

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS

CURSO DE DIREITO

MONIKE STEPHANNYE ESTEVES LEMOS NUNES

GUERRA FISCAL: A ineficácia da Lei do ICMS

São Luís - MA

2017

MONIKE STEPHANNYE ESTEVES LEMOS NUNES

GUERRA FISCAL: A ineficácia da Lei do ICMS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

São Luís - MA

2017

Nunes, Monike Stephannye Esteves Lemos .

Guerra Fiscal: A ineficácia da lei do ICMS / Monike Stephannye Esteves Lemos Nunes. — São Luís, 2017.

83 f.

Orientador: Prof. José de Ribamar Caldas Furtado

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de Direito, 2017.

1. Guerra Fiscal.
2. ICMS.
3. Ineficácia punitiva.
4. Federação.
5. Reforma Tributária.

CDU XXX.XX:XXX.XXX.X

MONIKE STEPHANNYE ESTEVES LEMOS NUNES

GUERRA FISCAL: A ineficácia da Lei do ICMS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

**Prof. José de Ribamar Caldas Furtado
(Orientador)**

1º Examinador

2º Examinador

São Luís – MA
2017

A Deus, presente em todos os momentos, por ter me dado forças na superação das dificuldades.

À Jonathan Nunes, meu companheiro de vida, que me acompanhou durante toda esta jornada, ao seu lado por mais longo que seja o caminho eu sei que chegarei ao fim.

AGRADECIMENTOS

A esta universidade, seus professores, funcionários, coordenação, reitoria e demais membros que enriqueceram e engrandeceram a minha formação acadêmica e como cidadão.

Ao meu orientador Caldas Furtado pelo suporte, incentivo e disponibilidade, prestando legítima orientação.

Aos meus pais, ao meu irmão e a minha avó Marinalva Coutinho pelo amor, incentivo e apoio para o alcance deste objetivo. Ao meu avô Pedro Cavalcante, que apesar de não está entre nós, sempre esteve presente em meu coração como um exemplo de honestidade, dedicação e determinação.

As minhas amigas desde o ensino fundamental, Danielle e Yara, por todas as palavras de motivação, conselhos e que nos momentos de minha ausência, sempre compreenderam que o futuro é feito a partir da dedicação presente.

E um sincero agradecimento a todos os colegas de turma, e quaisquer outros membros dessa instituição que contribuíram de forma direta ou indireta para a minha formação.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é debater a inconstitucionalidade dos atos práticos pelos membros da Federação no que concerne as isenções concedidas no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido como ICMS. Este imposto tem sua competência atribuída aos Estados, porém estes Entes Federados praticam autofagia na busca de investimentos para suas regiões, esquecendo-se do pacto federativo e da cooperação inerente a este. A Constituição Federal de 1988 imprimiu diversas limitações na concessão de isenções e demais benefícios fiscais, exigindo a criação de Lei Complementar específica para regulamentar como estas concessões seriam realizadas. Atualmente encontra-se em vigor a Lei Complementar n. 24 de 1975, sendo esta anterior à Constituição Federal de 1988 e ao próprio ICMS com as características que possui hoje. Ademais, será avaliado o motivo da atual ineficácia punitiva aos entes que reiteradamente descumprem as exigências para a concessão de benefícios fiscais. Serão apresentadas propostas atuais para solução da “Guerra Fiscal” no Brasil e uma breve análise da reforma tributária realizada no comércio eletrônico.

Palavras-Chaves: Guerra Fiscal. ICMS. Ineficácia Punitiva. Federação. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The objective of this work is to discuss the unconstitutionality of the practical acts by the members of the Federation with regard to the exemptions granted under the tax on goods circulation and the provision of interstate and inter-municipal transport services and communication, known as "ICMS". This tax has its competence attributed to the States, but these federated entities practice autophagy in seeking investments for their regions, forgetting the Federative pact and the cooperation inherent in this. The 1988 federal Constitution printed several limitations on granting exemptions and other fiscal benefits, requiring the establishment of complementary law specifies to regulate how these concessions would be carried out. It is currently in force the complementary Law No. 24 of 1975, which is before the federal Constitution of 1988 and the "ICMS" itself with the characteristics it possesses today. Furthermore, it will be assessed the reason for the current punitive inefficiency to those who have repeatedly disobeyed the demands for the granting of tax benefits. Current proposals will be presented for the solution of the "fiscal war" in Brazil and a brief analysis of the tax reform carried out in e-commerce.

Key Words: Fiscal War. ICMS. Punitive Inefficacy. Federation. Tax reform.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Alíquotas internas do ICMS	76
Figura 2 – Alíquotas interestaduais do ICMS	76
Figura 3 – Recolhimento do ICMS após a Emenda Constitucional n. 87 de 2015.....	77

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CF	Constituição Federal
CONACI	Conselho Nacional do ICMS
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. FEDERALISMO E GUERRA FISCAL.....	13
2.1. O Federalismo e as competências tributárias	13
2.2. A evolução da “Guerra Fiscal”	20
2.2.1. De 1960 a 1974	20
2.2.2. De 1975 a década de 1988.....	21
2.2.3. De 1988 a 2016	22
2.3. A “Guerra Fiscal” e a Constituição Federal de 1988	24
2.3.1. “Guerra Fiscal” e os princípios constitucionais tributários.....	24
2.3.2. Orçamento e renúncia de receita	26
3. A GUERRA FISCAL DO ICMS.....	30
3.1. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.....	30
3.2.1 Histórico e relevância.....	31
3.2.2 Competência e sujeito ativo	32
3.2.3 Sujeito passivo.....	33
3.2.4 Fato gerador.....	34
3.2.5 Base de cálculo.....	37
3.2.6 Alíquotas	37
3.2. ICMS e o princípio da não cumulatividade	40
3.3. A concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS	42

4. A INEFICÁCIA PUNITIVA DA LEI COMPLEMENTAR N. 24 DE 1975.....	45
4.1. A Lei Complementar n. 24 de 1975 e Constituição Federal de 1988	45
4.2. Controle de constitucionalidade: ADIn e ADPF.....	53
4.3. A ineficácia punitiva da Lei Complementar n. 24 de 1975.....	58
5. AS AÇÕES DO EXECUTIVO, LEGISLATIVO E JUDICIÁRIO PARA ENCERRAR A GUERRA FISCAL.....	63
5.1. O anteprojeto da Lei elaborada pela comissão de notáveis.....	63
5.2. A proposta de Súmula Vinculante elaborado pelo Ministro Gilmar Mendes	66
5.3. Propostas do Executivo Federal vinculadas à Guerra Fiscal	71
5.4. A reforma tributária no <i>e-commerce</i> : o primeiro passo para o fim da Guerra Fiscal	73
6. CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS	80

1. INTRODUÇÃO

O tema Guerra Fiscal é objeto de estudo dos mais diversos doutrinadores, desde seu conceito, as razões para a sua existência e os prejuízos causados ao pacto federativo e à Nação. É inegável dizer que a Guerra Fiscal torna o Brasil uma federação de inimigos, outrossim possibilita o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País através da concessão de incentivos fiscais.

Buscou-se nesse trabalho leis, doutrinas, jurisprudências, consultas sobre andamento de projetos de lei e noticiários, que auxiliassem a ter um pensamento crítico sobre o tema Guerra Fiscal. Sendo, portanto, importante apresentar a dicotomia da Guerra Fiscal, e que apenas a Reforma Tributária será insuficiente para solucionar os seus impactos no Brasil. A Guerra Fiscal é inadmissível por ser ilegal, porém para muitos Estados é a única forma de atrair investimentos e empregos diante da desigualdade econômica do País, com as Regiões Sudeste/Sul extremamente desenvolvidos e as Regiões Norte/Nordeste com condições estruturais e tecnológicas inviáveis para grandes investimentos.

Nesse desafio, início o primeiro capítulo abordando o tema Federalismo, inicialmente avaliando a relação entre as competências tributárias atribuídas aos Entes Federados e como estas ao mesmo tempo que solidificam o Federalismo por ser inerente à ele, também o enfraquecem devido a ausência de espírito coletivo e cooperação entre os Entes, que atuam em um verdadeiro “cada um por si”. Posteriormente é apresentado um breve histórico do Guerra Fiscal do ICMS e como ela evoluiu ao longo da história do país, são apresentados os principais marcos, a citar: criação do IVC, posteriormente ICM e atualmente denominado ICMS.

Ademais, é realizada uma análise da Guerra Fiscal à luz da Constituição Federal de 1988 e dos princípios constitucionais tributários destacando quais são descumpridos pelos Entes Federados. Será apresentada a necessidade de uma política de desenvolvimento regional, de responsabilidade da União, para que seja possível a reabilitação dos Estados quando houver a Reforma Tributária. A Constituição Federal de 1988 atribuiu a responsabilidade de reduzir as desigualdades regionais através de políticas públicas à União, e somente esta pode utilizar diferenciações tributárias para alcançar tal finalidade.

Por fim, são apresentados conceitos como orçamento e renúncia de receitas destacando os impactos da concessão de benefícios fiscais sem prévia avaliação.

No segundo capítulo é realizada uma análise sucinta das principais características do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, denominado ICMS, bem como da sua relação com o princípio da não cumulatividade e como são realizadas as concessões de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

No terceiro capítulo, é analisado diretamente o cerne deste trabalho, que aliado a abordagem dos capítulos anteriores, disserta sobre a existência da Lei Complementar n. 24 de 1975, lei esta que se tornou obsoleta e que não é eficaz para punir os entes federados que realizam a competição nociva denominada Guerra Fiscal. Além disso, a citada Lei, foi parcialmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, art. 155, XII, “g”, que exige Lei Complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. São analisadas nestes capítulos Ações Direta de Inconstitucionalidade e Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental relacionadas ao tema Guerra Fiscal.

Por fim, no quarto capítulo serão avaliadas as propostas dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário para colocar um ponto final nos conflitos e o motivo da demora na implantação das mudanças necessárias. Além disso, será realizada uma breve análise da reforma tributária no *e-commerce*, assim denominadas as vendas eletrônicas e se este realmente é o primeiro passo para o fim da Guerra Fiscal entre os Estados.

2. FEDERALISMO E GUERRA FISCAL

2.1. O Federalismo e as competências tributárias

Inicialmente, deve ser apresentado o conceito de “Guerra Fiscal”, tema que será exaustivamente trabalhado neste projeto, explicado abaixo nas palavras de José de Ribamar Caldas Furtado¹:

Convencionou-se chamar de guerra fiscal a competição exarcebada, mediante concessão de benefícios fiscais, que os entes da Federação realizam como o objetivo de atrair para seus territórios novos investimentos privados do setor industrial. Esses incentivos, concedidos pelo prazo de 10 a 15 anos, acabam por prejudicar todo o sistema orçamentário brasileiro, com graves prejuízos para a Fazenda Pública.

Os conflitos tributários entre os entes Federados existem desde o início da República no Brasil, e apenas se agravaram com o passar dos anos e com o aumento no número de tributos. Mas, como entes que pertencem à um todo podem praticar autofagia através da concessão de benefícios?

Inicialmente devem ser apresentadas as características de um Estado Federal para posteriormente ser avaliado se a denominada “Guerra Fiscal” é uma afronta ao pacto federativo entre os Estados da República. Ataliba ensina que “ninguém pode fazer uma definição completa, miúda, de uma Federação, porque ela assume, em cada lugar, em cada época e em cada momento, feição diversa”². No entanto, completa o autor, “há traços essenciais que deverão estar presentes em todos os Estados, que se pretendam afirmar, federais”³

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 18: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Destarte, foi estabelecido o pacto federativo, apesar de historicamente os Estados brasileiros nunca

¹ FURTADO, J.R. Caldas. *Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 574.

² ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: Regime Federativo*. São Paulo: RT, 1987. p. 63.

³ ATALIBA, Geraldo. *Constituição e Constituinte: Regime Federativo*. São Paulo: RT, 1987. p. 63.

possuírem anteriormente a autonomia e soberania necessárias para gerar uma verdadeira Federação, díspar do que ocorreu nos Estados Unidos.

O artigo 1º da Constituição Federal dispõe que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. O art. 60, § 4º apresenta os temas da Constituição que não podem ser objeto de emenda constitucional, sendo portanto cláusulas pétreas:

Art. 60 (...)

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

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais. (Grifo nosso)

Desde a sua origem a relação entre os entes federados brasileiros estava fadada aos conflitos⁴, sendo que um deles será examinado neste trabalho: a “Guerra Fiscal”. Em contrapartida, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello *apud* Salvador Cândido Brandão Júnior⁵ afirma que a formação histórica de um Estado não é determinante para o fracasso de uma Federação, para ele:

(...) relevante é destacar a existência de descentralização e que os poderes da federação e de seus membros emanam de uma constituição que, promulgada em nome do Estado Federal, constitui a lei fundamental da nova organização política. A distribuição de competências em tal forma de Estado é sempre feita na própria carta federal.

Portanto, a Federação é um contrato que estabelece uma divisão da soberania territorial, possibilitando a existência de diferentes entes autônomos dentro de uma mesma nação. Assim, o cerne da Federação é o pacto e articulação entre os membros.

⁴ A Federação, como forma de Estado, seria, teoricamente, o projeto mais apropriado para realizar os ideais democráticos do povo brasileiro. (...) Dada a extensão do nosso território, não bastaria simplesmente desconcentrar o poder, mas descentralizá-lo mesmo, para expandir os focos de decisão até os pontos mais longínquos de suas fronteiras. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Descompasso entre a Federação brasileira e a realidade nacional*. In: Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2014. p. 203).

⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Natureza Jurídica do Estado Federal*, 1948. In: BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: estados membros em guerra fiscal*. 2013. 193 f. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2013.

O Estado Federal é uma forma de descentralização prevista na Constituição que possibilita uma maior aproximação entre Governo e sociedade, e especificidade das metas através da divisão em esferas Municipal, Estadual e Federal.

Existem diversas formas de classificação das Federações que visam facilitar o estudo de suas características, neste momento será apresentado o critério de igualdade na distribuição de atribuições entre os entes federados, pois ele é basilar para a compreensão dos ensejos da “Guerra Fiscal”.

O federalismo pode ser simétrico ou assimétrico, o primeiro consiste no tratamento igualitário aos Estados membros, sendo esse garantido pela Carta Magna que atribui o mesmo grau de competências, encargos e poderes aos entes. No federalismo assimétrico a Constituição trata os entes de maneira diferenciada.

Carlos Eduardo Dieder Reverbel afirma que o federalismo assimétrico institucionaliza a assimetria social, pois busca corrigir as desigualdades regionais existentes no Estado Federal, com vistas a conciliar a unidade na diversidade em homenagem ao princípio da igualdade, em que os iguais são tratados de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual na medida de suas desigualdades.⁶

A federação brasileira potencializa as diferenças entre as regiões aplicando tratamento homogêneo aos Estados membros, sendo o Brasil um país com dimensões continentais e características econômicas, culturais e até mesmo climáticas antagônicas entre algumas regiões, portanto o tratamento deveria ocorrer na medida das desigualdades.

A Carta Magna em seu texto realiza a tentativa de reduzir as desigualdades existentes neste país de dimensões continentais através de normas programáticas e ações delegadas à União, a citar o art. 43, *caput* que afirma:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, **visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.**

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

⁶ REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. *O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p.18

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas. (...)

(Grifo nosso)

Dentre as características do Estado Federal cabe destacar a definição das competências na Carta Magna, sem a qual as unidades federativas nunca teriam suas atribuições garantidas. A autonomia dos Estados tem relação direta com a competência atribuídas a estes constitucionalmente, afinal, a Carta Magna descreve como será utilizada a autonomia. Gilberto Bercovici afirma que autonomia é: “compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal”⁷.

O cerne da atribuição de competências é a autonomia, logo, a autonomia é limitada, e toda atribuição de competência veda aquilo que não está expressamente permitido. Celso Ribeiro Bastos ensina que a autonomia não representa uma “amplitude incondicional ou ilimitada de atuação na ordem jurídica, mas, tão somente, a disponibilidade sobre certas matérias, respeitados, sempre princípios fixados na Constituição”⁸.

O cumprimento dos princípios constitucionais e a realização de atos dentro das competências previamente estabelecidas garante o equilíbrio do pacto federativo e o exercício da autonomia sem intervenções.

Segundo Ricardo Lobo Torres⁹:

O Federalismo é princípio constitucional orçamentário geral. Penetra em todos os princípios específicos vinculados à justiça e à segurança

⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 13

⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 248

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição*. Vol. 5. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 297 e 298

(...) O Brasil tem convivido, durante todo o período republicano, com um federalismo fiscal pendular, que alterna épocas de centralização de recursos financeiros e poder nas mãos do Governo Federal com outras que se privilegiam os entes menores, tudo a coincidir com as vicissitudes do autoritarismo político.

A Constituição de 1988 efetivou o fortalecimento que os Estados gradativamente conquistavam no cenário político e econômico do País. Durante o período da ditadura militar os direitos e garantias da população foram restringidos, porém essa ampliação dos poderes do Governo Federal não impactou somente nos direitos civis mas também na autonomia política e financeira dos demais entes federados.

Em 1970 iniciou uma transição para a democracia e descentralização dos poderes, Fernando Rezende nos ensina que as forças descentralizadoras “que levaram às atuais características da federação brasileira estavam em atividade (...) na metade dos anos 70, [quando] os governantes militares projetaram uma transição gradual e controlada para a democracia”¹⁰. Rui Affonso afirma que o processo de redemocratização iniciou a partir dos Estados e Municípios, “pelas bordas do sistema, para somente mais tarde alcançar o Governo Central”¹¹.

Os governadores marcaram sua presença durante os anos de 1980, consolidando sua influência para a redefinição da distribuição das receitas tributárias na Assembleia Nacional Constituinte, exteriorizando seus interesses em torno do pacto federativo¹².

A autonomia que este projeto está apresentando é a estabelecida constitucionalmente e que reflete na esfera administrativa e política, porém sem a autonomia financeira para a captação dos recursos necessários os projetos das demais áreas seriam inócuos. José Mauricio Conti considera ser a autonomia financeira de “fundamental importância, não se concebendo

¹⁰ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*. Disponível em <http://www.joserobertoafonso.com.br/federacao-brasileira-rezende-e-afonso/> Acesso em 22/09/2016. p. 12

¹¹ AFFONSO, Rui. *A Crise da Federação no Brasil*. In: Ensaio FEE. Vol. 15. Nº 02. Porto Alegre, 1994. p. 321

¹² ISMAEL, Ricardo. *Os contornos do federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988*. In: Anais do XIV Encontro Regional de História da ANPUH – Rio: Memória e Patrimônio. Rio de Janeiro: Numem, 2010. p. 06

ente autônomo que não disponha de recursos bastantes para suas necessidades”¹³. O autor argumenta que a autonomia financeira para existir, necessita de dois requisitos: primeiro uma forma independente das demais unidades federadas para obter recursos financeiros, através de um sistema de repartição de fonte de receita; segundo, que estes recursos sejam suficientes para cobrir todas as despesas de seus encargos¹⁴.

O ponto inicial para o alcance desta autonomia financeira é a autorização constitucional para criação de tributos, assim denominada competência tributária. A arrecadação pode ocorrer por fonte originária, tributo criado pelo próprio Ente federado ou por fonte secundária, quando ocorre participação na arrecadação de tributos de outras unidades da federação.

José de Ribamar Caldas Furtado nos ensina, que para garantir a independência financeira dos entes federados, o pacto federativo brasileiro utiliza duas técnicas: a) reparte a competência para instituir tributos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; b) assegura a participação de Estados, Distrito Federal e Municípios na receita tributária arrecadada pela União e garante o recebimento pelos Municípios de parte da receita tributária arrecadada pelos Estados¹⁵.

No que concerne a primeira forma de garantia da autonomia financeira, as competências tributárias, inicialmente deve ser esclarecida a diferença entre competência para legislar sobre direito tributário e a competência para criar, majorar ou extinguir tributos, sendo o objeto de estudo deste tópico a última modalidade citada.

Outro ponto que deve ser esclarecido é que a Constituição Federal não cria tributos, ela apenas autoriza, ou seja, atribui as competências tributárias aos entes federados responsáveis pelos respectivos tributos. As competências legislativas são classificadas como:

- a) Exclusiva: quando é outorgada a um ente com exclusão dos outros, a citar as atribuições definidas à União no art. 21 da Constituição Federal de 1988.

¹³ CONTI, José Mauricio. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.) *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 908

¹⁴ CONTI, José Mauricio. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.) *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 908

¹⁵ FURTADO, J.R Caldas. *Direito Financeiro*. 4ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 201

- b) Privativa: quando indicada como própria de determinado ente, mas pode ser delegada, a citar o parágrafo único do art. 22 da Constituição Federal de 1988, *in verbis* “Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”.
- c) Comum ou paralela: quando todos os entes da Federação podem legislar sobre determinada matéria em igualdade de condições, sem que a atuação de um exclua os demais.
- d) Concorrente: quando todos os entes da Federação legislar sobre determinada matéria, conforme as regras estabelecidas na Carta Magna.

Um exemplo de atribuição de competência tributária está presente no art. 155 da Constituição Federal de 1988, neste artigo são definidos os tributos sob responsabilidade dos Estados e Distrito Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
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;
III - propriedade de veículos automotores.

Dentre os impostos listados no artigo acima o que será analisado neste trabalho será o ICMS – Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, iremos avaliar o impacto desta atribuição de competência aos Estados e Distrito Federal e como o uso de benefícios fiscais impacta no pacto federativo e no desenvolvimento das regiões do país.

Diante das evidências apresentadas neste capítulo é possível concluir que a autonomia financeira e tributárias dispensadas aos entes federados aliada a ausência de um real espírito federal no qual o coletivo seja colocado em primeiro plano e a frente dos interesses individuais dos Estado são os principais elementos para a existência da “Guerra Fiscal” no Brasil.

Paulo Bonavides¹⁶, ensina:

Somos hoje uma federação condenada à morte. Razões políticas, sobretudo sociais, lavram a sentença capital. Que política tem pois esse governo ou tiveram os governos antecedentes para levar a cabo uma reforma do sistema de tributos, suscetível de prevenir a consumação da tragédia federativa; que eu vejo prestes ao desenlace na forma submissa com que os Estados membros e os municípios se demitem de suas respectivas autonomias? Debaixo das omissões do Poder Central, as desigualdades sociais e regionais se avolumam, ficando os entes federativos sujeitos, por completo, às injunções da política econômica e financeira da União, à instrumentalização da dependência que os oprime e esmaga, que na negociação das prestações da dívida pública, que na liberação de dotações orçamentárias. Ficam, assim, à mercê da doutra ditadura, complemento atroz da ditadura constitucional, que dissolve o poder democrático e faz da república e da federação a quimera dos constitucionalistas.

2.2. A evolução da “Guerra Fiscal”

Apesar de ser um assunto constantemente discutido nas doutrinas de direito financeiro e tributário, o tema “Guerra Fiscal” não é um assunto novo, mas será sempre atual. Será analisada a sua evolução em conjunto com a do Imposto sobre Vendas e Mercadorias – IVM e que atualmente é denominado ICMS¹⁷.

2.2.1. De 1960 a 1974

A Reforma Tributária de 1966 substituiu o antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) pelo ICM, mantendo-o sob competência estadual. Esta reforma foi responsável por ampliar a centralização tributária, visto que estávamos em período de Ditadura Militar e a tendência em todas as áreas era essa: ampliar os poderes do Governo Central.

¹⁶ Trecho do discurso de Paulo Bonavides proferido na PUC-RS por ocasião do recebimento da medalha “Mérito Universitário”. In: Geilson Salomão Leite (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, Belo Horizonte: Fórum, 2013, epígrafe, p. V.

¹⁷ A análise detalhada o ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação será realizada no capítulo 3 deste trabalho.

As principais mudanças consoantes ao ICM foram: redução da autonomia fiscal dos governos estaduais, atribuir ao Senado o estabelecimento da alíquota interna do ICM e proibição de criação de novos impostos pelos Estados.

Como o IVC foi utilizado para disputar investimentos, a reforma tributária criou mecanismos para impedir que o mesmo ocorresse com o ICM, dentre eles: artigos na Lei n. 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional) e o Ato Complementar n. 34 de 1967. Foram previstas as celebrações de convênios regionais para estabelecer alíquotas uniformes e uma política de incentivos comuns aos estados da mesma região.

Diante destas mudanças houve uma evolução na “Guerra Fiscal” e as batalhas passaram a ser entre regiões unidas ao invés de Entes Federados isolados. Neste momento existia a aplicação prática da terceira lei de Newton¹⁸, ou seja, para cada ação de isenção ou benefício que uma região tomava as outras aprovavam convênios para competir.

Para reduzir os problemas citados, na década de 70 o governo federal passou a interferir no disciplinamento dos conflitos fiscais unificando e coordenando as reuniões dos secretários de fazenda dos estados. Apesar da concentração de poder pelo Governo Central, a “Guerra Fiscal” ainda era evidente no país, ademais, existiam iniciativas individuais de Estados utilizando o ICM como incentivo para seu crescimento econômico.

2.2.2. De 1975 a década de 1988

A atuação do governo federal foi ampliada com a criação do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária - em 1975. O principal objetivo deste Conselho 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 (...)”¹⁹.

O CONFAZ foi criado tendo em vista o atendimento da Lei Complementar n. 24 de 1975, que é o cerne deste trabalho e será analisada no capítulo 3 junto com as demais atribuições do CONFAZ.

¹⁸A terceira lei de Newton diz que, para toda ação existe uma reação de mesmo valor, mesma direção e sentido oposto, descrevendo o resultado da ação de duas forças. No caso eram as forças das regiões do país para celebrar convênios no âmbito do ICM.

¹⁹Art. 1º do Convênio ICMS 133/97. Disponível em: < <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Regimentos>>. Acesso em: 10 de outubro de 2016.

O que deve ser compreendido neste tópico é a importância da Lei Complementar n. 24 de 1975 na evolução da “Guerra Fiscal”. Apesar das mudanças provocadas pelo Governo a fim de reduzir as disputas entre os Estados, estas ficaram cada vez mais complexas, inclusive com a criação de fundos fiscais para oferecimento de crédito para empresas, com o avanço das décadas a prática de concessão de isenção e diferimentos se tornou habitual.

Embora a Constituição de 1988 apresentasse diretrizes para a redução das desigualdades sociais e fortalecimento do Pacto Federativo na prática não ocorreram mudanças significativas no pensamento egocêntrico dos Entes Federados, “bem ao estilo tão corrosivo do ‘cada um por si’ ou do apocalíptico ‘salve-se quem puder’ (...)”²⁰.

2.2.3. De 1988 a 2016

Atualmente o país vive uma situação de insegurança jurídica, pois muitos estados realizam práticas inconstitucionais e posteriormente as empresas beneficiadas são surpreendidas com decisões desfavoráveis²¹. Por vezes, acabam fechando filiais abertas em locais que concederam isenções, pois este era o único motivo para a sua instalação.

A ausência de um pensamento federativo é intensificada com os pensamentos de governadores e senadores dos Estados afirmando ser esta a única solução para o desenvolvimento de suas regiões, a citar palestra apresentada pelo Senador da República em 2011, Blairo Maggi²²:

Lá no estado do Mato Grosso, se não tivéssemos entrado na guerra fiscal, não teríamos atraído grandes indústrias na transformação de proteína vegetal para proteína animal, gerando milhares de empregos nas pequenas cidades do estado do Mato Grosso (...).

Aqueles que acham que a guerra é ruim, eu falo o seguinte: a guerra é muito boa, pelo menos para aqueles que não têm nada e que devem fazer alguma coisa. (...).

(...) A guerra fiscal, para aqueles que não são desenvolvidos como São Paulo, como o meu querido Paraná, como o Rio Grande do Sul, ela é necessária e importante.

²⁰ MENDES, Gilmar. *Seminário “Federação e Guerra Fiscal”*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 2011. p. 13.

²¹ O controle de constitucionalidade e as decisões do STF no que concerne “Guerra Fiscal” serão analisados no 4.2 deste trabalho.

²² MAGGI, Blairo. *Seminário “Federação e Guerra Fiscal”*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 2011. p. 41.

Em contrapartida, o governador de São Paulo em 2011, Geraldo Alkimin defende o fim da Guerra Fiscal²³:

(...) eu entendo que uma coisa são as políticas de desenvolvimento regional, que são importantes e necessárias, e outra coisa é a guerra fiscal.

Por que sou contra a guerra fiscal? Primeiro, pelo aspecto jurídico. A lógica da democracia é o respeito à lei. E eu entendo que a segurança jurídica é um pré-requisito para atrair investimentos.

Segundo, porque, na guerra fiscal, o estado renuncia tributos para beneficiar quem não precisa. Não se está fazendo uma renúncia fiscal para a padaria da esquina, para o pequeno empreendedor. São multinacionais bilionárias, trilionárias, que não precisam de nenhuma renúncia de natureza fiscal.

Terceiro, porque quem paga essa conta é o pobre, uma vez que menos imposto significa menos hospital, menos escola, menos saneamento (...).

Atualmente o país vive um cenário econômico de retração do consumo e aumento da inflação. Um dos estados mais impactados é o Rio de Janeiro, cuja crise está impossibilitando o pagamento de salários dos servidores por falta de recursos. Em março de 2016, a seguinte notícia foi divulgada²⁴:

RIO – Mergulhado numa crise fiscal que afeta a prestação de serviços básicos nas áreas de saúde e educação, o governo do Rio pode ter nos seus livros contábeis parte da explicação para a situação de desequilíbrio nas contas que se arrasta desde o ano passado. Um relatório do Tribunal de Contas do Estado (TCE) aponta que o governo do estado deixou de recolher em ICMS cerca de R\$ 138 bilhões entre 2008 e 2013. O valor é fruto das isenções fiscais que o Executivo concedeu a várias empresas (...)

O conselheiro Graciosa ressalta que:

Diante do cenário caótico em que vivem as finanças públicas do estado, é possível inferir que tal situação, ao menos em parte, deve-se a renúncia de receita²⁵ aqui examinada, demonstrando que houve falhas ou ausência de

²³ ALKIMIN, Geraldo. *Seminário “Federação e Guerra Fiscal”*. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 2011. p. 133.

²⁴ VASCONCELOS, Fábio. *Em seis anos, estado concedeu R\$ 138 bilhões em isenção fiscal*, 2016. Disponível em < <http://www.oglobo.globo.com/rio>>. Acesso em: 20 de setembro de 2016.

²⁵ O tema “renúncia de receita” será analisado detalhadamente no tópico 2.3.1.

adequado planejamento no tocante ao impacto das concessões outrora conferidas a conglomerados empresariais (...)²⁶.

2.3. A “Guerra Fiscal” e a Constituição Federal de 1988

Neste tópico será abordada a análise da “Guerra Fiscal” a luz dos princípios constitucionais tributários, ou seja, quais princípios não são aplicados pelos Estados ao realizar as concessões de benefícios fiscais. Ademais, será realizada uma breve análise do orçamento público, as modalidades de renúncia de receita e os seus impactos para os Entes Federados.

2.3.1. “Guerra Fiscal” e os princípios constitucionais tributários

Conforme apresentado no tópico 2.1 deste trabalho, as competências tributárias concedem poder para criar ou aumentar tributos. Porém, o constituinte além de atribuir as competências estabeleceu limites a este poder visando a proteção do contribuinte. Estes limites estabelecidos são denominados princípios constitucionais tributários e tem como limiar a Constituição Federal de 1988.

O princípio da legalidade tributária afirma que serão válidos somente tributos criados por lei e por ente competente, conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedada à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Paulo de Barros Carvalho²⁷ explica a aplicação do princípio da legalidade:

Veiculada a lei, necessária se faz a exata adequação do fato à norma. Por isso mesmo, o surgimento da obrigação está condicionado ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato e a hipótese de

²⁶ VASCONCELOS, Fábio. *Em seis anos, estado concedeu R\$ 138 bilhões em isenção fiscal*, 2016. Disponível em < <http://www.oglobo.globo.com/rio>>. Acesso em: 20 de setembro de 2016.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 36-37.

incidência, fazendo surgir a obrigação. Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária (...) Em síntese: (i) sem lei anterior que descreva o fato, não nasce a obrigação; (ii) sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa, também não; e (iii) havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei.

O princípio da igualdade tributária decorre do princípio da igualdade previsto no art. 5º da Constituição Federal e veda o tratamento diferenciado de contribuintes que se encontrem na mesma situação de fato. Ademais, está previsto no art. 150, II, da Constituição, *in verbis*:

Art. 150 (...)

II - É vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A concessão de isenções fiscais no âmbito do ICMS é uma afronta ao princípio da isonomia, visto que concede tratamento desigual para alguns contribuintes em virtude dos interesses econômicos de Entes Federados.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se expresso no art. 145, § 1º da Constituição Federal, segundo este “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”, uma aplicação prática é a diferenciação de alíquotas de acordo com a base de cálculo. É possível verificar outra característica nociva da Guerra Fiscal, pois ela concede benefícios aos contribuintes que possuem condições de arcar com a carga tributária e prejudica outros setores da sociedade que contribuem sem considerar a capacidade econômica.

O princípio da uniformidade determina que à União não pode tributar de forma desigual, sendo proibido instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro.

Este princípio é específico à União, visto que é o único ente federado com competência para criação de tributos em todo o território do país, e o objetivo deste dispositivo é impedir tratamento desigual ao demais entes, principalmente por motivos políticos. Ademais, o constituinte, detentor do conhecimento sobre a realidade econômica

heterogênea da Federação, estabeleceu como exceção a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as regiões do país, porém estas ações são restritas à União.

Ora, a Constituição Federal autoriza a União a descumprir o princípio da uniformidade por um motivo maior que é o desenvolvimento igualitário dos Entes Federados, desta forma, a realização de concessões à revelia por estados egocêntricos é uma afronta ao citado princípio.

A passividade da União para resolver os conflitos existentes entre os demais entes também é uma afronta ao princípio, visto que ela é a protagonista deste processo e a responsabilidade de administrar as concessões de incentivos também é sua, pois os demais membros do pacto federativos são individualistas e não possuem uma visão holística.

2.3.2. Orçamento e renúncia de receita

O orçamento público nas palavras de Antonio Luciano de Sousa Franco²⁸:

É uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrar, incorporando a autorização concedida à administração para realizar despesas e cobrar receitas e limitando os poderes financeiros da administração em cada ano.

José de Ribamar Caldas Furtado sintetiza o conceito²⁹:

Orçamento público é o instrumento através do qual os cidadãos, por intermédio de lei aprovada por seus representantes no Parlamento, fixam a despesa e preveem a receita para o período de um ano, a partir da determinação dos serviços públicos que serão prestados pelo Estado e dos demais objetivos da política orçamentária, bem como da definição de quais, e de que forma, setores da sociedade financiarão a atividade estatal.

O orçamento é basilar para a aplicação das políticas públicas e promoção de ações para a população, inclusive visando a redução das desigualdades sociais. Nestes termos,

²⁸ FRANCO, Antonio Luciano de Souza. *Manual de finanças públicas e direito financeiro*. Vol. I. Lisboa: Tip. Guerra-Viseu, 1974, p. 626 In: FURTADO, J.R. Caldas. *Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 55.

²⁹ FURTADO, J.R. Caldas. *Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 55.

explica Kiyoshi Harada: “o orçamento é uma lei anual, de efeito concreto, estimando as receitas e fixando as despesas, necessárias à execução da política governamental”.³⁰

A importância desta ferramenta está clara na Constituição Federal de 1988, visto que a organização do sistema orçamentário está prevista na Seção II do Capítulo II do Título VI (art. 165 a 169). Sobre o assunto, José Afonso da Silva ensina³¹:

A Constituição institui um sistema orçamentário efetivamente moderno. Abre amplas possibilidades à implantação de um sistema integrado de planejamento do orçamento-programa, de sorte que o orçamento fiscal, os orçamentos de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social passam a constituir etapas do planejamento de desenvolvimento econômico e social (...).

O orçamento possui diversas funções, mas neste trabalho será destacada a função reguladora, cujo objetivo é fazer a ponte entre os tributos pagos pelos contribuintes e as contraprestações oferecidas pelo Estado. Ora, o Estado deve arrecadar para cumprir posteriormente as suas funções diante da sociedade. Mas, o que ocorre quando o Estado beneficia determinado contribuinte isentando-o de contribuir? Existirá aumento da carga tributária para os demais contribuintes? O Estado conseguirá manter o orçamento dentro das previsões?

A resposta é clara, diante da análise da evolução da “Guerra Fiscal” foi possível verificar algumas das suas consequências, destarte, não é saudável para a Nação a concessão de benefícios fiscais a fim de atrair investimentos para suas regiões, porque na prática as únicas beneficiadas são as grandes empresas multinacionais que se aproveitam do nosso pacto federativo lânguido.

Um dos princípios³² que deve nortear o orçamento público é o equilíbrio do orçamento. Segundo este, o orçamento deve apresentar receitas equivalentes às despesas. Diante disso, os administradores públicos devem praticar uma gestão fiscal responsável, manifestadas através das seguintes atribuições: cumprimento das metas de resultados entre

³⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e tributário*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 87 e 88.

³¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

³² Do latim *principiu* corresponde a ideia de início, origem, base, fundamento. (FURTADO, Jose de Ribamar Caldas. *Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 75.

receitas e despesas; e obediência a limites e condições no que concerne a renúncia de receita, geração de despesas e endividamento público.

Nosso país possui a Lei Complementar nº 101 de 2000, também denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sendo um dos seus objetivos a garantia do cumprimento do princípio de equilíbrio orçamentário, *in verbis*:

Art. 1º. Esta lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a **responsabilidade na gestão fiscal**, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o **equilíbrio das contas públicas** (...).

(Grifo nosso).

O nosso objetivo neste tópico é compreender no que consiste a renúncia de receita cujo controle é citado dentre as práticas da gestão fiscal responsável.

Nas palavras de Caldas Furtado: “Renúncia de receita é o benefício fiscal concedido à pessoa física ou jurídica, consubstanciado em dispensa de pagamento de tributo ou multa, tratamento diferenciado ou auxílio em dinheiro (subsídio), por meio de lei específica”³³.

A Lei de Responsabilidade Fiscal expressa que a renúncia compreende: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições.

A renúncia de receita é uma consequência da “Guerra Fiscal”, quando um Ente Federado concede benefícios fiscais para um contribuinte, ele está renunciando valores que receberia e desequilibrando o orçamento público.

O tema renúncia de receita é amplo e seria suficiente para a construção de outro trabalho apenas abordando-o, por este motivo, o cerne deste projeto é a modalidade de renúncia de receita denominada isenção em caráter não geral para o tributo ICMS e a análise da Lei Complementar n. 24 de 1975 cujo objetivo é dispor sobre os convênios para a concessão desta modalidade de renúncia.

³³ FURTADO, J.R. Caldas. *Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 566

José de Ribamar Caldas Furtado³⁴ em palestra afirmou:

Segundo estudo do TCU, em 2012 somente a União renunciou R\$ 216 bilhões de reais e portanto o controle da renúncia de receita é uma necessidade em nosso país. Logo, a “Guerra Fiscal” é a consequência de uma falha anterior: a ineficácia das medidas para controle da renúncia de receitas, sendo necessária uma reforma tributária visando punir os Entes que não cumprem as diretrizes para uma gestão equilibrada.

³⁴ FURTADO, Jose de Ribamar Caldas. *Palestra: “O controle de renúncia de receitas”* In: 2º Congresso Internacional de Direito Financeira – TCE/MS. Campo Grande: 12/06/2016.

3. A GUERRA FISCAL DO ICMS

3.1. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

Antes de iniciar a definição do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, deve ser apresentado neste projeto o conceito de imposto e as suas classificações.

Imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio, nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional – CTN.

Paulo de Barros Carvalho afirma que “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”³⁵. Portanto, o imposto é definido como tributo não vinculado à atividade estatal.

Para José Eduardo Soares de Melo³⁶, o imposto é: um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público”.

A competência para instituir impostos é privativa, visto que o texto constitucional determina que entes estão autorizados. A Constituição de 1988 prevê no Título “Da tributação e orçamento” a lista de imposto federais, estaduais e municipais e no art. 154, I, a competência residual da União, *in verbis*:

Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (...)

A doutrina apresenta várias classificações para os impostos, iremos analisar neste trabalho as classificações em: (a) impostos diretos e indiretos e (b) impostos pessoais e reais.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 36.

³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 55

a) Impostos diretos e indiretos:

O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte³⁷, ou seja, aquele que deu origem ao fato gerador. São exemplos: Imposto de Renda - IR, Imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA, Imposto sobre propriedade territorial urbana – IPTU.

O imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa³⁸, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. O ônus é transferido para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito, são exemplos: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, Imposto sobre produtos industrializados – IPI.

b) Impostos pessoais e reais:

Os impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte. Um exemplo é o Imposto de Renda – IR.

Os impostos reais, são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, ou seja o bem ou coisa tributado, sem cogitar as condições pessoais do contribuinte, são exemplos: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, Imposto sobre produtos industrializados – IPI.

O conceito de imposto e as classificações do ICMS serão fundamentais na análise das concessões de benefícios no âmbito deste tributo que serão trabalhados no tópico 2.3 deste capítulo.

3.2.1 Histórico e relevância

O ICMS é um imposto estadual e foi criado para substituir o antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18 de 1965 e atualmente representa aproximadamente 80% da arrecadação.

³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 62

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 62

O histórico da “Guerra Fiscal” está vinculado ao do ICMS, este tema foi abordado no tópico 2.2 deste trabalho.

3.2.2 Competência e sujeito ativo

O artigo 155 da Constituição Federal de 1988 estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS.

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 prestações se iniciem no exterior.

Desta forma, o sujeito passivo nesta relação tributária são os Estados e Distrito Federal sendo responsabilidade destes instituir, majorar ou reduzir o citado imposto. O ICMS é plurifásico, visto que incide sobre o valor agregado, sendo vedada a cumulatividade nos termos do art. 155, § 2º, I da CF de 1988; é real, pois as condições pessoais não são relevantes; e por fim, é proporcional visto que se caracteriza pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável. Por fim, possui um caráter predominantemente fiscal, ou seja, possui intuito estritamente arrecadatório para prover recursos ao ente federado.

Trata-se de um imposto suscetível a aplicação da seletividade, sendo esta uma forma de considerar a capacidade tributiva do sujeito passivo. Ora, não foi analisado a pouco que este imposto é real, então como a seletividade é incorporada? A seletividade para o ICMS e também para o IPI considera o objeto tributado e não as pessoas que o adquirem, por exemplo, se um determinado produto é supérfluo, ou seja, não é essencial no dia a dia das pessoas ele possui uma carga tributária maior, a citar o cigarro ou eletrônicos. Se um produto é necessário e básico para a população e portanto estão inclusas as pessoas de baixo poder aquisitivo, este possuirá uma carga menor. Portanto, a seletividade não considera a renda das pessoas, mas a necessidade do bem.

3.2.3 Sujeito passivo

O art. 155 da Constituição Federal de 1988 determina que caberá a lei complementar definir os contribuintes:

Art. 155 (...)

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

XII – cabe a lei complementar:

a) Definir seus **contribuintes** (Grifo nosso)

O sujeito passivo do ICMS poderá ser conforme previsão do art. 4º da Lei Complementar n. 87 de 1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ordenamento jurídico, além do sujeito passivo apresentado anteriormente permite a figura do responsável tributário, quando este for escolhido por lei para pagar tributo, sem que tenha realizado o fato gerador, nos termos do art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (Grifo nosso)

A Constituição Federal de 1988, no art. 150, § 7º, autoriza a responsabilidade tributária para o ICMS, no contexto da denominada substituição tributária progressiva, em suma, uma terceira pessoa pode recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido, *in verbis*:

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

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato

gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Um exemplo apresentado por Eduardo Sabbag é a saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato impositivo. É a substituição tributária “para frente”, pois o fato gerador ocorrerá na “frente”³⁹.

Outra possibilidade é a substituição tributária regressiva ou “para trás”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida.

3.2.4 Fato gerador

Inicialmente devem ser compreendidos os conceitos de fato gerador e hipótese de incidência, ressaltando que ambos não se confundem.

A hipótese de incidência é a descrição legal do fato passível de tributação, é a condição prevista no ordenamento jurídico. O fato gerador é a ocorrência deste fato, ou seja é a concretização da hipótese de incidência.

Segundo o Hugo de Brito Machado⁴⁰:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Portanto, a luz dos conceitos apresentados pelo Hugo de Brito Machado, as hipóteses de incidência para este imposto são: a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior, conforme previsto no art. 155, II da Constituição Federal de 1988.

³⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1146.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. Fortaleza: Malheiros Editores, 2004. p. 129.

A circulação não é a simples mudança física, mas sim a mudança de titularidade da mercadoria, desta forma, a simples movimentação de bens entre matriz e filial não deveria ocasionar o pagamento do tributo, porém na prática verificamos situações divergentes da previsão legal e das explicações da doutrina, como a aplicada pelo Fisco de São Paulo que exige ICMS para transferências destinadas a estabelecimento da mesma empresa, a citar a alíquota de 7% estabelecida para saídas destinadas a estados do Nordeste.

A Súmula 166 do STJ citada na ementa abaixo dispõe: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

A jurisprudência do STJ é clara quanto ao cumprimento da previsão legal:

PROCESSUAL CIVIL / TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - PREQUESTIONAMENTO - ICMS - SÚMULA 166/STJ. I - Não se conhece do recurso especial se não restou comprovado o prequestionamento. II- "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (Súmula 166/STJ). Agravo improvido.⁴¹

O conceito de mercadoria é primordial para a compreensão da abrangência deste imposto. O nome mercadoria, que vem do latim *merx*, é a coisa que constitui o objeto de uma venda. Porém, deve ser considerado o conceito estrito conforme disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A mercadoria, seria por definição, o bem móvel adquirido com o intuito de venda ou revenda, ou seja aquele bem apto para a prática do comércio. A energia elétrica, atualmente é entendida como mercadoria sendo pacífico o entendimento que incide ICMS.

⁴¹ STJ - AgRg no REsp: 363798 AM 2001/0112823-5, Relator: Ministro GARCIA VIEIRA, Data de Julgamento: 04/04/2002, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 29/04/2002 p. 179

A prestação de serviços de transporte entre Municípios da mesma unidade federada (intermunicipal) ou entre Estados diferentes (interestadual) representa fato gerador do ICMS. Portanto, os serviços de transporte dentro do Município estão excluídos da incidência deste imposto.

As prestações de serviço de comunicação, “ainda que as prestações se iniciem no exterior”, também estão sujeitas ao ICMS, conforme previsto na Constituição Federal de 1988. A Lei Complementar n. 87 de 1996 complementa a definição desta hipótese de fato gerador:

Art. 2º (...)

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.

A Lei Kandir (Lei Complementar n. 87 de 1996) realizou mudanças significativas nas hipóteses de incidência deste tributo, realizando o acréscimo de condições não previstas anteriormente:

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; (Redação dada pela Lei Complementar n. 114 de 2002)

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.

A intenção do legislador foi ampliar os fatos geradores do tributo e conseqüentemente a receita dos Estados. O ímpeto de aumentar a arrecadação leva o legislador a cometer a falácia de incluir situações que originalmente não se inserem no cerne do ICMS, a citar: “(...) 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** (Grifo nosso).”

Conforme apresentando anteriormente, o conceito de mercadoria refere-se a bem adquirido com intuito de venda ou revenda, porém o legislador enfatizou que a finalidade da mercadoria importada por pessoa que não é contribuinte habitual do imposto não é relevante, afrontando o art. 110 do CTN que fora apresentado neste mesmo tópico.

3.2.5 Base de cálculo

A base de cálculo pode ser: o valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria; o preço do serviço, em se tratando de transporte (intermunicipal e interestadual) e de comunicação e o valor do bem ou mercadoria importado, conforme documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do Imposto de Importação e das despesas aduaneiras.

3.2.6 Alíquotas

É de suma importância a análise do art. 155 da Constituição Federal para a compreensão das alíquotas do ICMS.

Art. 155 (...)

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: (...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Conforme abordado anteriormente, o princípio da seletividade se aplica ao ICMS devido previsão constitucional, o que pode ocasionar alíquotas diferentes de acordo com a mercadoria. Consoante às alíquotas estabelecidas pelo Senado Federal, atualmente encontra-se em vigor a Resolução Senado Federal n. 22 de 1989 que define as alíquotas interestaduais que possuem diferenciação de acordo com a região do país, *in verbis*:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

No que se refere as alíquotas internas, ou seja, aquelas utilizadas nas operações dentro do Estado, o art. 155 os incisos V e VI estabelecem:

Art. 155 (...)

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: (...)

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
(Grifo nosso)

Destarte, o Senado Federal possui autorização constitucional para definir as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas do ICMS, porém o legislativo demonstra inércia para cumprir esta função e fica a cargo dos Estados membros definirem estas alíquotas dentro de sua competência.

O inciso VI do artigo citado acima tem por finalidade evitar a “Guerra Fiscal” ao estabelecer um limite para as alíquotas internas. Quando ao inciso XII, “g” este será analisado detalhadamente no Capítulo 3 deste trabalho, quando será oportunamente avaliada a Lei Complementar n. 24 de 1975, cujo objetivo é regulamentar as concessões de isenções no âmbito do ICMS.

No que concerne alíquotas do ICMS, uma inovação no sistema tributário brasileiro foi acrescida no art. 155 por meio da Emenda Constitucional n. 87 de 2015, este dispositivo alterou o § 2º, VII no que se refere a aplicação das diferenças de alíquotas nas operações e prestações de serviço que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

Anteriormente era aplicada a seguinte regra:

- a) a alíquota interestadual quando o destinatário era contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna quando o destinatário não era contribuinte do imposto.

Atualmente o dispositivo possui o seguinte texto:

Art. 155 (...)

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: (...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

- a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

Outra mudança importante advinda da citada Emenda, foi acrescida no art. 99 do Ato das disposições transitórias:

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

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

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

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

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

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

O objetivo deste tópico foi realizar uma análise ampla do tema alíquotas de ICMS e das mudanças recentes na legislação, pois trata-se de um requisito fundamental para a avaliação da Lei Complementar n. 24 de 1975 e das ações necessárias para impedir a continuidade da Guerra Fiscal entre os Entes Federados.

3.2. ICMS e o princípio da não cumulatividade

O princípio constitucional da não cumulatividade corresponde a uma técnica de apuração do valor a ser tributado. De acordo com este princípio o imposto recai somente sobre o valor acrescentado a cada fase da circulação do produto, sendo vedada a aplicação do imposto sobre imposto ou sobreposição de incidências sobre a mesma base de cálculo, conforme previsão no art. 155 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 155 (...)

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: (...)

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

(Grifo nosso).

Ademais, o texto constitucional previu a criação de lei complementar para regular o princípio da cumulatividade, *in verbis*:

Art. 155 (...)

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: (...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto (...)

A norma constitucional não necessitaria de lei para garantir a sua eficácia, porém o legislador optou por incluir no art. 19 da Lei Complementar n. 87 de 1996 uma cópia do Art. 155, II, § 2º, I, *in verbis*:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Os conceitos de cumulatividade e não-cumulatividade pressupõem a existência de fatos geradores que componham uma cadeia econômica, formada por várias operações. O objetivo do princípio da não cumulatividade é garantir que as tributações em um ciclo de produção não ocasionem ônus aos contribuintes e ao preço final do produto.

Sobre o tema Paulo Celso Bergstrom Bonilha *apud* Salvador Cândido Brandão Júnior⁴² relembra a crença da Comissão de que a adoção desta técnica seria a solução para eliminar a “guerra fiscal” nas operações interestaduais existente na vigência do antigo imposto sobre vendas e consignações. No entanto, completa o autor, esta esperança de extinguir os conflitos no plano do comércio interestadual pela adoção da técnica não cumulativa e a definição de uma alíquota teto nestas operações, frustra-se por completo.

Esta conclusão é possível em virtude da forma como está descrito o princípio na Carta Magna, pois não fez menção à incidência do ICMS sobre o valor agregado no produto na cadeia econômica, portanto, qualquer interpretação extensiva ao texto constitucional seria uma afronta à intenção do legislador.

Os cálculos deste imposto ocorrem por meio de operações matemáticas simples. Quando existe a compensação das incidências anteriores e atuais, utiliza-se a subtração. A doutrina majoritária entende que o legislador brasileiro optou pelo uso no método *Tax on Tax* (imposto sobre imposto) para realizar os cálculos do tributo devido em diferentes etapas.

Neste método é abatido do tributo devido na saída o valor do imposto cobrado na operação antecedente.

A aplicação de isenções fiscais para este imposto possui proporções maiores em virtude do princípio da não cumulatividade, a análise destas hipóteses será realizada no próximo tópico.

3.3. A concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS

A concessão de isenções e benefícios fiscais no âmbito do ICMS é autorizada constitucionalmente, conforme dispositivo abaixo:

Art. 155 (...)

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;
(...)

⁴² BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM. Fundamentos da Técnica não cumulativa*, 1979. In: BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: estados membros em guerra fiscal*. 2013. 193 f. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2013.

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; (...)

Conforme o texto constitucional, trata-se uma norma de eficácia contida, visto que a própria Constituição prevê que os seus efeitos podem ser restringidos por lei infraconstitucional.

De acordo com o art. 155, § 2º, II, alínea a da Constituição Federal a isenção ou não incidência do ICMS não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, devendo ser recordado que trata-se de um imposto presente em um ciclo de cadeia produtiva e se não fosse criada esta condição *sine qua non* o impacto aos cofres públicos seria incomensurável.

Destarte, se é realizada uma operação de venda de A para B com isenção, na venda de B para C este deverá recolher o tributo sem considerar a operação anterior e portanto não implica em crédito tributário para este segundo contribuinte.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴³ ensina:

A imunidade (não incidência constitucionalmente qualificada) e a isenção (não incidência legalmente qualificada) numa fase do processo de circulação, impedem a transmissão do crédito (já que não teria havido débito) ao elo seguinte da cadeia, que adquirirá a mercadoria e o serviço, quando for o caso, descarregados do imposto que não houve e que a jurisprudência do STF admitia, ‘como se o imposto tivesse havido’ para evitar o sacrifício do adquirente, pelo efeito cumulativo, e para recompor a cadeia débito-crédito. (...) Em impostos como o ICMS, em razão da técnica não cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa ‘transferir’ para o elo seguinte o ônus do imposto (...) A imunidade ou isenção só funcionam nos impostos não cumulativos plurifásicos se forem integrais (envolvendo o processo

⁴³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 333.

inteiro de circulação) e assim mesmo num mesmo corredor de fases (...) Afora tais hipóteses, não há como fazer funcionar, sem gerar disfunções, as exonerações fiscais nos impostos plurifásicos não cumulativos.

A norma constitucional prevê a anulação do crédito tributário relativo à operação anterior, devendo ser ele estornado, se a operação subsequente for marcada pela isenção ou não incidência, porém não estabelece a mesma regra para as imunidades tributárias.

No âmbito do ICMS foi criada a Lei Complementar n. 24 de 1975 que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências, além disso dispõe sobre a concessão de créditos presumidos.

A concessão de benefícios no âmbito do ICMS é um tema complexo e não se esgota com os tópicos apresentados neste trabalho, ademais os conceitos introdutórios apresentados nos dois primeiros capítulos buscam fornecer o pressuposto teórico para a análise dos demais capítulos.

O cerne deste projeto é a análise da ineficácia punitiva da Lei Complementar n. 24 de 1975 e as propostas de soluções para impedir a continuidade da Guerra Fiscal existente neste país, estes temas serão analisados nos capítulos seguintes.

4. A INEFICÁCIA PUNITIVA DA LEI COMPLEMENTAR N. 24 DE 1975

4.1. A Lei Complementar n. 24 de 1975 e Constituição Federal de 1988

Antes de analisar a Lei Complementar n. 24 de 1975 deve ser compreendida a função da lei complementar como mecanismo para assegurar a operacionalidade do ICMS e que trata-se de uma exigência constitucional.

O art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal de 1988 estabelece quais temas serão regulamentados por lei complementar no âmbito do ICMS, *in verbis*:

Art. 155 (...)

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: (...)

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
 - b) dispor sobre substituição tributária;
 - c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
 - d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
 - e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
 - f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
 - g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
 - h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
 - i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- (Grifo nosso)

Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ ensina:

A legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição.

Percebo, contudo, a legislação complementar operando de dois modos diferentes: (i) como instrumento das chamadas “normas gerais de direito tributário”, isto é, introduzindo aqueles preceitos que regulam as limitações constitucionais ao exercício do poder tributário, bem como os que dispõem sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas de direito constitucional interno; e (ii) como veículo deliberadamente escolhido pelo legislador constituinte, tendo em vista a disciplina jurídica de certas matérias.

O legislador constituinte optou pela lei complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, ora, porque foi preferida a Lei Complementar para regulamentar os temas descritos no art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal? A resposta é simples, estes tópicos necessitam de um maior cuidado, portanto necessitam de uma disciplina acautelada o que é possível graças ao procedimento legislativo mais complexo para aprovação de Leis Complementares. Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ afirma:

(...) conteúdos deônticos devem ser inseridos no ordenamento jurídico mediante veículo normativo eleito pela regra competencial. (...) diante da complexidade do assunto e objetivando evitar conflitos de competência, bem como conferir harmonia e uniformidade à disciplina jurídica do ICMS, o constituinte houve por bem eleger a lei complementar como veículo introdutor de determinadas normas jurídicas tributárias.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 52-53.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 54.

No tocante ao processo de aprovação de Lei Complementar, será realizada uma breve análise dos dispositivos constitucionais, *a priori* o art. 59 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

(Grifo nosso)

No que se refere ao processo de elaboração da lei complementar, observa-se que a Constituição Federal não registrou, à exceção do *quórum* de aprovação, nenhum procedimento especial a ser adotado em contraposição ao procedimento da lei ordinária. O art. 69 da Carta Magna dispõe: “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

O art. 61 da Constituição Federal de 1988 estabelece os legitimados para apresentar propostas de Lei Complementar, *in verbis*:

Art. 61. A iniciativa das **leis complementares** e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição (...)

(Grifo nosso)

Diante da omissão do legislador constitucional quanto ao procedimento para aprovação de Leis Complementares, as Casas Legislativas ficaram incumbidas de regulamenta-lo através dos seus regimentos internos.

No âmbito regimental, a Câmara dos Deputados concedeu uma maior atenção aos projetos de lei complementar do que o Senado Federal. O Regimento Interno da Câmara dos Deputados⁴⁶ concedeu aos projetos de lei complementar a tramitação em regime de

⁴⁶ Resolução Câmara dos Deputados n. 17 de 1989.

prioridade, e lhes concede preferência na deliberação sobre as demais proposições, logo após os projetos em regime de urgência, *in verbis*:

Art. 151. Quanto à natureza de sua tramitação podem ser:

I - urgentes as proposições:

(...)

II - de tramitação com prioridade:

a) os projetos de iniciativa do Poder Executivo, do Poder Judiciário, do Ministério Público, da Mesa, de Comissão Permanente ou Especial, do Senado Federal ou dos cidadãos; b) os projetos: 1 - de leis complementares e ordinárias que se destinem a regulamentar dispositivo constitucional, e suas alterações (...)

Além disso, a Câmara dos Deputados conferiu aos projetos de lei complementar a deliberação em dois turnos de discussão e votação (art. 148), díspar do regimento interno do Senado Federal⁴⁷ que não faz nenhuma distinção entre a tramitação de um projeto de lei ordinária e um projeto de lei complementar: “As proposições em tramitação na Câmara são subordinadas, na sua apreciação, a turno único, excetuadas as propostas de emenda à Constituição, os projetos de lei complementar e os demais casos expressos neste Regimento.”

Após a apresentação de conceitos introdutórios sobre a relevância da Lei Complementar no ordenamento jurídicos brasileiro e os procedimentos para sua aprovação, será realizada uma análise da Lei Complementar foco deste projeto.

Embora a Lei Complementar n. 24 de 1975 atenda uma obrigação prevista na Carta Magna (art. 155, § 2º, XII, “g”), esta foi criada antes da Constituição de 1988. A sua elaboração ocorreu após a reforma tributária de 1966 advinda da criação do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 1966). Dentre as mudanças ocorridas na reforma destaca-se a mudança do imposto IVC para ICM em 1965 através da Emenda Constitucional n. 18 do citado ano, posteriormente a Constituição de 1988 ampliou o seu rol de hipóteses de incidência e alterou a sigla para a que é conhecida atualmente: ICMS.

A LC n. 24 de 1975 foi aprovada em 07 de Janeiro e dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto, sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

⁴⁷ Resolução Senado Federal n. 93 de 1970

Serão analisados os dispositivos individualmente, apresentando as suas implicações fáticas e se foram recepcionados integralmente pela Constituição Federal de 1988.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

O art. 1º dispõe sobre a necessidade de celebração de convênios para a concessão ou renovação de isenções no âmbito do ICMS, sendo que estes seguem procedimentos específicos, conforme listados nos demais artigos, *in verbis*:

Art. 2º - 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.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

O § 2º do artigo acima dispõe que a concessão de benefícios está condicionada a decisão unânime dos Estados⁴⁸ representados na reunião convocada e presidida por representante do Governo Federal, sendo necessária a participação da maioria dos entes federados. Assim, foi criado o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária,

⁴⁸ A exigência de unanimidade para a aprovação dos convênios é um tema debatido na doutrina e fonte de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) no Supremo Tribunal Federal (STF) e será analisada detalhadamente no tópico 4.2 deste trabalho.

composto por Secretário da Fazenda dos Estados e Distrito Federal, sob a coordenação do Ministério da Fazenda⁴⁹, “tendo por finalidade 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”⁵⁰.

Se este dispositivo fosse cumprido pelos Estados, haveria uma análise dos impactos da concessão antes da aprovação e os demais membros da Federação poderiam avaliar o impacto para suas economias evitando assim a insegurança jurídica que atualmente cerca a maioria dos contribuintes beneficiados com isenções realizadas à revelia da lei.

Os convênios celebrados nestas reuniões podem abranger mais de uma unidade da federação e após a publicação no Diário Oficial da União todos os entes da Federação, que participaram ou não da reunião, devem publicar decreto ratificando ou não os convênios celebrados. Ocorrerá aceitação tácita se os entes não se manifestarem no prazo descrito no art. 4º da Lei em análise, *in verbis*:

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

Quanto ao prazo para os convênios entrarem em vigor, o art. 6º esclarece que será no trigésimo dia após a publicação relativa a ratificação de todos os entes federados ou rejeição por algum deles e necessidade de modificações, inclusive em outra reunião, se necessário:

⁴⁹ SCAFF, Fernando Facury. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil*. In: Revista Dialética do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, Jan/2005, nº112. p. 28.

⁵⁰ ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 73.

Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Art. 6º - Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Os convênios regulamentados pela Lei Complementar n. 24 de 1975 não se sobrepõe às legislações infraconstitucionais, devendo atender as condições de aprovação previstas nos artigos acima. Paulo de Barros Carvalho sobre o tema explana: “inadmissível, portanto, que os Estados e o Distrito Federal, mediante deliberação conjunta, estabeleçam prescrições que contrariem o disposto na Constituição.”

O art. 10 define qual o conteúdo do convênio e que condições podem ser concedidas, o artigo seguinte regulamentou que o regimento das reuniões seria aprovado por meio de convênio.

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Art. 11 - O Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio.

Por ser uma legislação que “dividiu águas” sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, na época ICM, houve a necessidade de previsão legal no tocante às concessões vigentes na época da reforma no procedimento. Foi estabelecido que os benefícios regionais e nacionais vigentes seriam mantidos até revogação ou alteração conforme novo procedimento. Os demais benefícios concedidos por legislações estaduais deveriam passar por convalidação no primeiro convênio que foi realizado na época, caso contrário seriam todos revogados, sendo estabelecida apenas a exceção da incorporação ao patrimônio jurídico do contribuinte, visto que a segurança jurídica destes não poderia ser prejudicada em razão das mudanças.

Art. 12 - São mantidos os benefícios fiscais decorrentes de convênios regionais e nacionais vigentes à data desta Lei, até que revogados ou alterados por outro.

§ 1º - Continuam em vigor os benefícios fiscais ressalvados pelo § 6º do art. 3º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação que lhe

deu o art. 5º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, até o vencimento do prazo ou cumprimento das condições correspondentes.

§ 2º - Quaisquer outros benefícios fiscais concedidos pela legislação estadual considerar-se-ão revogados se não forem convalidados pelo primeiro convênio que se realizar na forma desta Lei, ressalvados os concedidos por prazo certo ou em função de determinadas condições que já tenham sido incorporadas ao patrimônio jurídico de contribuinte. O prazo para a celebração deste convênio será de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação desta Lei.

§ 3º - A convalidação de que trata o parágrafo anterior se fará pela aprovação de 2/3 (dois terços) dos representantes presentes, observando-se, na respectiva ratificação, este quórum e o mesmo processo do disposto no art. 4º.

Além das disposições acerca da criação de convênios para concessão de isenções no âmbito do ICMS, a Lei Complementar n. 24 de 1975 realizou alterações no art. 178 do Código Tributário Nacional, sendo este artigo pertencente ao Capítulo V (Exclusão de crédito tributário), Seção II – Isenção:

Art. 13 - O art. 178 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104."

O artigo 14 da citada Lei estabeleceu as mercadorias que possuem suspensão do Imposto de Circulação de Mercadoria:

Art. 14 - Sairão com suspensão do Imposto de Circulação de Mercadorias:

I - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento do produtor para estabelecimento de Cooperativa de que faça parte, situada no mesmo Estado;

II - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento de Cooperativa de Produtores, para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria Cooperativa, de Cooperativa Central ou de Federação de Cooperativas de que a Cooperativa remetente faça parte.

§ 1º - O imposto devido pelas saídas mencionadas nos incisos I e II será recolhido pelo destinatário quando da saída subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo.

§ 2º - Ficam revogados os incisos IX e X do art. 1º da Lei Complementar nº 4, de 2 de dezembro de 1969.

Por fim, o legislador optou por abordar a condição diferenciada da Zona Franca de Manaus no art. 15, ressaltando que os dispositivos da Lei Complementar n. 24 de 1975 não se aplicam às indústrias instaladas no Estado do Amazonas:

Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

Dentre os dispositivos da Lei Complementar n. 24 de 1975 apenas os artigos 8º e 9º não foram integralmente recepcionados pela Constituição Federal de 1988. Ambos dispõem sobre as punições para os Entes Federados que descumprirem a obrigatoriedade de convênios nos termos da Lei para a concessão de isenções e benefícios fiscais no âmbito do ICMS e serão analisados no tópico 4.3 deste trabalho.

4.2. Controle de constitucionalidade: ADIn e ADPF

Cada ordenamento constitucional possui liberdade para conceder competência para o controle dos atos normativos, verificando o atendimento aos preceitos estabelecidos na Constituição. O controle de constitucionalidade são sistemas que pressupõe a existência de uma Constituição rígida e a definição de instrumentos que permitam o reconhecimento de nulidades.

Neste trabalho serão estudados dois controles classificados como repressivos, pois são exercidos após a existência da norma jurídica com o objetivo de retirar parte dos dispositivos ou integralmente do ordenamento jurídico; e jurisdicionais, pois são exercidos pelo Poder Judiciário.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) são mecanismos do controle concentrado, ou seja, o controle conferido apenas ao Supremo Tribunal Federal independente a incidência da norma sobre o caso concreto.

A ADIn é cabível para a impugnação de leis ou atos normativos federais ou estaduais, os legitimados para proposição estão listados no art. 103, *caput*, da Constituição Federal de 1988. No caso desta ação é possível a concessão de medida liminar, na qual o STF suspende de imediato, a aplicação da norma questionada, a eficácia é *erga omnes*, ou seja, se aplica a todos e possui efeito vinculante ao Poder Judiciário e Administração Pública, inexistindo a ampliação deste ao Poder Legislativo.

A ADPF está prevista no art. 102, § 1º da Constituição Federal de 1988 e é regulamentada pela Lei n. 9.882 de 1999. Este “remédio constitucional” destina-se à proteção

das disposições consideradas preceitos fundamentais ou para leis anteriores à Constituição, pois não se trata de um juízo de constitucionalidade, mas de revogação do dispositivo que não foi recepcionado pela Carta Magna ulterior a ele.

Neste diapasão, serão analisadas ADIn e ADPF relacionadas à Lei Complementar n. 24 de 1975. O primeiro tópico que vem ocasionando discussões na doutrina e impactando muitos contribuintes beneficiados com isenções fiscais é a necessidade de criação de convênio anterior à elaboração de ato normativo do Estado que realize a concessão, sobre o tema Paulo de Barros Carvalho⁵¹ afirma:

O exame da mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta no sentido de serem os convênios instrumentos cuja produção deve sempre ser prévia ao ato normativo do Estado que conceda o benefício fiscal ou isenção (...) assim tem justificado seus Ministros em inúmeras ocasiões, como é fácil perceber nos seguintes excertos:

ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros: o legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a ‘guerra fiscal’ entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinantes destinados a compor o estatuto compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela CF, em tema de ICMS: (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo; (b) legitimam a instituição pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não cumulativo; **(c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.** Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: a celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. **Esses convênios – enquanto instrumento de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesse que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.**

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 63-64

(STF. Pleno. ADIn 1.247-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 8.9.1995. Destaques).

Os convênios são condição essencial para a concessão de benefícios fiscais e é uma etapa anterior do processo, neste sentido o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade de relatoria do Min. Ilmar Galvão⁵²:

Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, g, do texto constitucional. Inaplicabilidade, no caso, da regra do art. 61, § 1º, II, b, da Carta da República, relativa à iniciativa legislativa reservada ao Presidente da República em relação, exclusivamente, à matéria tributária dos territórios. (STF. Pleno. ADIn 2.357-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 7.11.2003. Destaques).

E ainda:

Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto 989/2003, editado pelo Governador do Estado do Mato Grosso. Usurpação de competência do Senado Federal para fixar a alíquota do ICMS nos termos do preceito do art. 155, § 2º, IV e V, da CF/1988. ICMS. Imposto não cumulativo. A concessão unilateral de benefícios fiscais, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, afronta ao dispositivo no art. 155, § 2º, XII, g, da CF. O decreto 989/2003, do Estado do Mato Grosso considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato grossense. **Pacifico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/1975, afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF.** Precedentes. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o Decreto 989/2003, do Estado do Mato Grosso. (STF. Pleno. ADIn 3.312, Rel. Min. Eros Grau, DJ 9.3.2007 – destaques).

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 64

A lista de ações diretas de inconstitucionalidade sobre o descumprimento da Lei Complementar n. 24 de 1975 é extensa, e a cada ano se amplia mais, principalmente em momentos de crise econômica e redução das arrecadações dos Estados. A maioria destas ações referem-se à ausência de Convênio nos termos da Lei Complementar n. 24 de 1975 e são ajuizadas por Governadores de Estados prejudicados com os benefícios concedidos por outro ente federado.

Neste contexto, cita-se a ADIn 2.906/2011 cujo relator era o Min. Marco Aurélio e o requerente o Governador do Estado de São Paulo sendo que o último questionou a constitucionalidade da Lei n. 3.394 de 04 de maio de 2000 do Estado do Rio de Janeiro. Neste caso, houve uma ação direta anterior para a Lei n. 2.273 de 1994 que foi declarada na época inconstitucional, porém o Estado do Rio de Janeiro elaborou outra lei visando driblar a decisão do SFT.

Neste caso, verifica-se a falta de interesse do ente federado em cumprir o estabelecido na Constituição, ensejando em indisciplina que não é punida de forma eficaz⁵³ de tal maneira a evitar novas ações semelhantes. A decisão do STF⁵⁴ segue resumida abaixo:

O Plenário, conforme acórdão de folha 28 a 39 proclamou a inconstitucionalidade da Lei n. 2.273 de 27 de junho de 1994, regulamentada pelo Decreto n. 20.326 de 9 de agosto de 1994, ambos do Estado do Rio de Janeiro. A citada lei versava prazo especial para pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Concluiu-se pela configuração de verdadeira guerra fiscal presente a norma da alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Carta Federal bem como a previsão do artigo 10 da Lei Complementar n. 24 de 1975.

Essa decisão de 13 de novembro de 2002, acabou por gerar a edição da lei atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade, versando-se parcelamento do débito decorrente do pronunciamento judicial e exclusão de acessórios – multa e juros da mora. Tudo ocorreu ante a medida cautelar suspendendo a eficácia da citada Lei n. 2.273/94, que veio, alfim, a ser fulminada.

A toda evidência, está-se diante de diploma a merecer censura não só em razão do conflito com a Carta da República, considerada a denominada

⁵³ A ineficácia punitiva da Lei Complementar n. 24 de 1975 será analisada no tópico 4.3 deste trabalho.

⁵⁴ STF. Pleno. ADIn 2.906, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 1.6.2011. Voto Relator. p. 3.

guerra fiscal, mas também do fato de haver implicado o drible a decisão liminar do Supremo. Em outras palavras, a lei ora impugnada e o decreto que a ela se seguiu mostraram-se viciados a mais não poder, porquanto revelaram desprezo à instituição maior que é o Supremo.

Acolho o pedido formulado e declaro a inconstitucionalidade da Lei n. 3.394 de 4 Paulo de maio de 2000, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto n. 26.273, editado na mesma data (...).

O outro controle de constitucionalidade utilizado é postulado contra os dispositivos da Lei Complementar n. 24 de 1975, trata-se da arguição de descumprimento de preceito fundamental visto que a lei é anterior a Constituição Federal de 1988.

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 198 de 2009 com relatoria do Ministro Dias Toffoli foi ajuizada pelo Governador do Distrito Federal contra os artigos 2º, § 2º e 4º da Lei Complementar n. 24 de 1975 ao fundamento de que a exigência de unanimidade, prevista para a concessão de incentivos fiscais, viola a autonomia necessária dos estados federados, em ofensa ao princípio federativo, bem como ofende o princípio democrático.

Atualmente a citada ADPF possui sete *amici curiae*, a citar: Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso, Federação do comércio de bens, serviços e turismo do Distrito Federal, Estado de Goiás, Estado da Paraíba, Estado de Mato Grosso, Estado de Mato Grosso do Sul e Estado de São. O *amicus curiae*, é o amigo da corte, aquele que realiza intervenção assistencial em processos de controle de constitucionalidade possuindo representatividade adequada para se manifestar nos autos sobre questão de direito pertinente à controvérsia constitucional, não são partes do processo, apenas interessados na causa.

A ADPF n. 198/DF ainda não foi julgada pelo STF, mas é importante ressaltar que esta decisão pode ocasionar mudanças drásticas nas ADIn em andamento e ampliar as proporções da “Guerra Fiscal” entre os Entes. Ora, existe um risco de retornarmos às disputas regionais nas quais os entes de uma região realizam votações para autorizar concessões de estados em prejuízo a outras áreas do país.

Ademais, o STF não irá discutir a exigência dos convênios para a concessão de benefícios fiscais, mas somente a exigência de unanimidade que é exigida pela Lei Complementar em vigor que regulamenta estas ações conforme previsto na Constituição Federal.

4.3. A ineficácia punitiva da Lei Complementar n. 24 de 1975

Conforme analisado no tópico 4.1 deste trabalho, a Lei Complementar n. 24 de 1975 dispõe sobre a concessão de benefícios fiscais em consonância com a Constituição Federal de 1988. Porém, por ser uma Lei criada à luz da Constituição de 1967 e que regulamentava o ICM existente na época, é conjecturável que nem todos os seus dispositivos foram recepcionados pela Constituição de 1988 e portanto não são aplicáveis ao ICMS.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁵ apresenta alguns argumentos para a Lei Complementar ter sua constitucionalidade questionada:

O primeiro argumento que torna duvidosa a constitucionalidade da Lei Complementar n. 24 de 1975 decorre do fato de que a Constituição de 1967 determinava, no art. 23, § 6º, que as isenções do então ICM seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. O legislador complementar, entretanto, extrapolou a competência que lhe foi outorgada pelo constituinte, disciplinando não apenas a concessão e revogação de isenções, mas de toda e qualquer espécie de benefício relacionado ao imposto estadual, estando a referida Lei Complementar, por via de consequência, maculada em sua origem.

Ademais, o artigo 8º da citada Lei não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, este dispõe sobre as sanções aos contribuintes envolvidos nas operações ilegitimamente beneficiadas, *in verbis*:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 75.

referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ apresenta a seguinte explicação:

Em total agressão ao ordenamento jurídico pátrio, estabeleceu, no art. 8º, ser ineficaz o crédito fiscal relativo às operações beneficiadas, autorizando, simultaneamente a exigência do imposto reduzido em razão do incentivo tributário. A literalidade de tal dispositivo poderia levar ao equivocado entendimento de que, independentemente de julgamento por parte do tribunal competente – o STF –, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela.

A causa básica para a ineficácia punitiva da Lei Complementar n. 24 de 1975 é a não recepção do art. 8º pela Constituição Federal de 1988, ou seja, a ausência de uma punição aos Estados que concedem benefícios à revelia da Lei. Destarte, atualmente não possuímos dispositivo que puna os Estados, sendo portanto uma lacuna ontológica, ou seja, existe uma lei para o caso concreto, porém a norma está desligada da realidade social, de modo que não possui aplicação prática.

A ineficácia punitiva, por outra forma, a ausência de punição prevista na Lei Complementar n. 24 de 1975 acarreta na ampliação da Guerra Fiscal, pois o STF é amplamente demandado para sanar concessões irregulares, porém a fonte do problema não é resolvida, apenas os seus efeitos. São inúmeros os casos de governadores que criam leis após a decisão do STF sobre um determinado benefício, e se não houve uma punição eficaz ele e aqueles que o sucederem continuarão a prática com a falsa ilusão que é melhor para os seus Estados.

Por fim, a vedação prevista no art. 9º da Lei Complementar n. 24 de 1975 é inócua, pois remete a punição do art. 8º e na prática é ignorada pelos Municípios, *in verbis*:

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 75-76.

Art. 9º - É vedado aos Municípios, sob pena das sanções previstas no artigo anterior, concederem qualquer dos benefícios relacionados no art. 1º no que se refere à sua parcela na receita do imposto de circulação de mercadorias.

Acerca da punição, alguns questionamentos devem ser esclarecidos para a melhor compreensão deste trabalho. Se existe a ineficácia punitiva no âmbito do ICMS, quer dizer que não existe uma sanção adequada para a infração. Mas qual o conceito de sanção? A punição tem que ser aplicável a todos os envolvidos, inclusive ao contribuinte? Não seria uma insegurança jurídica se este possuísse boa fé nos seus atos?

Inicialmente, deve ser entendido o conceito de “sanção”, que é a relação jurídica que se instala por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração⁵⁷. A norma que estabelece a sanção estabelece o fato que deve ser executado e a pena que será aplicada ao agente que realizar o ato reprovável pelo ordenamento jurídico.

As sanções possuem caráter pessoal, ou seja, são dirigidas aos sujeitos que praticam os atos imputáveis e descumprem a conduta aceitável, neste sentido afirma Temístocles Brandão Cavalcanti⁵⁸, “podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação, mesmo a multa de mora pode ser assim considerada, para coagir o contribuinte a pagar com pontualidade o seu débito”.

Por fim, conclui-se que é incongruente aplicar punição ao contribuinte sendo que o sujeito que praticou o ato defeso foi o chefe do executivo do Ente Federado ao criar uma lei opoente ao disposto na Lei Complementar n. 24 de 1975 e conseqüentemente à Constituição Federal de 1988.

Sobre o tema Paulo de Barros Carvalho⁵⁹ constata: “o contribuinte somente responde por infrações quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele pessoalmente realizadas”.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 88.

⁵⁸ CAVALCANTI, Temístocles Brandão. *Teoria dos atos administrativos*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 163.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 90.

Foi elaborado um projeto de lei pela mesma comissão responsável pelo anteprojeto para substituir a Lei Complementar n. 24 de 1975⁶⁰, sendo seu objetivo⁶¹:

Alterar o Código Penal (...), para tipificar como crime a concessão, em desacordo com a legislação de regência, de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no âmbito do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

De acordo com esta proposta, o Código Penal passaria a vigorar com o artigo 359-I, *in verbis*:

Art. 359-I. Conceder a isenção, incentivo ou benefício fiscal, no âmbito do Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sem a observância do que dispõe a lei complementar de que trata a alínea g, do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição.

Pena – reclusão de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Parágrafo único. Incide na mesma pena quem, no âmbito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, sem a observância do que dispõe a lei complementar de que trata o inciso III do § 3º do art. 156 da Constituição.

A comissão apresentou diversas justificativas⁶² para esta alteração no Código Penal, dentre as quais destaca-se:

A Lei de Responsabilidade Fiscal (...) em harmonia com a Lei de Improbidade Administrativa (...) criou ilícitos administrativos, que se articulam com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – bases sobre as quais se assentam a administração pública, na forma do art. 37 da Constituição.

Vários desses ilícitos, porquanto graves, foram tipificados como crime, a exemplo da contratação de operações de crédito sem prévia autorização legislativa (...)

⁶⁰ A composição da comissão e o andamento dos projetos elaborados será explanada no tópico 5.1 deste trabalho.

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 159.

⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 161-162.

Este rol de situações se inscreve no Capítulo IV do Código Penal, que trata dos crimes contra as finanças públicas. Sua extensão revela os cuidados que o legislador penal conferiu à boa gestão da coisa pública, pela importância que ela tem para a consecução dos direitos sociais, preconizados no texto constitucional.

(...)

A guerra fiscal, consistindo na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais em desacordo com a legislação de regência, não bastasse ser uma ilegalidade (...), também responde por conflitos federativos, por desequilíbrios concorrenciais e – não menos importante – por danos ao erário da entidade concedente. Em tudo, portanto, se compadece com os crimes tipificados no mencionado Capítulo IV do Código Penal.

5. AS AÇÕES DO EXECUTIVO, LEGISLATIVO E JUDICIÁRIO PARA ENCERRAR A GUERRA FISCAL

5.1. O anteprojeto da Lei elaborada pela comissão de notáveis

Através do Requerimento n. 25 de 2012 do Senado Federal foi solicitado pelo Senador Pedro Taques a criação de uma comissão a constituição de comissão de especialistas com a finalidade de promover a reforma do pacto federativo, em atendimento às novas exigências de redução das desigualdades regionais e manutenção do equilíbrio entre o poder central da União e a descentralização de políticas e recursos públicos.

No citado requerimento foi explanada a preocupação com o pacto federativos e os avanços da Guerra Fiscal em nosso país, e a relevância temática para justificar a criação da comissão de especialistas do Senado Federal para propor mudanças nas legislações vigentes.

Por fim, o presidente do Senado, José Sarney, nomeou uma comissão de 13 especialista e direito tributário, que foi denominada Comissão de Notáveis, que era formada por: Nelson Jobim, Everardo Maciel, Bernard Appy, Fernando Rezende, João Paulo dos Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Manoel Felipe Rêgo Brandão, Marco Aurélio Marrafon, Michael Gartenkraut, Paulo de Barros Carvalho, Sergio Roberto Rios do Prado, Ives Gandra da Silva Martins e Adib Jatene, sendo que o último por motivos de saúde renunciou à nomeação.

Esta comissão trabalhou por seis meses e produziu 12 anteprojetos de emendas constituições, leis complementares, leis ordinárias e resoluções do Senado que foram entregues no dia 30 de outubro de 2012 ao senador José Sarney, dentre estes anteprojetos destaca-se a alteração no Código Penal que foi apresentada no tópico anterior e a proposta de Lei Complementar para substituir a Lei Complementar n. 24 de 1975.

Atualmente existem diversos projetos de lei visando complementar, alterar e até mesmo revogar parcialmente a atual lei complementar que dispõe sobre concessões de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, porém foi considerado o mais relevante para estudo, principalmente em razão do notável conhecimento dos elaboradores, o anteprojeto da

Comissão de Notáveis. Nas palavras de Ives Gandra⁶³: “no que diz respeito à guerra fiscal, acreditamos ter produzido um anteprojeto de lei complementar que colocaria um ponto final nos conflitos (...)”.

Inicialmente o anteprojeto apresenta no art. 1º incisos I, II e III as definições de isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais respectivamente, bem como as formas como são concedidos. No art. 2º é estabelecido que para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais dar-se-á por meio de Convênio aprovado em reunião, sendo seu texto semelhante à atual lei, a diferença está no § 1º que estabelece que a regra é a aprovação por meio de decisão unânime, mas que lista cinco condições que devem ocorrer cumulativamente para ser utilizado quórum diferente.

Outra mudança importante é a fixação de punição em virtude do descumprimento, conforme disposto no art. 5º, *in verbis*:

Art. 5º. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em desacordo com esta Lei Complementar implica, cumulativamente, ineficácia da lei e nulidade do ato concessivo, sujeitando:

I – o contribuinte beneficiário ao pagamento do imposto não pago e acréscimo dos encargos legais;

II – a entidade federativa responsável pela concessão aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pelo prazo de 4 (quatro) anos;

III – os agentes públicos responsáveis pela concessão às penas previstas no inciso II do art. 12 da Lei n. 8.429 de junho de 1992 demais cominações legais aplicáveis.

§1º A aplicação do disposto no inciso II fica condicionada ao acolhimento, pelo Ministro de Estado da Fazenda, de representação apresentada por:

I – Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

II – Governador do Estado ou do Distrito Federal;

III – Procurador-Geral dos Ministérios Públicos dos Estados;

IV – Procurador-Geral do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;

V – Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VI – partido político com representação no Congresso Nacional;

VII – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

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

§2º Compete ao Tribunal de Contas da União verificar a aplicação pela União, quando for o caso, das sanções previstas no inciso II.

Outra alteração que merece destaque refere-se ao CONFAZ:

Art. 7º. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), instituído por Convênio, celebrado com fundamento na Lei Complementar n. 24, de 1975, passa a denominar-se Conselho Nacional do ICMS (CONACI), sendo o fórum das reuniões de representantes dos Estados com competência para deliberar sobre convênios que:

I – autorizem a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de que trata esta Lei Complementar ou a revoguem;

II – estabeleçam as regras de que trata o § 5º do art. 155 da Constituição;

III – instituem obrigações acessórias que aproveitem à administração do ICMS.

§ 1º O CONACI reger-se-á pelo vigente Regimento do CONFAZ.

§ 2º O Ministério da Fazenda assegurará ao CONACI o mesmo apoio administrativo dado ao CONFAZ.

§ 3º As reuniões do CONACI se realizarão com a presença de representantes da maioria dos Estados.

§ 4º Os convênios, aprovados no CONACI, serão publicados no Diário Oficial da União, no prazo de 10 (dez) dias, contando da data da deliberação.

Visando atender as reclamações dos governadores sobre a necessidade de unanimidade, o art. 8º do anteprojeto estabelece quórum de 2/3 de acordo com a matéria:

Art. 8º. Será exigido o quórum de 2/3 (dois terços) dos Estados para aprovação de convênios que disponham sobre as matérias de que tratam:

I – o § 1º do art. 2, *in fine*;

II – o inciso IV do § 5º do art. 2º;

III – o inciso I do art. 3º;

IV – o art. 6º;

V – o inciso II do art. 7º.

Parágrafo único. Alterações no Regimento do CONACI e a instituição de obrigações acessórias, de que trata o inciso III do art. 7º, ficam condicionadas à aprovação de Convênio pela maioria absoluta dos Estados.

O art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988 apresenta o seguinte texto:

Art. 150 (...)

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

Destarte, é necessário que a Lei Complementar preveja apenas as condições para autorizar o ente federado a realizar as concessões no âmbito do ICMS, nestes termos, o anteprojeto apresentou a seguinte redação:

Art. 9º As isenções, os incentivos e os benefícios fiscais de que tratam os arts. 2º e 6º somente terão eficácia, no âmbito de cada Estado, após a ratificação do respectivo convênio autorizativo por lei estadual específica, que trate exclusivamente da matéria.

Parágrafo único. Os demais convênios aprovados, no CONACI, têm caráter impositivo, independentemente de ratificação por lei estadual específica.

De acordo com consulta realizada no sistema do Senado Federal⁶⁴, o processo referente ao requerimento n. 25 de 2012 foi arquivado, sendo a comissão extinta no dia 22 de dezembro de 2014⁶⁵ nos termos do inciso III do artigo 76 do Regimento Interno do Senado Federal e o processo foi arquivado em 09 de janeiro de 2015. Destarte, mesmo existindo um excelente anteprojeto elaborado por conhecedores da área, se não existir vontade política e espírito cívico por parte dos representantes do povo, a Guerra Fiscal continuará sendo um problema sem solução.

5.2. A proposta de Súmula Vinculante elaborado pelo Ministro Gilmar Mendes

Inicialmente deve ser compreendido o contexto para a criação de uma proposta de Súmula Vinculante sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, Ives Gandra da Silva Martin relata⁶⁶:

Em 1º de Junho de 2011, todavia, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar 14 Ações Indiretas de Constitucionalidade, alcançando 23 normas editadas por sete Unidades Federadas, decidiu, à unanimidade em todas elas, pela inconstitucionalidade dos favores fiscais concedidos em desacordo com a Lei Complementar n. 24 de 1975, recepcionada expressamente pela

⁶⁴ SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/104100>> Acesso em: 10 de dezembro de 2017.

⁶⁵ Publicado no Diário do Senado Federal em 22 de dezembro de 2014, páginas 88 e 89.

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. XXVI – XXVII.

Constituição de 1988, no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Estas decisões – que, aliás, tão somente reproduzem jurisprudência daquela Corte – ensejaram a proposição da Súmula Vinculante no STF, que, caso prospere, converterá em Reclamação, a ser apreciada monocraticamente, qualquer demanda relacionada com a guerra fiscal do ICMS.

Destarte, o Min. Celso de Mello na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.635/SP apresenta o seguinte argumento:

Mostra-se importante rememorar, no entanto, que a jurisprudência desta Corte Suprema, ao pronunciar-se sobre a necessária observância da reserva constitucional de convênio, tem reafirmado, em sucessivas decisões, que ofende a cláusula inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição a concessão unilateral, por parte de Estado-membro, sem anterior convênio interestadual, de quaisquer benefícios tributários relacionados ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) concessão de isenções (ADI 260/SC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 286/RO, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – ADI 1.247/PA, Rel. Min. DIAS TOFFOLI – ADI 1.308/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE – ADI 1.522-MC/RJ, Rel. Min. SYDNEY SANCHES – ADI 2.155-MC/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES – ADI 2.376/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 2.377-MC/MG, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – ADI 2.439/MS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 2.688/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – ADI 3.312/MT, Rel. Min. EROS GRAU – ADI 3.702/ES, Rel. Min. EROS GRAU – ADI 3.794/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA); (b) reduções de base de cálculo (ADI 84/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 2.548/PR, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 4.152/SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO – ADI 4.457/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO); (c) reduções de alíquota (ADI 1.587/DF, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – ADI 2.021-MC/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – ADI 3.246/PA, Rel. Min. AYRES BRITTO – ADI 3.413/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 3.674/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 3.936-MC/PR, Rel. Min. ROSA WEBER); (d) outorga de créditos presumidos (ADI 902-MC/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 1.999-MC/SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – ADI 2.157-MC/BA, Rel. Min. MOREIRA ALVES – ADI 2.352-MC/ES, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – ADI 2.458-MC/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 3.664/RJ, Rel. Min. CEZAR PELUSO – ADI 3.803/PR, Rel. Min. CEZAR PELUSO); (e) dispensa de obrigações acessórias (ADI 2.906/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO); (f) diferimento do prazo para pagamento (ADI 1.179/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO) e (g) cancelamentos de notificações fiscais (ADI 2.345/SC, Rel. Min. CEZAR PELUSO), dentre outros precedentes.

Diante do incontável número de ações diretas relacionadas ao descumprimento da Lei Complementar n. 24 de 1975, é perceptível que: “difundiu-se uma espécie de dissimulação legislativa, em virtude da qual os Estados passaram a editar normas com efeitos equivalentes àquelas declaradas inconstitucionais pela Corte Suprema”⁶⁷.

Em 31 de março de 2014 o Procurador Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, opinou pela aprovação da Súmula Vinculante, nos termos do art. 354-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e art. 2º, § 2º, da Lei 11.417 de 2006. O edital de ciência e manifestação de eventuais interessados foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico n. 79 de 23 de abril de 2012 cujo prazo encerrou em 21 de maio de 2012.

A proposta da Súmula Vinculante n. 69 cujo proponente é o Ministro Gilmar Mendes, afirma: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Neste período de manifestação foram realizadas sugestões para a redação da Súmula, estas foram analisadas pelo Procurador Geral da República na época para sua manifestação, a citar algumas propostas de alteração no texto:

Qualquer isenção, incentivo ou favor fiscal ou financeiro fiscal, concedido com base no ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta, do respectivo ônus, redução de alíquota inferior à prevista em Resolução do Senado Federal para operações interestaduais, redução de base de cálculo, crédito presumido, devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS, ao contribuinte, a responsável ou a terceiro, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Esta súmula se aplica aos benefícios concedidos a partir de sua edição.⁶⁸

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, ressalvado o disposto no art. 15 da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, é inconstitucional.⁶⁹

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

⁶⁸ Proposta de redação apresentada pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo – FIESP.

⁶⁹ Redação proposta pelo Estado do Amazonas, ressaltando o que dispõe a Lei Complementar n. 24 de 1975.

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. O diferimento não se caracteriza como benefício fiscal.⁷⁰

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional, ressalvados os benefícios de natureza financeira, preservados integralmente os benefícios outorgados até o advento da presente Súmula.⁷¹

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS que importe efetiva supressão ou redução do imposto, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.⁷²

Sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal, Geilson Salomão Leite⁷³ afirma: “(...) vem repudiando todas as tentativas legislativas/administrativas dos estados-membros em conceder benefícios fiscais unilateral e indiscriminadamente, valorizando, de modo inequívoco, o primado da Federação, a teor do art. 1º da Constituição.”

Rodrigo Janot Monteiro de Barros⁷⁴ em seu parecer apresenta a seguinte justificativa: “o argumento de que a questão discutida está regulada na Lei Complementar 24/75 também não é suficiente para a rejeição formal da proposta, pois não afasta a natureza constitucional da matéria.”

⁷⁰ Redação sugerida pelo Sindicato Nacional da Indústria de Mineração do Ferro e Metais Básicos – SINFERBASE, com o escopo de sanar a imprecisão do termo “ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS”, evitando-se, com isso, a inclusão do diferimento no âmbito de incidência da súmula proposta.

⁷¹ Redação proposta pelo escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga Advogados.

⁷² Redação sugerida pela Associação dos Produtores de Bioenergia do Estado do Paraná – ALCOPAR, favorável à aprovação da proposta, com a ressalva de que o diferimento não se identifica como benefício ou incentivo fiscal, conforme decidido na ADI 2.056.

⁷³ LEITE, George Salomão. *O Supremo Tribunal Federal e a Guerra Fiscal*, p. 183. In LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. *Jurisdição Constitucional, Democracia e Direitos Fundamentais*. 1ª ed. Salvador: Juspodivm, 2012. p. 171-187.

⁷⁴ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. *Parecer da Procuradoria Geral da República n. 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR*. Brasília: PGR, 2014. p. 17.

E ainda afirma⁷⁵:

Pelos mesmos fundamentos, não há falar em violação ao princípio da proporcionalidade. A exigência de celebração de convênios interestaduais se revela necessária e razoável à persecução dos objetivos pretendidos pelo legislador constituinte, claramente demonstrados na disciplina conferida ao tributo pelo art. 155, § 2º, da Constituição.

A salvaguarda contida na proposta não se limita à preservação dos interesses dos entes federados em particular. Visa, também e precipuamente, a garantir a própria federação e as atividades econômicas e produtivas dos entes federados contra eventuais arroubos protecionistas.

Sobre os efeitos benéficos da aprovação da Súmula Vinculante, Rodrigo Janot Monteiro de Barros⁷⁶ explica:

(...) caso a súmula vinculante seja aprovada, todos os incentivos fiscais concedidos após a sua vigência em inobservância à regra nela inscrita deverão ser considerados inconstitucionais. Assim, os Estados “concorrentes” poderão reclamar direto ao Supremo, alegando o descumprimento do enunciado sumulado, o que será um caminho célere para afastar o incentivo inconstitucionalmente concedido, se comparado com o rito das ações de controle concentrado ajuizadas até hoje.

Em 2016 ocorreu um avanço do Supremo Tribunal Federal para sanar a Guerra Fiscal, a presidente do Tribunal, ministra Cármen Lucia, reuniu-se com governadores de 24 estados e do Distrito Federal durante toda a manhã do dia 13 de setembro “com o objetivo de construir uma agenda que promova a resolução de conflitos federativos e dê respostas concretas a temas que dizem respeito aos interesses do povo e da nação.”⁷⁷

Entre os temas debatidos, destacaram-se questões relacionadas ao pacto federativo, que trata das competências tributárias dos entes da federação e guerra fiscal, que envolve centenas de processos em curso no Supremo Tribunal Federal. Cármen Lucia afirmou: “O

⁷⁵ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. *Parecer da Procuradoria Geral da República n. 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR*. Brasília: PGR, 2014. p. 28.

⁷⁶ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. *Parecer da Procuradoria Geral da República n. 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR*. Brasília: PGR, 2014. p. 17.

⁷⁷ STF. *Presidente do STF reúne-se com governadores para discutir questões federativas*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=325223>>. Acesso em: 17 de setembro de 2016.

STF, historicamente, tem um papel de defesa da federação. O princípio federativo é muito caro ao Supremo.”⁷⁸

A iniciativa da atual presidente do Supremo Tribunal Federal cria a expectativa que a Proposta de Súmula Vinculante n. 69, que está parada desde 2012, possa enfim ser aprovada ocasionando um grande avanço na solução da Guerra Fiscal.

5.3. Propostas do Executivo Federal vinculadas à Guerra Fiscal

Atualmente existem propostas do executivo federal com o objetivo de sanar a Guerra Fiscal entre os entes federados, neste trabalho serão analisadas três que estão vinculadas.

A primeira é o Projeto de Resolução do Senado (PRS 01 de 2013), cujo objetivo é reduzir progressivamente e diferencialmente, por tempo e por região, as alíquotas interestaduais do ICMS até 2025, cuja competência será privativa do Senado. Este projeto foi encaminhado por meio da Mensagem n 613, de 04 de fevereiro 2012, da Presidente da República Dilma Rousseff à Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal.

Atualmente a matéria encontra-se com a Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo com a relatoria do senador Wellington Fagundes, a última atualização deste projeto, conforme histórico de tramitação⁷⁹, ocorreu no dia 13 de julho de 2016:

CDR - Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo
Situação: MATÉRIA COM A RELATORIA
Ação: Foi recebido, nesta manhã, o OF. SF/952/2016 da Presidência do Senado Federal que solicita, nos termos regimentais, o envio da Matéria à Secretaria-Geral da Mesa para as devidas providências, em função de requerimento protocolizado (Anexado às fls. 892-894).

O citado requerimento foi protocolado pelo senador José Aníbal de São Paulo, no qual solicitou a tramitação do Projeto de Resolução do Senado n. 1 de 2013 em conjunto com o Projeto n. 55 de 2015 por tratarem se mesma matéria, o ultimo refere-se à fixação de alíquota

⁷⁸ STF. *Presidente do STF reúne-se com governadores para discutir questões federativas*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=325223>>. Acesso em: 17 de setembro de 2016.

⁷⁹ SENADO FEDERAL. *Projeto de Resolução do Senado n. 1, de 2013 – Agenda Brasil 2015*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/110426>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

máxima para cobrança de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente nas operações internas com querosene de aviação.

A segunda é a Medida Provisória n. 599 de 2012 que dispõe sobre a compensação dos estados por perdas de receita vinculada à aprovação pelo Senado da mudança proposta para alíquotas (Proposta de Resolução do Senado n. 1 de 2013) e a criação de um fundo de desenvolvimento regional para financiar novos investimentos, inclusive subsídios orçamentários. No dia 02 de janeiro de 2013 foi encaminhada a mensagem n 163, de 2012 encaminhando ao Congresso Nacional o texto da Medida Provisória n. 599, de 27 de dezembro de 2012 (DOU de 28/12/2012).

Atualmente a matéria encontra-se arquivada e a Medida Provisória que foi publicada no dia 28 de dezembro de 2012 não foi convertida em Lei e portanto encontra-se revogada, conforme histórico de tramitação⁸⁰, ocorreu no dia 07 de agosto de 2013:

SEXP - SECRETARIA DE EXPEDIENTE

Ação: Anexado Ofício CN nº 491, de 06/08/2013, ao Senhor Presidente da Câmara dos Deputados, comunicando o término do prazo para edição do Projeto de Decreto Legislativo, nos termos do § 2º do art. 11 da Resolução nº 1, de 2002-CN, e extinção da Comissão Mista destinada à apreciação da matéria, nos termos do § 3º do art. 11 da Resolução nº 1, de 2002-CN, e seu encaminhamento ao Arquivo. (fl. 1.360).

A terceira é o projeto de Lei Complementar 238 de 2013, que foi apresentada pelo Poder Executivo em 03 de janeiro de 2013 à Câmara dos Deputados, sua ementa original era:

Dispõe sobre o quórum de aprovação de convênio que conceda remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência de benefícios, incentivos fiscais ou financeiros instituídos em desacordo com a deliberação prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição, e para a reinstituição dos referidos benefícios nos termos da legislação aplicável; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; dispõe sobre critérios de indexação dos contratos de refinanciamento da dívida celebrados entre a União, Estados e Municípios; e dá outras providências.

⁸⁰SENADO FEDERAL. *Medida Provisória n. 599 de 2012*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/110053>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

O projeto foi aprovado e encaminhado ao Senado no dia 23 de outubro de 2013, e no dia 25 de novembro de 2014 foi transformado na Lei Complementar n. 148 de 2014, possuindo a seguinte ementa⁸¹:

Altera a Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal; dispõe sobre critérios de indexação dos contratos de refinanciamento da dívida celebrados entre a União, Estados, o Distrito Federal e Municípios; e dá outras providências.

Ou seja, um dos principais conteúdos do projeto, a alteração no *quórum* de aprovação de convênios, não foi previsto na Lei Complementar aprovada.

5.4. A reforma tributária no *e-commerce*: o primeiro passo para o fim da Guerra Fiscal

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

O art. 155, § 2º ficou com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 155.
(...)
§ 2º (...)
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o

⁸¹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei Complementar n. 238 de 2013*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=564525>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passou a vigorar acrescido do seguinte art. 99, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

A citada Emenda Constitucional entrou em vigor no dia 16 de abril de 2015, produzindo efeitos apenas a partir de 2016. O principal impacto desta mudança foi no *e-commerce*, assim denominado comércio eletrônico, em outras palavras, vendas pela internet.

Estas mudanças provocadas pela emenda impactam diretamente na arrecadação dos Entes Federados e é uma ação do Poder Central no sentido de distribuir melhor a renda e reduzir a Guerra Fiscal, pelo menos no comércio eletrônico.

Segundo o jornal Gazeta do Povo⁸²:

Até 2019, o recolhimento do diferencial das alíquotas será compartilhado entre origem e destino, até ficar 100% com o estado consumidor. A mudança inverte a natureza do imposto, até então totalmente retido no estado vendedor, e é resultado da mobilização de unidades da federação que viram a arrecadação cair com o crescimento do *e-commerce* no país. Em 2015, o comércio eletrônico faturou R\$ 41,3 bilhões, de acordo com dados do E-bit, especializada no monitoramento da modalidade no país.

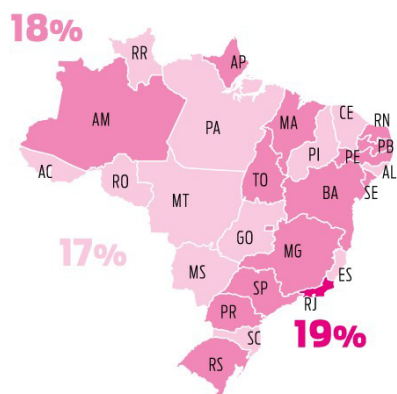
1,3% é a estimativa de perda na arrecadação do ICMS sobre as transações feitas a partir do Paraná em 2019, conforme estudos para a EC 87/2015, com dados de 2013. No mesmo cálculo, São Paulo é o estado que mais perde, com queda de 2,1%. Acre e Tocantins têm as maiores altas, com 4% a mais no total arrecadado pelo tributo.

Ora, apesar de distribuir melhor as arrecadações do comércio eletrônico, nova modalidade de vendas que vem crescendo ao longo dos anos, o principal prejudicado neste processo foram os contribuintes que foram envolvidos com uma burocratização da sistemática de recolhimento do ICMS. Não foi despendido tempo no planejamento do período de transição e nas orientações às empresas, principalmente as micro e pequenas.

Ações como esta, sem a realização de debate público e avaliação de doutrinadores, aumentam as dificuldades administrativas já instauradas e seguem na contramão da simplificação da carga tributária no Brasil. É inquestionável a necessidade de uma reforma tributária, mas as medidas devem ser avaliadas para não piorar a atual situação da Guerra Fiscal e proteger o contribuinte de medidas arbitrárias.

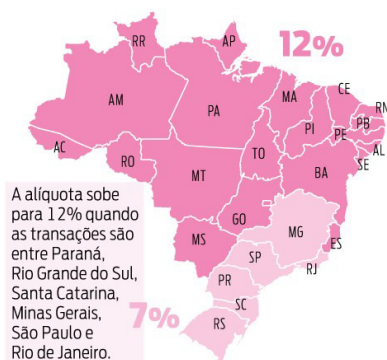
⁸² GAZETA DO POVO, *Nova regra de ICMS afeta e-commerce e complica a vida de pequenas empresas*. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-regra-de-icms-afeta-e-commerce-e-complica-a-vida-de-pequenas-empresas-cyetz8b3f8ovakjelp8rmjfls>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

Figura 1 – Alíquotas internas do ICMS

Alíquotas internas

Fonte: Site Gazeta do Povo Economia⁸³

Figura 2 – Alíquotas interestaduais do ICMS

Alíquotas interestaduais

Fonte: Site Gazeta do Povo Economia⁸⁴

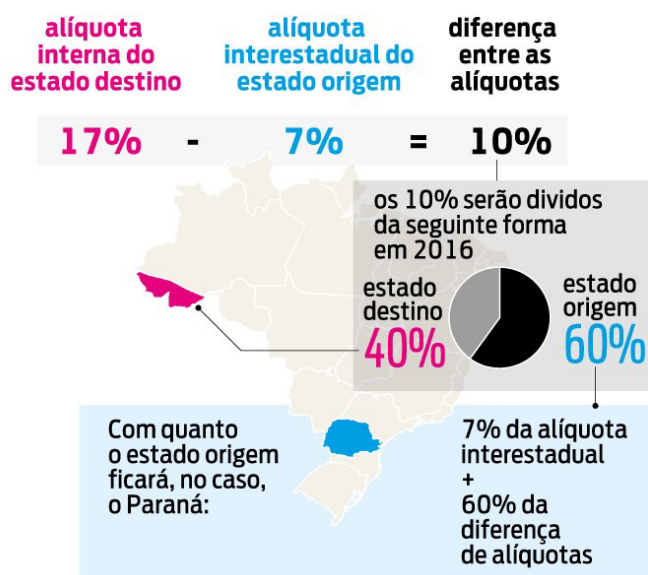
⁸³ GAZETA DO POVO, *Nova regra de ICMS afeta e-commerce e complica a vida de pequenas empresas*. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-regra-de-icms-afeta-e-commerce-e-complica-a-vida-de-pequenas-empresas-cyetz8b3f8ovakjelp8rmjfls>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

⁸⁴ GAZETA DO POVO, *Nova regra de ICMS afeta e-commerce e complica a vida de pequenas empresas*. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-regra-de-icms-afeta-e-commerce-e-complica-a-vida-de-pequenas-empresas-cyetz8b3f8ovakjelp8rmjfls>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017

Antes da Emenda Constitucional n. 87 de 2015, na realização de vendas pela internet para outros Estados, o ICMS era recolhido integralmente no Estado de origem do produto com a alíquota interna e não nos estados que realizavam a aquisição da mercadoria. Hoje, vendas realizadas para outro estado recolhem a alíquota interestadual para o estado de origem, que também receberá parte da diferença entre a taxa interna do receptor e da alíquota interestadual da origem.

Exemplo: em uma transação entre o Paraná e o Acre, o vendedor recolhe 7% para a origem e divide o saldo da diferença entre a alíquota interna do Acre (17%) e o que já foi pago na origem, recolhendo 60% do valor para o Paraná e 40% para o Acre, em 2016. A partir de 1º de Janeiro de 2017, serão recolhidos 60% para o Acre e 40% para o Paraná.

Figura 3 – Recolhimento ICMS após Emenda Constitucional n. 87 de 2015.



Fonte: Site Gazeta do Povo Economia⁸⁵

⁸⁵ GAZETA DO POVO, *Nova regra de ICMS afeta e-commerce e complica a vida de pequenas empresas*. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-regra-de-icms-afeta-e-commerce-e-complica-a-vida-de-pequenas-empresas-cyctx8b3f8ovakjelp8rmjfls>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou explicar a Guerra Fiscal de forma estrita, por se tratar de um tema complexo com diversas vertentes, neste projeto foi abordada a ineficácia punitiva da Lei Complementar que dispõe sobre as concessões de isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, bem como os conceitos conexos ao tema.

Infelizmente muitos governadores de Estados e representantes do Legislativo ainda afirmam que a Guerra Fiscal é benéfica para as regiões por serem as responsáveis pela atração de empresas e indústrias para as localidades. Porém, não percebem que o maior beneficiado com este leilão de incentivos fiscais são as grandes indústrias que se aproveitam do pacto federativo frágil existente no Brasil e optam por locais que concedem os melhores benefícios. Não avaliam também o impacto desta renúncia de receitas para sua população, como é o caso que verificamos atualmente no Estado do Rio de Janeiro que sofre as consequências de decisões não analisadas previamente, bem como nos consumidores finais que incorporam os altos custos logísticos para o transporte de mercadorias para suas regiões.

A Federação é um acordo que possibilita a repartição de competências, sendo estas atribuídas pela Constituição Federal. Destarte, existem dentro de um mesmo território entes autônomos, sendo necessária uma organização e um poder Central que possa, quando necessário, repreender as ações desenfreadas daqueles que não cooperam entre si.

O tema principal deste trabalho foi analisar a atual ineficácia na punição dos entes que reiteradamente descumprem as prerrogativas necessárias para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Além disso, inexistente uma preocupação do poder central em reverter a Guerra Fiscal, pois desde 1988 o artigo 8º da Lei Complementar n. 24 de 1975 não foi recepcionado e por este motivo não existem mecanismos para aplicar sanções aos Estados que descumprem a Lei e até mesmo desafiam as decisões do Supremo Tribunal Federal.

A inércia do Legislativo provoca os outros poderes a tomarem ações com o objetivo de findar a Guerra Fiscal no Brasil. O Judiciário está se reunindo com os governadores dos Estados para conscientizá-los sobre o tema, além de propor Súmula Vinculante visando tornar mais célere o processo de declaração de inconstitucionalidade das leis criadas à revelia do disposto na Lei Complementar n. 24 de 1975 e conseqüentemente na previsão constitucional.

O Executivo apresentou propostas de leis e resolução voltadas ao tema, porém estas continuam sem andamento no Congresso Nacional e a única que foi aprovada foi modificada para retirar a alteração no *quórum* para aprovação dos convênios.

Portanto, enquanto inexistir a vontade de solucionar a Guerra Fiscal pelo Legislativo as ações dos demais poderes serão inócuas, porque as propostas do Executivo necessitam de aprovação do Legislativo e as ações do Judiciário apenas atuam sobre os efeitos.

A sociedade precisa ampliar a sua participação e acompanhar as ações dos seus representantes no Congresso Nacional, existem diversas ferramentas para monitorar o andamento dos projetos e inclusive votar a favor ou contra. Porém, a maior ferramenta, que ainda é negligenciada pelo povo, que desconhece o poder que possui é o voto. Pois, cabe aos representantes atuarem na solução dos problemas do povo e caso estes não façam devem ser substituídos por outros que representem os interesses da população.

O tema Guerra Fiscal é muito discutido pela doutrina e por juristas, porém ainda não é pela sociedade. É necessário ampliar os debates para que todos compreendam a relevância do tema e a sua importância, da mesma forma que foi possível compreender ao longo deste trabalho.

REFERÊNCIAS

- AFFONSO, R. **A Crise da Federação no Brasil. Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 15, n. 02, 1994.
- ALKIMIN, G. **Seminário “Federação e Guerra Fiscal”**. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 2011.
- ATALIBA, G. **Constituição e Constituinte: Regime Federativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- BARROS, R. J. M. D. **Parecer da Procuradoria Geral da República n. 2686/214 - ASJCIV/SAJ/PGR**. Brasília. 2014.
- BASTOS, C. R. **Curso de Direito Constitucional**. 16^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- BERCOVICI, G. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BRANDÃO JUNIOR, S. C. **Federalismo e ICMS: estados membros em guerra fiscal**. 2013. 193 f. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 de setembro de 2016.
- BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 de setembro de 2016.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 24**, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 de agosto de 2016.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 25 de setembro de 2016.
- BRASIL. **Emenda Constitucional n. 87**, de 16 de abril de 2015. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 de outubro de 2016.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 de outubro de 2016.
- CALVACANTI, T. B. **Teoria dos atos administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CÂMARA. **Resolução n. 17 de 1989**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br>>. Acesso em: 18 de novembro de 2016.

CÂMARA. **Projeto de Lei Complementar n. 238 de 2013**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/>>. Acesso em: 18 de novembro de 2016.

CARVALHO, P. D. B. **Curso de direito tributário**. 16^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALCANTI, T. B. **Teoria dos Atos Administrativos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CONFAZ. **Convênio ICMS 133 de 1997**. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 de outubro de 2016.

CONTI, J. M. Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Útopia ou Realidade. In: SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

DIEDER, C. E. **O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

ELALI, A. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FRANCO, A. L. S. **Manual de finanças públicas e direito financeiro**. vol. I. Lisboa: Tip. Guerra-Viseu, 1974.

FURTADO, J. R. C. **O Controle da Renúncia Fiscal: Interesse Público**, São Paulo, n. 39, p. 419, setembro/outubro 2006.

FURTADO, J. R. C. **Direito Financeiro**. 4^a. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014.

GAZETA DO POVO. **Nova regra de ICMS afeta e-commerce e complica a vida de pequenas empresas**. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-regra-de-icms-afeta-e-commerce-e-complica-a-vida-de-pequenas-empresas>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 14^a. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ISMAEL, R. **Os contornos do federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988**. Anais do XIV Encontro Regional de História da ANPUH - Rio: Memória e Patrimônio, Rio de Janeiro, 2010.

JÚNIOR, S. C. B. **Federalismo e ICMS: estados-membros em guerra fiscal**. São Paulo: USP - Faculdade de Direito, 2013.

LEITE, G. S. **O Supremo Tribunal Federal e a Guerra Fiscal**. In: LEITE, S.; SARLET, I. W. *Jurisdição Constitucional, Democracia e Direitos Fundamentais*. 1ª. ed. Salvador: Juspodivm, 2012.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. Fortaleza: Malheiros Editores, 2004.

MAGGI, B. **Seminário “Federação e Guerra Fiscal”**. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 2011.

MARTINS, I. G. D. S.; CARVALHO, P. D. B. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2ª. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

MELO, J. E. S. D. **Curso de direito tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES, G. **Seminário “Federação e Guerra Fiscal”**. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 2011.

REVERBEL, C. E. D. **O Federalismo Numa Visão Tridimensional do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REZENDE, F; AFONSO, J. R. **A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas**. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/federacao-brasileira-rezende-e-afonso>>. Acesso em: 22 de setembro de 2016.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCAFF, F. F. **Aspectos Financeiros do Sistema de Organização territorial do Brasil**. In: *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, Jan/2005, n. 112.

SENADO. **Resolução n. 93 de 1970**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br>>. Acesso em: 18 de novembro de 2016.

SENADO. **Projeto de Resolução Senado n. 1 de 2013 – Agenda Brasil 2015**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

SENADO. **Medida Provisória n. 599 de 2012**. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br>>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

SILVA, J. A. D. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

STF, **Presidente do STF reúne-se com governadores para discutir questões federativas**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em: 17 de setembro de 2016.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Orçamento na Constituição**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VASCONCELOS, F. **Em seis anos, estado concedeu R\$ 138 bilhões em isenção fiscal.**
Disponível em: <<http://www.oglobo.globo.com/rio>>. Acesso em: 20 de setembro de 2016.