1. Hipótese em que a recorrente impetrou Mandado de Segurança preventivo contra a exigência de ICMS sobre serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Argumenta que a alíquota fixada em 29% pela legislação goiana viola o Princípio da Seletividade, de fundo constitucional, conforme a essencialidade da mercadoria e do serviço.

---

<sup>29</sup>SABBAG, Eduardo. Op. cit. p. 348

2. O cerne do pleito mandamental refere-se à declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

3. Há, em tese, efeitos concretos advindos da referida declaração de inconstitucionalidade, uma vez que a impetrante é contribuinte "de fato" do ICMS na qualidade de adquirente dos serviços tributados. No entanto, toda a demanda concentra-se no afastamento geral e irrestrito da legislação que fixou a alíquota em 29%, com efeitos ilimitados para o futuro.

4. O impetrante pleiteia a inaplicabilidade de qualquer outra norma legal que fixe alíquotas acima do percentual básico, e não apenas aquela apontada em seu arrazoado.

5. Inviável o sucesso da demanda, por se tratar não apenas de *writ* contra lei em tese (Súmula 266/STF), mas também de pleito que redundaria em imunidade contra qualquer norma estadual relativa à matéria.

6. Ainda que se ultrapasse o óbice da Súmula 266/STF, não houve prova pré-constituída do suposto direito violado.

7. A Constituição Federal dispõe que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que "será seletivo, em função da essencialidade do produto" (art.153, § 3º, I, da CF – grifei).

8. Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestatividade inerente à expressão "poderá ser seletivo".No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão "deverá ser seletivo", reservada apenas ao IPI.

9. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos.

10. Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser pré-constituída.

**11. A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada.**

12. O impetrante apenas argumenta que a alíquota de 29% seria inadequada para a hipótese. Não há como aferir ofensa ao Princípio da Seletividade sem ampla e criteriosa análise das demais incidências e alíquotas previstas na legislação estadual. Esse estudo não foi apresentado com a inicial e, mesmo que fosse, a controvérsia a respeito demandaria dilação probatória adicional, o que é incompatível com o rito do mandamus.

13. Recurso Ordinário não provido.(grifos pelo autor)<sup>30</sup>

Por fim, tem-se que a diferenciação entre a seletividade no IPI e no ICMS é que, no tributo federal, este princípio é um imperativo ao poder público, enquanto que, no imposto estadual, é uma faculdade do estado.

Superada a análise principiológica, passa-se ao exame pormenorizado da guerra fiscal em matéria de ICMS.

---

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 28227 / GO. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do julgamento: 24.mar.2009. Data da publicação: 20.abr.2009

## **CAPÍTULO 3 - GUERRA FISCAL**

Conforme já mencionado, o ICMS é o imposto que se traduz na maior fonte de receitas para os Estados. Neste diapasão, é natural que os Estados tentem, da melhor maneira possível, fomentar as transações comerciais e a circulação de mercadorias, de modo a maximizar seus ganhos.

Todavia, muitas vezes, na ânsia de arrecadar mais, os entes estaduais acabam por conceder certos incentivos fiscais de modo a atrair empresas para seus territórios. Tal fato culmina com uma desigual arrecadação entre os estados, o que comumente é referido por Guerra Fiscal entre os Estados.

Vejamos, a seguir, as causas desta guerra fiscal, bem como os meios existentes no ordenamento pátrio que se prestam a tentar coibi-la.

### **3.1 INCENTIVOS FISCAIS**

Verifica-se que a carga tributária existente no país é demasiado alta, especialmente em relação à tributação à produção. Com efeito, tem-se que tal medida atua de maneira negativa junto às empresas que, diante de um sistema que impõe uma oneração muito grande, apresentam ressalvas em relação à fixação em determinado lugar.

Assim, verifica-se que é interesse de todos os gestores públicos o desenvolvimento do máximo de atividades empresárias nos limites territoriais sob sua responsabilidade. Um maior número de empresas pressupõe uma maior arrecadação através de impostos diretos, bem como indiretamente, com as receitas geradas pelos trabalhadores que auferem renda sob sua batuta.

Neste diapasão, verifica-se que o poder público deve sempre buscar o desenvolvimento econômico, por meio de desenvolvimento do maior número de

atividades. Todavia, alguns gestores, numa ânsia de promover este desenvolvimento, tentam promover desonerações tributárias a empresas, gerando impactos que podem ser negativos.

A estas desonerações dá-se o nome de incentivos fiscais. Tal prática, embora lícita, não pode ser realizada indiscriminadamente, sob pena de gerar um desequilíbrio na tributação. Veja-se a definição dada pelo Ministério da Integração Nacional, acerca dos incentivos por eles concedidos:

Os incentivos fiscais são instrumentos da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) que visam estimular a formação do capital fixo e social nas Regiões da Amazônia e Nordeste, com o objetivo de gerar emprego e renda e estimular o desenvolvimento econômico e social. Atualmente, existem cinco modalidades de incentivos fiscais, cada uma delas relaciona-se a finalidades específicas.<sup>31</sup>

Como forma de materializar as desonerações, concedidas através de incentivos fiscais, podem ser materializadas através de diversas formas. Dentre elas, destaca-se a remissão de créditos tributários e a isenção de tributos.

A remissão se configura como modalidade de extinção de crédito tributário já constituído, mediante lei que a autorize. A esse respeito, as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Remissão, do verbo remitir. É perdão, indulgência, indulto, diferente de remição, do verbo remir e que significa resgate. No direito tributário brasileiro é forma extintiva da obrigação, se e somente se houver lei autorizadora. Está aqui, novamente, o primado da indisponibilidade dos bens públicos, que permeia intensamente todo o plexo das disposições tributárias.<sup>32</sup>

Acerca da isenção, esta afigura-se como modalidade de exclusão do crédito tributário por meio de dispensa de pagamento de determinado

---

<sup>31</sup> BRASIL. MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL. Incentivos fiscais – apresentação. Disponível em <<http://www.mi.gov.br/apresentacao-incentivos-fiscais>>. Acesso em 27/08/2017

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 p. 480

tributo. Configura-se como forma de não exercício da capacidade tributária ativa, mediante lei que assim autorizar. A esse respeito:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. (...) 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 uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse. (...) o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da conseqüência da primeira (regra-matriz)<sup>33</sup>

A isenção se diferencia da imunidade tributária, uma vez que a imunidade configura-se como forma de não incidência tributária, prevista constitucionalmente e imposta aos entes tributantes, não podendo ser ilidida. A isenção, contudo, é vista como o não exercício da capacidade tributária ativa, sendo mera liberalidade do poder público. Ainda, acerca da isenção, verifica-se que esta modalidade pode ser autorizada mediante lei, podendo ser condicionada ou não, sendo possível também sua revogação. Nas palavras de Luciano Amaro, “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência.”<sup>34</sup>

No âmbito federal, é possível, inclusive, o controle de preços e diminuição de alíquotas, de forma que o desenvolvimento seja atingido. Os incentivos, portanto, são autorizados pela jurisprudência. Veja-se:

---

<sup>33</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 307

<sup>34</sup>AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 152

MANDADO DE SEGURANÇA. PORTARIA MINISTERIAL. ILEGALIDADE POR OFENSA À LIVRE INICIATIVA E À CONCORRÊNCIA. PRÉ-FIXAÇÃO DE PREÇOS E RESERVADE MERCADO PARA EMPRESAS NACIONAIS. LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DA PORTARIA MINISTERIAL. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO - PPB.

I. A República Federativa do Brasil tem como um dos seus objetivos fundamentais "garantir o desenvolvimento nacional" (art. 3.º, inciso II da CF/1988), razão pela qual compete à União através de seus Ministérios elaborar e executar planos nacionais e regionais de desenvolvimento econômico (art. 21, IX, c.c. art. 87, II, da CF/1988).

2. O Processo Produtivo Básico (PPB) representa estratégia de alcance desse desiderato, por isso que a Portaria Ministerial que o instrumentaliza nada mais empreende do que exteriorizar o poder normativo secundário dos Ministérios, consagrados no art. 87, II, da

CF/1988, a qual admite o Estado como agente normativo e regulador das atividades econômicas voltado para o interesse público.

3. Sob esse ângulo, a Primeira Seção legitimou a intervenção estatal em caso semelhante ao sub examine, porquanto referente à Zona Franca de Manaus, ao estatuir unanimemente no MS 2.887/DF, Rel. Min. César Rocha, Primeira Seção, publicado no DJU de 13.12.1993, pág. 27369, que: "CONSTITUCIONAL. INTERVENÇÃO ESTATAL. ESTIPULAÇÃO DE PREÇOS. PEDIDO DE CERTIDÃO. DIREITO ASSEGURADO. I - A Constituição Federal, no seu art. 170, preceitua que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios que indica. No seu art. 174 pontifica que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. Desses dispositivos resulta claro que o Estado pode atuar como agente regulador das atividades econômicas em geral, sobretudo nas de que cuidam as empresas que atuam em um setor absolutamente estratégico, daí lhe ser lícito estipular os preços que devem ser por elas praticados. II - O art. 5.º, XXXIV, "b", da Constituição Federal assegura a todos a obtenção de certidões para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal. III - Segurança parcialmente concedida."

4. Deveras, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, nas razões inferidas na ADIn 1854-3/PI, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 04.05.2001, depreendeu conceder o art. 87, II, da Lei Fundamental, competência administrativa e poder normativo primário aos Ministros, revelando-se inequívoca, in casu, a atribuição para o *thema iudicandum* do Ministro de Estado e Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia para estabelecer, via Portaria Interministerial, PPB referente às regras a serem obedecidas quanto à Pré-forma de Resina PET, industrializado na Zona Franca de Manaus.

5. É cediço que os atos administrativos, como soem ser as Portarias, gozam de presunção de legitimidade, mercê de, em nome da harmonia dos poderes, vedar-se a sindicância à opção do administrador, muito embora seja lícito na aferição da legalidade observar a correspondência entre a motivação e o resultado do ato, sem contudo, permitir-se ao Judiciário avaliar os critérios de adoção de determinada política econômica governamental, sob pena de ferimento do Princípio da Independência entre os Poderes.

6. A Portaria que executa regra constitucional de desenvolvimento regional e nacional motiva-se na Carta Fundamental e no dever Ministerial, sem prejuízo de conceber-se esse dever maior como fundamento de verdadeiro ato vinculado, nos quais, como de sabença a motivação "está predefinida na lei, perante situação objetivamente identificável, a única providência qualificada como hábil e necessária para atendimento do interesse público" e "o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entre dúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato". (Celso Antônio Bandeira de Mello in "Curso de Direito Administrativo", 20.<sup>a</sup> Edição, Malheiros Editores, 2006, pág. 375)

7. In casu, não obstante, consoante a própria relatoria esclareceu, a Portaria foi antecedida de procedimento administrativo, consulta pública e deliberação do Grupo de análise do PPB, o que comprova que houve farta motivação do ato administrativo, cuja falta que o nulifica, pressupõe tenha surgido do "nada", através de discricionariedade não consagrada em nenhum diploma legal, o que incorre na causa em debate. 8. A Lei que regula a livre iniciativa e a vedação às práticas anticoncorrenciais (Lei 8.884/94) deve subsumir-se aos princípios maiores da Constituição Federal, por isso que não há infração à ordem prevista na Lei Maior quando a providência adotada pela Pessoa Jurídica de Direito Público limita-se a cumprir a promessa Constitucional adrede formulada.

9. A Tutela da Indústria Nacional é consectário do próprio desenvolvimento da nação, tanto mais que a Constituição regula a livre iniciativa dentro do nosso país, a concorrência dentro do nosso território, razão pela qual a própria Lei 8.884/94 determina a sua imperiosa aplicação mesmo que haja tratados internacionais em contrário, postura legítima diante da natureza hierárquica dos documentos transacionais em confronto com as leis federais; art. 2.<sup>o</sup> verbis: "Aplica-se esta Lei, sem prejuízo de convenções e tratados de que seja signatário o Brasil, às práticas cometidas no todo ou em parte no território nacional ou que nele produzam ou possam produzir efeitos".

10. A Institucionalização do índice de nacionalização da aquisição de Resina PET, além de atender aos ditames constitucionais e infraconstitucionais ora enumerados, atende

ao requisito da razoabilidade, porquanto as empresas que se situam na Zona Franca desfrutam de situações de vantagens no afã de evitar o rompimento do equilíbrio e da preservação da economia e da indústria nacional perante a produção estrangeira.

11. Forçoso reconhecer, por fim, a força da jurisprudência e de seu resultado, restando inequívoco que a supressão de um PPB provoca inequívoco efeito "dominó" em toda a política aduaneira do país, que tem como escopo a proteção da indústria nacional e o desenvolvimento equilibrado e sustentável do país, como pretendeu o Constituinte ao erigir esses desígnios como objetivos fundamentais da república.

12. A análise meritória sob o pálio da máxima obter dictum, permite-nos concluir:

a) a Portaria Interministerial atacada que estabelece o PPB dos Produtos Pré-Forma de Resina PET Industrializado na Zona Franca de Manaus não traz riscos à livre iniciativa porquanto a concorrência internacional pré-estabelece preços ao sabor do mercado;

b) a concorrência caminha ao sabor de fato singular ao setor, qual o alto poder de compra dos consumidores, os quais pela sua capacidade de aquisição impedem o exercício do poder de mercado pelos fornecedores, facilitando o poder de barganha dos compradores;

c) inexistente risco de o consumidor final restar afetado pela medida, tanto mais que a resina PET está praticamente confinada à Zona Franca de Manaus e o eventual preço praticado fora desse limite representaria um aumento de irrisória insignificância à luz da defesa dos consumidores como constatado nos autos e

d) a conjuração da Portaria influiria negativamente em toda a cadeia produtiva até alcançar-se a Pré-Forma, destruindo com efeitos retrooperante todos os segmentos que antecedem, a fabricação do produto final.

13. A numeração desse item indica, na percepção popular que são antevísíveis as graves lesões à economia pública se alijada do cenário jurídico-comercial a Portaria sub judice, afetando não só a indústria nacional de resina PET, mas a própria economia brasileira e a concepção jurídico-constitucional da Zona Franca de Manaus que a um só tempo propicia o desenvolvimento nacional e regional.

14. Segurança Denegada.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 11862 / DF. Relator Ministra Eliana Calmon. Data do Julgamento: 22/04/2009. Data da Publicação: 25/05/2009

Em que pese à possibilidade jurídica de concessão de incentivos fiscais, verifica-se que, principalmente no caso do ICMS, a desoneração sem critério pode representar um desequilíbrio tributário, de um estado da federação em detrimento de outro. Assim, passa-se a analisar a forma como esta concessão pode impactar negativamente a uniformização da tributação.

Além da desoneração tributária, uma questão que urge colocar é a da glosa de créditos tributários, questão essa que é objeto de divergência entre os estados. Verifica-se que, conforme o comando constitucional que institui a não cumulatividade, determina-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Essa questão, portanto, se torna um ponto de desequilíbrio em operações interestaduais de circulação de mercadorias, onde estados adotem alíquotas diferenciadas para a mesma operação. Neste caso, o Estado com a alíquota maior seria prejudicado, ao passo que deveria conceder a glosa de créditos ao contribuinte final, diminuindo suas possibilidades de receitas.

Verifica-se que, numa interpretação estritamente constitucional da questão, a doutrina admite que a glosa de créditos somente pode ser afastada em casos de isenção ou imunidade, não configurando uma faculdade ao ente tributante, mas uma imposição. Nesta direção, pede-se vênua para trazer a interpretação dada por Roque Carrazza:

A dicção constitucional compensando-se o que for devido...confere, de modo direito, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível ipso facto, ao Poder Público, no caso deste agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) do tributo.

Efetivamente, a regra não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão, ou não, acatar. Ela aponta sim uma diretriz imperativa, que dá ao contribuinte o direito de ver observado, em cada caso concreto, o princípio da não-cumulatividade do ICMS<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 568

Mais uma vez, resta ao judiciário o papel de dirimir estas questões. Neste diapasão, a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESOLUÇÃO 3.166/2001 DA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMPOSTO DEVIDO E RECOLHIDO.

1. Discute-se neste recurso ordinário se o estado de destino pode, com base em ato normativo por ele expedido (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), glosar o crédito de ICMS relativo a entrada de mercadoria vinda de outra Unidade da Federação que deixa de recolher o imposto na origem em face da concessão de benefício fiscal.

2. Não é o caso de aplicação da Súmula 266/STF, haja vista que a impetração busca, de forma preventiva, evitar novas autuações relativas à glosa de créditos de ICMS.

3. Deve ser reconhecida a legitimidade passiva do Secretário de Fazenda, pois, na espécie, a violação do direito líquido e certo vindicado pela impetrante decorre diretamente de ato de responsabilidade dessa autoridade (Resolução 3.166/2001 da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais), emitido no intuito de mitigar os efeitos de denominada "guerra fiscal", porquanto "veda a apropriação de crédito de ICMS nas entradas, decorrentes de operações interestaduais, de mercadorias cujos remetentes estejam beneficiados com incentivos concedidos em desacordo com a legislação de regência do imposto", gerando, portanto, efeitos concretos imediatos em relação ao creditamento do ICMS nas operações interestaduais.

4. Reza o art. 155, § 2º, I, da Constituição que o ICMS "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". "A expressão montante cobrado, contida na segunda parte do art. 155, § 2º, I, da CF, deve ser juridicamente entendida como montante devido e, não, como montante efetivamente exigido (CARRAZZA, Roque Antonio, in ICMS, 13ª ed., Malheiros, São Paulo: 2009, pg. 358-361). Assim, nos casos em que o benefício fiscal concedido não importa isenção ou não-incidência, o contribuinte faz jus ao crédito integral do ICMS devido junto ao estado de origem. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.312.486/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 09/03/2012; RMS31.714/MT, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma,

DJe19/09/2011; RMS 32.453/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/06/2011; REsp 1.125.188/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28/05/2010.

5. "Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis" (RMS 38.041/MG, Rel. p/ Acórdão Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, DJe 04/11/2013).

6. Agravo regimental não provido.<sup>37</sup>

Ultrapassada a análise dos incentivos fiscais e da glosa de crédito, instrumentos que provocam a sobredita Guerra Fiscal, chega-se à análise do CONFAZ, que se segue.

### 3.2 O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FISCAL – CONFAZ E A GUERRA FISCAL

Conforme já tratado, verifica-se que a concessão de incentivos fiscais e benefícios, na intenção de angariar investimentos de empresas privadas em seus territórios, podem gerar conflitos entre os estados membros da federação.

Essa prática, chamada comumente pela doutrina de Guerra Fiscal, pode gerar nefastos efeitos, que deverão ser suportados pela população em geral.

Dentre eles, está o rompimento do pacto federativo, gerando instabilidade na tributação em geral. Tendo em vista que o ICMS é um imposto estadual, pode gerar divergências importantes entre estados, impactando a circulação de mercadorias como um todo nos estados.

---

<sup>37</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso em Mandado de Segurança 44350 / MG. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Data do Julgamento: 25/11/2014. Data da Publicação: 03/12/2014

Ademais, pode-se argüir que os benefícios fiscais são dados a um contribuinte ou empresa individualmente, e muitas vezes não são percebidos diretamente pela população em geral. Dessa forma, há um impacto negativo, causado pela diminuição da arrecadação pública, em virtude da cobrança a menor do tributo.

Os efeitos sobre o cenário empresarial também são consideráveis. As principais vencedoras da guerra fiscal são as empresas multinacionais, às quais se destinam os maiores incentivos. As grandes empresas nacionais arranjam-se, pelo volume de vendas internas, mas perdem relativamente se não receberem incentivos. Já os micro e pequenos empresários perdem em competitividade de seus concorrentes dos estados que adotam esquemas de incentivo. Estabelece-se uma situação de franca desigualdade: enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, as demais são oneradas com a carga normal de impostos, que tendem a considerar muito alta (porque mal distribuída), queixando-se ainda dos governos por um tratamento que identifica inadimplência com sonegação. Nesse sentido, não surpreende o avanço da economia informal, que corresponde a fatia substancial das atividades econômicas no Brasil.<sup>38</sup>

Assim, restou configurada a necessidade de um efetivo controle, por parte do Estado, de modo que a política de incentivos fiscais concedidas pelos entes estaduais em matéria de ICMS não ocorresse sem critério, de modo a não gerar efeitos negativos.

Com efeito, as desonerações devem atingir seu fim último, que é o desenvolvimento econômico, e não funcionar como maneira de competição entre os Estados.

Tendo este intuito como base, criou-se o Conselho Nacional de Política Fiscal – CONFAZ -, órgão pertencente ao Ministério da Fazenda, responsável pela harmonização do sistema do ICMS.

---

<sup>38</sup>DULCI, Otávio Soares. Revista de Sociologia e Política nº 18. 1. Ed. Curitiba: UFPR, 2002. p. 03

A criação deste órgão remonta a período anterior até mesmo à Constituição Federal de 1988. Foi instituído pela Lei Complementar 24/75, que estabeleceu em seu art. 2º que “Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal”<sup>39</sup>

À época, o conselho previa a necessidade de deliberação colegiada para a formalização de isenções fiscais em matéria de ICM, imposto este “transformado” no atual ICMS.

Dessa forma, cumpre-se verificar a definição deste órgão, e como este se insere dentro da estrutura federal. Acerca da constituição e da finalidade deste órgão, tem-se:

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é constituído pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. Também fazem parte desse conselho os representantes das unidades federadas. A finalidade do órgão é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS)<sup>40</sup>

Ainda, a respeito da competência deste órgão, temos que esta é fixada por lei, e é assim definida:

Compete ao Conselho, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso

---

<sup>39</sup> BRASIL. Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 28/08/2017

<sup>40</sup> BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FISCAL. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em 27/08/2017

XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**, bem como:

a - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

b - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.<sup>41</sup>

Assim, cabe ao CONFAZ, precipuamente a mediação da celebração de convênios entre os Estados, de modo a regular a concessão de benefícios fiscais pelos estados membros da federação.

Os convênios são acordos celebrados em matéria de Direito Administrativo, em que há interesses convergentes. A guisa de exemplo tem-se definição foi dada pelo decreto 6.170/07, em seu artigo 1º, § 1º, I. A esse respeito:

Acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Ibid.

<sup>42</sup> BRASIL. Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm)>. Acesso em 28/08/2017

Verifica-se, portanto, que o convênio celebrado entre os estados perante o CONFAZ tem como escopo a cooperação mútua em prol do desenvolvimento econômico. Todavia, é necessário que haja consenso entre as unidades da federação, sob pena de não ratificação do convênio, retirando-lhe a validade e aplicabilidade.

Em que pese à competência do CONFAZ, não pode este órgão legislar no sentido de estabelecimento de regras gerais acerca do tributo, sob pena de violação da competência constitucionalmente estabelecida. Assim se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

EMENTA : DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. INCONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE NÃO DIVERGE DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. PRECEDENTES. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. ALEGAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

1. No julgamento da ADI 4.628, o Plenário da Suprema Corte assentou que o Protocolo Confaz nº 21 subverteu o arquétipo constitucional do ICMS, na medida em que estabeleceu novas regras para a cobrança do imposto que destoam dos parâmetros fixados pela Carta.

2. A conclusão do Tribunal de origem não diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

3. O advento da Emenda Constitucional nº 87/2015 não tornou constitucional o Protocolo Confaz nº 21/2011. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Por essa razão, o referido ato normativo, que nasceu inconstitucional, deve ser considerado nulo perante a norma constitucional que vigorava a época de sua edição.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>43</sup>

Verifica-se que, para que fosse aprovado o convênio junto ao CONFAZ, necessário se fazia que todos os estados membros, por meio de seus representantes, se posicionassem favoravelmente à celebração do convênio.

---

<sup>43</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 683.849 / RR. Relator Ministro Luis Roberto Barroso. Data do Julgamento: 09/09/2016. Data da Publicação. 29/09/2016.

Todavia, tal critério passou por alteração legislativa recente, consubstanciada na Lei Complementar 160/2017, em que foram alterados os critérios para ratificação dos convênios. Veja-se:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.<sup>44</sup>

A guerra fiscal, portanto, se afigura como afronta direta ao pacto federativo, uma vez que cria um padrão de desequilíbrio fiscal. Assim, cabe ao CONFAZ a tentativa de harmonização desta situação, devendo ser realizada por meio de consenso entre os participantes.

A ausência de consenso inviabiliza a adoção da medida de desoneração. Todavia, o CONFAZ não dispõe de meios diretos de coercibilidade no cumprimento de suas determinações. Assim, se identificado descumprimento ao que foi pactuado, é cabível o questionamento da lei que concedeu o benefício fiscal mediante ação

---

<sup>44</sup> BRASIL. Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)> Acesso em 28/08/2017

direta de inconstitucionalidade, intentada perante o Supremo Tribunal Federal. A guisa de exemplo tem-se:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO A PROFESSORES. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE (ART. 24, IX, DA CRFB/88). COMPREENSÃO AXIOLÓGICA E PLURALISTA DO FEDERALISMO BRASILEIRO (ART. 1º, V, DA CRFB/88). NECESSIDADE DE PRESTIGIAR INICIATIVAS NORMATIVAS REGIONAIS E LOCAIS SEMPRE QUE NÃO HOUVER EXPRESSA E CATEGÓRICA INTERDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PELO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL (ART. 155, § 2º, XII, 'g', da CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO, COM EFEITOS EX NUNC. 1. O princípio federativo reclama o abandono de qualquer leitura inflacionada e centralizadora das competências normativas da União, bem como sugere novas searas normativas que possam ser trilhadas pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal. 2. A prospective overruling, antídoto ao engessamento do pensamento jurídico, possibilita ao Supremo Tribunal Federal rever sua postura prima facie em casos de litígios constitucionais em matéria de competência legislativa, viabilizando o prestígio das iniciativas regionais e locais, ressalvadas as hipóteses de ofensa expressa e inequívoca de norma da Constituição de 1988. 3. A competência legislativa de Estado-membro para dispor sobre educação e ensino (art. 24, IX, da CRFB/88) autoriza a fixação, por lei local, da possibilidade de concessão de bolsas de estudo a professores, em aprimoramento do sistema regional de ensino. 4. 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. 5. In casu, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 6. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente,

conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei nº 9.868/99).<sup>45</sup>

A não observância da autorização do CONFAZ gera efeitos até em relação aos contribuintes. Com efeito, como muitas vezes a circulação de mercadorias ocorre entre os estados, pode haver situação em que determinada mercadoria recebe desoneração em um estado, sendo que o outro tenha direito de tributação integral. Assim se manifestou o STJ:

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Hipótese em que a decisão agravada deu provimento ao apelo recursal no que respeita ao aproveitamento de créditos de impostos relativos à transferência interestadual de mercadorias cujos remetentes em outros Estados foram beneficiados por incentivos fiscais unilaterais.

2. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme no sentido de que, nas operações interestaduais, não cabe ao estado de destino exigir do contribuinte a parte do ICMS que deixou de ser recolhido ao estado de origem em virtude da fruição de benefício fiscal não previamente autorizado pelo Confaz, uma vez que esse impasse federativo deve ser solucionado em ação própria perante a Suprema Corte, não sendo possível atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária pelos eventuais prejuízos à arrecadação decorrentes da denominada "guerra fiscal". Precedentes.

3. Agravo Interno não provido.<sup>46</sup>

Ocorre que, mediante consenso proferido no âmbito do CONFAZ, uma medida antes considerada inconstitucional pode ser validada. Assim, a isenção ou redução de alíquota, antes definida pelo CONFAZ como impossível, pode ser

---

<sup>45</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2663 / RS. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 26/05/2017. Data da Publicação: 29/05/2017

<sup>46</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial 1535946 / MG. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento: 07/03/2017. Data da Publicação: 19/04/2017

convalidada com a remissão tributária, desde que haja o consenso necessário para tal. Assim é a jurisprudência do STF:

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionalmente pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS.<sup>47</sup>

Por fim, tem-se que, ainda que haja consenso, e o convênio celebrado, não é dado ao contribuinte a condição de direito líquido e certo ao recebimento das isenções. Com efeito, o convênio é meramente medida autorizatória, que não vincula expressamente o estado beneficiado. A esse respeito:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE ICMS PREVISTA EM CONVÊNIO DO CONFAZ. NÃO-CONCESSÃO POR ESTADO-MEMBRO. POSSIBILIDADE. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Para a concessão da isenção de ICMS, é imprescindível que exista um convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal no qual todos os entes representados concordem com a instituição do benefício e se obriguem a respeitar o que foi acordado. Trata-se de medida imposta com o objetivo de combater a chamada "guerra fiscal" entre as Unidades da federação, isto é, procura-se coibir práticas de desoneração tributária efetivadas com vistas a atrair contribuintes para determinado Estado (ou para o Distrito Federal), prejudicando os demais.

2. Ao contrário do que defende a ora recorrente, a Lei Complementar 24/75 não determina que todos os entes serão

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 851421 / DF. Relator Ministro Marco Aurélio Mello. Data do Julgamento: 21/05/2015. Data da Publicação: 01/09/2015

obrigados a conceder o benefício previsto em convênio. A obrigatoriedade a que se refere o art. 7º é relativa à necessidade de os Estados-Membros respeitarem as isenções concedidas com base em convênio realizado, suportando eventuais ônus daí decorrentes.

3. O convênio celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ é um pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Por si só, não cria direito ao contribuinte. Trata-se de uma autorização para a implementação do benefício fiscal pelos Estados e o Distrito Federal, e não de uma imposição.

4. "É só este o alcance da 'obrigação' que o convênio regularmente aprovado impõe a todos os Estados-Membros: o respeito à implementação do benefício fiscal que, no limite do convênio, cada um deles venha a promover em seu território. Não poderia mesmo ser

de outra forma, porque o objetivo de atribuir a cada um dos Estados a mera faculdade (e não a obrigação) de conceder benefício fiscal, é, acima de tudo, um corolário da autonomia político-administrativa dos Estados em relação à União, autonomia essa consagrada pelo art. 18, caput, da Constituição da República, e que restaria malferida se o art. 7º da LC nº 24/75 fosse interpretado em sentido diverso ao ora sustentado" (PYRRHO Sérgio. "Soberania, ICMS e Isenções. Os Convênios e os Tratados Internacionais", Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 40).

5. Esta Corte Superior já se manifestou acerca da natureza meramente autorizativa dos convênios celebrados pelo CONFAZ, quando do julgamento do REsp 709.216/MG (2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 9.5.2005).

6. No caso concreto, embora prevista em convênio, a isenção de ICMS sobre as operações de remessa de baterias automotivas usadas não foi concedida pelo Estado de Rondônia, de modo que não há direito líquido e certo da impetrante em usufruir do benefício. Assim, não prospera a alegação de ilegalidade do auto de infração lavrado em

face do não-recolhimento do tributo.

7. Recurso ordinário desprovido.<sup>48</sup>

### 3.3 MEIOS DE COIBIR A GUERRA FISCAL

---

<sup>48</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Relator Ministra Denise Arruda. Data do Julgamento: 18/09/2008. Data da Publicação: 01/10/2008

Diante de todo o exposto, tem-se que a questão das desonerações deve ser vista não como uma competição entre os estados, mas sim como um fator de união e congregação. A partir de uma visão de que os convênios celebrados devem se afigurar como forma de harmonização e não de divisão entre os estados, é possível que haja atenuação das conseqüências negativas decorrentes da chamada Guerra Fiscal.

No âmbito judicial, é imprescindível que haja celeridade nas ações interpostas contra as desonerações concedidas sem a devida celebração de convênio perante o CONFAZ. Neste diapasão, tem-se que o judiciário tem formado o entendimento extremamente consolidado pela ilegalidade desta prática.

Todavia, é preciso que se faça mais para que a Guerra Fiscal. Diante do sem número de ações, e da reiterada prática pelas fazendas estaduais, verifica-se que a Guerra Fiscal traz inúmeras conseqüências negativas, que devem ser combatidas.

Eventualmente, propõe-se que, como medida de é necessária a responsabilização pessoal do administrador público que, em comprovada má fé, desobedece os comandos estabelecidos perante o CONFAZ. Verifica-se que, em alguns casos, o judiciário já foi provocado para que se manifestasse sobre as desonerações concedidas sem critério se afigurando como tentativa de fraude ao fisco, cabendo a responsabilização penal. Todavia, a jurisprudência ainda não se firmou no sentido de responsabilização do administrador público, por considerar a conduta atípica. Veja-se:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. ART.1º, II, DA LEI 8.137/1990. CREDITAMENTO DE ICMS. PEDIDO DE TRANCAMENTO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. ATIPICIDADE. GUERRA FISCAL. 2. RECURSO EM HABEAS CORPUS PROVIDO, PARA TRANCAR A AÇÃO PENAL.

1. O trancamento da ação penal na via estreita do habeas corpus somente é possível, em caráter excepcional, quando se comprovar, de plano, a inépcia da denúncia, a atipicidade da conduta, a incidência de causa de extinção da punibilidade ou a ausência de indícios de autoria ou prova da materialidade do delito. O crime previsto no art.1º, inciso II, da Lei 8.137/1990

exige o elemento subjetivo doloso para a sua configuração, consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, mediante omissão ou declaração falsa às autoridades fazendárias, com o fim de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social. E, na espécie, ressaí dos autos que o paciente efetuou lançamentos exatos de crédito de ICMS, amparado Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 001/2002 - SUREC/SEPF – Processo n. 00040.004880/2001 e 029/2004 - Processo 040.002.293.2004, do Distrito Federal, vigente ao tempo dos fatos, no contexto da chamada "guerra fiscal" entre o distrito federal e os estados federados, razão pela qual não há falar em dolo de fraudar o fisco. Precedentes.

2. Recurso em habeas corpus provido, para reconhecer a atipicidade da conduta imputada à recorrente na ação penal n. 0003167-95.2010.8.23.0318 e determinar o seu trancamento, com extensão da ordem aos corréus, em observância ao art. 580 do Código de Processo Penal.<sup>49</sup>

É necessário, também, que sejam adotadas pelo poder público medidas para que a tributação seja menos complexa e mais bem estruturada. Toda a estrutura tributária nacional perpassa por um sistema demasiadamente solene, com alta carga tributária. Assim, é imperioso, para que a Guerra Fiscal seja erradicada, que o país passe por uma reforma tributária ampla, gerando uma tributação mais simples e mais efetiva.

---

<sup>49</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus 65851 / SP. Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data do Julgamento: 27/06/2017. Data da Publicação: 01/08/2017

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com efeito, não é fácil conciliar os interesses de todos os estados membros. Não é fácil, num sistema tributário complexo como o do país, harmonizar todas as situações jurídicas e políticas que envolvem a efetiva tributação e o desenvolvimento econômico.

Assim, tem-se que a Guerra Fiscal tem motivações tanto políticas como econômicas. Cada estado membro busca a efetivação de fixação do maior número possível de empresas em seu território, gerando mais empregos e rendas. Contudo, o custo disso deve ser sopesado, principalmente no momento de concessão de isenções ou remissões.

Verifica-se que, em que pese o grande número de decisões judiciais que vedam a conduta de concessão de isenções sem a devida celebração de convênios perante o CONFAZ, formando uma sólida jurisprudência no sentido de coibir a Guerra Fiscal, tem-se que os estados continuam a desafiar o judiciário, concedendo isenções de maneira desordenada.

É necessário, portanto, critério na concessão de desonerações. Não só em relação à observância das normas do CONFAZ, mas também em verificar se a concessão de isenções vai traduzir em um incremento, direto ou indireto da arrecadação, bem como se vai propiciar um adequado desenvolvimento econômico no estado.

Igualmente necessário ressaltar, contudo, que as isenções podem e devem ser concedidas sempre que se afigurem como meio de uniformizar a tributação e arrecadação estatal. Caso não haja incentivo, é possível inferir que as empresas estejam mais inclinadas a se instalar nos estados mais abastados, onde haja maior possibilidade de consumo. Neste diapasão, verifica-se que é necessário, numa tentativa de um desenvolvimento econômico uniforme em todo o país, que haja estímulo para fixação das empresas em outros estados.

Somente com a redução dos impostos, uma tributação mais clara e efetiva, será possível um ideal desenvolvimento econômico, que gerará o fim da Guerra Fiscal como um todo.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007

BRASIL. Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional. Promulgada em 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 31/07/2017.

BRASIL. Constituição Federal. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>

BRASIL. Lei Complementar 87, de 13 de Setembro de 1996. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em 14/08/2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental 776273/DF. Relator Ministro Edson Fachin. Data do Julgamento: 15.set.2015. Data da Publicação: 30.set.2015

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1092206 / SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Data do Julgamento: 11.mar.2009. Data da Publicação: 23.mar.2009

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1111156 / SP. Relator Ministro Humberto Martins. Data do Julgamento: 14.out.2009. Data da Publicação: 22.out.2009

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 28227 / GO. Relator Ministro Herman Benjamin. Data do julgamento: 24.mar.2009. Data da publicação: 20.abr.2009

BRASIL. MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL. Incentivos fiscais – apresentação. Disponível em <<http://www.mi.gov.br/apresentacao-incentivos-fiscais>>. Acesso em 27/08/2017

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 11862 / DF. Relator Ministra Eliana Calmon. Data do Julgamento: 22/04/2009. Data da Publicação: 25/05/2009

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FISCAL. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>>. Acesso em 27/08/2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 851421 / DF. Relator Ministro Marco Aurélio Mello. Data do Julgamento: 21/05/2015. Data da Publicação: 01/09/2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2663 / RS. Relator Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 26/05/2017. Data da Publicação: 29/05/2017

BRASIL. Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 28/08/2017

BRASIL. Decreto 6.170, de 25 de julho de 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6170.htm)>. Acesso em 28/08/2017

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Habeas Corpus 65851 / SP. Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca. Data do Julgamento: 27/06/2017. Data da Publicação: 01/08/2017

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Relator Ministra Denise Arruda. Data do Julgamento: 18/09/2008. Data da Publicação: 01/10/2008

BRASIL. Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)> Acesso em 28/08/2017

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário, com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2012

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997

DULCI, Otávio Soares. Revista de Sociologia e Política nº 18. 1. Ed. Curitiba: UFPR, 2002

MACHADO, Hugo de Brito. Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. São Paulo. Atlas,2009

MAXWELL, Kenneth, R. A devassa da devassa: a inconfidência mineira: Brasil e Portugal, 1750-1808. 2. Ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978

MORAES. Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade: teoria e prática. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006

PEREIRA, Luiz Fernando. Os princípios do direito tributário: uma análise panorâmica. Disponível em <  
<https://drluizfernandopereira.jusbrasil.com.br/artigos/111904656/os-principios-do-direito-tributario-uma-analise-panoramica>> Acesso em 02/08/2017

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003

SABBAG, Eduardo Manual de direito tributário. 8. ed. São Paulo : Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. Direito Tributário I. São Paulo: Saraiva, 2012

SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000

SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004