

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS

CURSO DE DIREITO

**SYLVIO RAFAEL GOMES COSTA**

**CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS**

São Luís

2013

**SYLVIO RAFAEL GOMES COSTA**

**CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão, para a obtenção  
do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2013

Costa, Sylvio Rafael Gomes

Concessões de benefícios fiscais no âmbito do ICMS / Sylvio Rafael Gomes  
Costa. - 2013.

46 f.

Impresso por computador (Fotocópia).

Orientador: Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de  
Direito, 2013.

Benefícios fiscais. 2. CONFAZ. 3. Guerra fiscal. 4. Incentivos fiscais 5.  
Isenções fiscais

I. Título

CDU 34:336.57

**SYLVIO RAFAEL GOMES COSTA**

**CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão, para a obtenção  
do grau de Bacharel em Direito.

**BANCA EXAMINADORA**

Aprovado em:    /    /

Nota: \_\_\_\_\_

---

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Universidade Federal do Maranhão

---

Prof. Examinador 02

---

Prof. Examinador 03

## RESUMO

Concessões de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. Atualmente, em virtude da forte concorrência entre os entes da federação no sentido de concentrar investimentos privados em suas jurisdições para promover o desenvolvimento econômico e a consequente arrecadação de maiores volumes de tributos, tornou-se rotina a concessão de benefícios, incentivos e favores fiscais. Essa prática advém do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária) que, atendendo à Constituição, o faz somente por meio de convênios celebrados entre Estados, apesar disso é de fácil visualização que os Estados insurgem-se contra os preceitos constitucionais, tendo em vista que há concessões de benefícios de forma unilateral. No presente trabalho, busca-se enfocar a crise federativa tendo como ponto de partida a concessão de benefícios fiscais pelos Estados no âmbito do ICMS e analisar os efeitos gerados por essa chamada 'guerra fiscal' no que tange às desigualdades regionais provocadas pelas alocações de investimentos onde há mais descontos e vantagens ao setor produtivo. O objetivo central da presente monografia é fazer a análise dos efeitos econômicos da competição tributária regional pelo ICMS, mensurando os custos e os benefícios dessa prática, onde a alíquota do ICMS é usada como arma principal nessa estratégia dos Estados para atrair os investimentos. Também, vislumbra-se verificar os impactos da prática de concessões de benefícios fiscais nos Estados e, principalmente, da Federação a partir da competição tributária pelo ICMS desenfreada e desigual, com a finalidade de atrair esses investimentos. O método de abordagem a ser utilizado para a elaboração da presente monografia será o dedutivo, através de técnicas de pesquisas bibliográficas e documentação indireta de material que esteja em consonância com o objetivo proposto, considerando os mais diversos pontos de vista para construção de uma conclusão crítica amplamente subsidiada pelos debates acerca do conteúdo abordado e, sobretudo, fundamentada, sem qualquer interesse de imposição de ponto de vista e promovendo sempre o debate como forma democrática de produção de conhecimento.

**PALAVRAS-CHAVE:** Concessões de benefícios fiscais. CONFAZ. Guerra fiscal. ICMS. Incentivos fiscais. Isenções fiscais. Pacto federativo.

## ABSTRACT

Grants tax benefits under the GST. Currently, due to strong competition among federal agencies in order to concentrate private investment in their jurisdictions to promote economic development and the resulting collection of larger amounts of taxes, has become routine for the granting of benefits, incentives and tax favors. This practice stems from CONFAZ ( Fiscal Policy Council ) that, given the Constitution, does so only through agreements concluded between States, although it is easy to see that the United revolt against the constitutional precepts, in order that there grants benefits unilaterally. In this paper, we try to focus on the crisis federative having as starting point the granting of tax benefits by States under the ICMS and analyze the effects generated by this so-called ' war tax ' in relation to regional inequalities caused by allocations of investments where there are more discounts and benefits to the productive sector the central objective of this paper is to analyze the economic effects of tax competition by regional ICMS, measuring the costs and benefits of this practice where the ICMS rate is used as a main weapon in this strategy states to attract investment. Also, it is envisaged to verify the impact of the practice of tax concessions in the States, and especially of the Federation from the ICMS tax competition by uncontrolled and uneven, in order to attract these investments. The method of approach to be used for the preparation of this monograph is deductive, through techniques of library research and documentation indirect material that is in line with the proposed goal, considering the various points of view to building a critical conclusion largely subsidized by debates about the content covered and, above all, based, without any interest to impose viewpoint and always promoting the debate and democratic form of knowledge production.

**KEYWORDS:** Concessions tax benefits. CONFAZ. War tax. ICMS. Tax incentives. Tax exemptions. Federative pact.

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
2	<b>O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b> .....	9
2.1	<b>Evolução do ICMS</b> .....	9
2.1.1	O ICMS antes da “LEI KANDIR”.....	12
2.1.2	O ICMS depois da “LEI KANDIR”.....	13
2.2	<b>Natureza fiscal do ICMS</b> .....	15
2.3	<b>Lei disciplinadora do ICMS</b> .....	15
2.3	<b>Não-cumulatividade do ICMS</b> .....	17
3	<b>CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS</b> .....	20
3.1	<b>Benefício fiscal</b> .....	20
3.2	<b>Requisitos constitucionais</b> .....	22
3.3	<b>Requisitos legais</b> .....	23
3.4	<b>Espécies de benefícios fiscais</b> .....	25
3.4.1	Anistia.....	25
3.4.2	Remissão.....	26
3.4.3	Crédito Presumido.....	27
3.4.4	Redução da base de cálculo e alíquota.....	27
3.4.5	Subsídios.....	28
3.4.6	Isenção.....	28
4	<b>GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS PELO ICMS</b> .....	32
4.1	<b>Conceito</b> .....	32
4.2	<b>Histórico</b> .....	34
4.3	<b>Pacto federativo</b> .....	38
4.4	<b>O Conselho de política fazendária (CONFAZ)</b> .....	39
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	42
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	45

## 1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista a observação dos grandes prejuízos causados à federação com o excessivo uso do mecanismo das concessões de benefícios e incentivos fiscais, sobretudo de ICMS pelos estados para a atração de grandes empreendimentos privados, com vista ao desenvolvimento regional, interferindo diretamente na atividade econômica regional, este trabalho visa apresentar algumas críticas ao modelo de legislação adotado no Brasil tanto para o imposto, que é estadual, quanto para a forma de concessão de incentivos e benefícios fiscais de ICMS, com aprovação de convênio, modelo esse que é contrário ao de vários outros países pelo mundo onde o ICMS é um tributo nacional, até pela sua atuação extrafiscal.

Tal prática adotada no Brasil acaba por corroborar para o crescimento de determinadas regiões mais desenvolvidas com parque industrial e avançado sistema logístico em detrimento daquelas menos favorecidas, que mais necessitariam desses investimentos.

Atualmente, apesar de caber à União legislar sobre o comércio interestadual, aquela confere autonomia aos estados para, mediante aprovação de convênio, interferir diretamente na atividade econômica visando o desenvolvimento regional, observando-se as regras de equilíbrio financeiro.

A problemática reside no fato de as políticas públicas estaduais de desenvolvimento, no que tange ao ICMS, deveriam ser de competência exclusiva da União, dessa forma evitaria-se todo esse acirramento da competição entre os estados federados, que lançam mão de inúmeros mecanismos de desoneração de impostos fazendo com que se tornem mais atraentes para os investimentos privados, é o que chamamos Guerra Fiscal.

Em razão disso, a Constituição da República do Brasil estabeleceu algumas regras que servem para limitar a disponibilidade dos Estados da sua autonomia na concessão de benefícios fiscais, como a aprovação da concessão de benefícios, isenções fiscais pelo através de convênio entre os estados, pelo CONFAZ, evitando-se a concessão unilateral de determinado ente, o que geraria uma competição desigual e injusta.

Porém, tais regras não resolvem o problema que extrapola os limites do pacto federativo no sentido de conferir a todos os Estados competir em posição de igualdade pela

atração de recursos privados que resultem no desenvolvimento regional. Isso porque os estados adotam mecanismos de concessão de benefícios fiscais às avessas do mandamento constitucional.

A pesquisa bibliográfica deste assunto que vem sendo amplamente debatido pela classe política e jurídica, no sentido de buscar uma solução para o problema apresentado, muito colaborou para o desenvolvimento de uma opinião clara e crítica a respeito do atual tratamento da legislação a respeito do tema apresentado, bem como da evidente preocupação em relação a busca por uma reforma tributária que acabe com a guerra fiscal entre os estados, principalmente estabelecendo uma alíquota única e nacional de ICMS e suprimindo a autonomia dos estados pondo fim aos vários mecanismos de desoneração do tributo que os estados mais desenvolvidos da federação lançam mão em detrimento dos mais pobres que quase nada podem fazer para conseguir vencer a disputa, em razão da diferença de condições de vantagens para o investidor, bem como de não suportar a desoneração de impostos..

O acirramento da guerra fiscal torna necessário e urgente o debate em torno da concessão de benefícios fiscais de ICMS, uma reforma na legislação tributária no sentido de tornar a competição entre os estados pela atração de investimentos privados nos seus respectivos territórios para a promoção do seu desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais, é essencial para a criação de um mecanismo justo que iguale em condições de lutar pelos investimentos tanto estados ricos como pobres.

A adoção de uma alíquota única nacional de ICMS, como ocorre em vários países, onde o imposto é considerado federal, vem sendo discutida numa eventual e breve possibilidade de reforma tributária no Brasil, como forma de promover um mecanismo justo e igualitário na busca por um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

## 2 O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1 Evolução do ICMS

O ICMS é o resultado de pesquisas que tinham como objetivo o aperfeiçoamento da forma de tributação do Imposto sobre Vendas e Consignações, cuja incidência dava-se em cascata. Dentre as alternativas sugeridas para substituição ao IVC, havia a de um imposto que incidisse sobre o consumo e a de um imposto que fosse cobrado sobre o valor adicionado.

Tributar o consumo significaria a cobrança do imposto apenas no momento da venda ao consumidor final, enquanto a tributação sobre valor adicionado significaria em a diferença entre o preço de compra e o preço de venda, ou o valor que foi adicionado, pelo contribuinte, em relação ao preço do produto.

Aqueles que saíram em defesa da cobrança do imposto sobre o consumo, o fizeram defendendo o que consideravam ser uma justa distribuição da tributação, porque na época tinha-se uma grande concentração de produção, poucos Estados respondiam pela quase totalidade da produção nacional. Na hipótese de cobrança do ICMS pelos Estados, quando da venda diretamente feita ao consumidor final, os Estados mais desenvolvidos, predominantemente produtores, não aumentariam sua receita com mais recursos em detrimento dos Estados menos desenvolvidos.

Porém, o ICMS não privilegiou nenhuma das correntes supracitadas, na verdade unificou-as e instituiu uma situação *sui generis*, essa divisão do produto da receita tributária entre Estados de origem e Estados de destino, levando em consideração uma adaptação do sistema de tributação sobre valor adicionado. Entretanto, ao contrário do sistema francês, no qual a tributação sobre o valor adicionado é de competência do ente central, no sistema adotado no Brasil ficou esta atribuída aos Entes Federados.

Estabeleceu-se que o ICMS seria constituído de forma que incidisse sobre o valor adicionado, mas de forma indireta, tomando-se por base a diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda, mas calculando-se o imposto sobre o valor devido pela venda e deduzindo-se o valor já recolhido quando da aquisição.

Porém, com o objetivo de distribuir uniformemente o produto arrecadado entre as unidades federativas, estabeleceu-se a utilização de alíquotas diversas entre as operações internas e interestaduais. Ocorrida as operações nas quais o vendedor e o comprador fossem estabelecidos no mesmo Estado, este perceberia todo o ICMS devido por esta operação. Ao passo que, no caso de operações ocorridas entre o vendedor e o comprador de Estados diferentes, o ICMS incidente na saída seria menor, de modo que pudesse o Estado de destino tributar a diferença.

Feita dessa forma, a tributação aparenta ser desigual entre operações internas e interestaduais, mas não é injusta, pois é simplesmente uma forma de distribuição do produto da receita de tributos. Se um produto qualquer é comercializado entre contribuintes localizados em um mesmo Estado, o imposto, calculado pela alíquota interna, será a este Estado devido, porém, se a operação se dá entre contribuintes localizados em Estados diversos, o ICMS incidente na saída, calculado por uma alíquota menor, será complementado, no Estado de destino, de modo que a soma do valor pago ao Estado de origem e ao Estado de destino seja proporcional ao recolhimento de uma operação interna.

Tal complementação pode ocorrer de duas maneiras, caso um contribuinte adquira mercadoria para no intuito de revendê-la, somente no momento da ocorrência da venda o ICMS será devido e, neste mesmo momento, em razão do seu crédito de ICMS apresentar-se menor, pelo motivo do valor recolhido ser menor, restará complementado o ICMS. Ao passo que no momento da aquisição, por parte de quaisquer contribuintes do imposto, de mercadorias exclusivamente para consumo próprio, deverá recolher no momento da entrada da mercadoria no Estado de destino, o ICMS pela diferença entre as alíquotas interna do Estado de destino e interestadual do Estado de origem, ao qual se deu a nomenclatura de “diferencial de alíquotas”.

Ou seja, nas operações internas utilizava-se a alíquota interna, ao passo que nas operações interestaduais, utilizava-se a alíquota interestadual, inferior à primeira, porém, o Estado de destino cobriria a diferença, no momento da venda, ou, em caso de mercadorias adquiridas para consumo próprio, através do “diferencial de alíquotas”, para que assim não haja tratamento desigual em relação às perdas tributárias suportadas nas operações internas e nas interestaduais, mas apenas uma redistribuição do produto da receita arrecadada entre os Estados de origem e de destino.

Independente de onde se encontre o consumidor final no momento da realização da operação estabeleceu-se a regra que, seria sempre utilizada a alíquota interna, em razão da inviabilidade da fiscalização pelos Estados sobre todas as aquisições realizadas por pessoas físicas.

Por essa razão, a utilização de alíquotas diferentes, entre as operações internas e interestaduais, não pode ser considerada como uma confrontação ao princípio da isonomia tributária porque, apesar das alterações insignificantes, não poderia a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, estabelecerem quaisquer diferenças tributárias entre bens de qualquer natureza, em decorrência da procedência ou destino.

Enfim, essa sistemática de diferenciação de tributação entre alíquotas internas e interestaduais só pôde ser instituída porque não atentava contra o princípio da isonomia tributária.

A Constituição Federal de 1988 manteve a proibição para que Estados, Distrito Federal e Municípios concedessem qualquer diferença tributária entre bens ou serviços em razão de sua procedência ou destino, porém, em razão de conhecida situação de que o Brasil apresenta grandes desigualdades regionais e que determinadas regiões necessitam muitas vezes de incentivos direcionados, permitiu à União que concedesse incentivos fiscais a determinadas operações ou contribuintes, com a condição de objetivar o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Dessa forma, como somente a União possui competência constitucional para conceder benefícios fiscais de forma restrita, os Estados estão, logo, proibidos de conceder benefícios fiscais relativos ao ICMS em patamares distintos em relação a operações internas e interestaduais, pois isto seria considerado um tratamento tributário diferenciado, que é vedado pela Constituição Federal, a bens ou serviços em razão de sua procedência ou destino.

A concessão de benefícios fiscais aplicáveis às operações internas feitas por determinado Estado, ao contribuinte que realiza operações interestaduais, por isonomia tributária, deve ser reconhecido o mesmo direito na situação inversa, na hipótese de o benefício fiscal ser direcionado a operações interestaduais não extensivo a operações internas.

Ou seja, a concessão de benefício fiscal do ICMS forma não uniforme entre as operações internas e as interestaduais, considera-se inconstitucional, não a sua concessão, mas

pelo fato da sua restrição, de que não seja aplicável a determinadas operações, internas ou interestaduais, por desrespeitar o princípio da uniformidade tributária, que proíbe o tratamento desigual, por parte dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em razão da procedência ou destino das mercadorias ou serviços.

### **2.1.1 O ICMS antes da “LEI KANDIR”**

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o principal tributo de competência estadual e está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Alterado pela EC-000.003-1993)

[...]

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;<sup>1</sup>.

O texto Constitucional anterior concedia imunidade do ICMS nas exportações somente para produtos industrializados e delegava à lei complementar a competência para desonerar os produtos semi-elaborados que viessem especificados. Mais tarde, a Lei Complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, veio preencher essa lacuna definindo como produtos semi-elaborados aqueles sujeitos ao pagamento do ICMS nas operações de exportação, sendo aqueles que:

a) resultam de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral exportada in natura;

b) a matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer mudança da natureza química originária;

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 108 a 111.

c) o custo dessa matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral representasse mais de sessenta por cento (60%) do custo total do produto.

Dessa forma, a exportação de uma infinidade de produtos semi-elaborados e de todos os produtos primários teria descontado o ICMS, o que, na opinião de muitos estudiosos da questão fiscal, resultaria na queda da competitividade dos produtos nacionais.

Tal ponto de vista ganhou proporção maior em razão da implementação do Plano Real, posto que a balança comercial brasileira passou a ser deficitária. O superávit comercial transformou-se em déficits.

Diante de tudo isso, o então Deputado Antonio Kandir apresentou o PLP nº 95/1996, que por sua vez foi aprovado pelo Congresso Nacional, durante a sua gestão como Ministro do Planejamento do Governo Fernando Henrique Cardoso, e passou a ser conhecida popularmente como “Lei Kandir” (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996), em substituição ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelecia, até aquele momento, as principais regras de cobrança do ICMS.

### **2.1.2 O ICMS depois da “LEI KANDIR”**

Depois de aprovada, a “Lei Kandir” (Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996) resultou em modificações expressivas em toda a legislação do ICMS. Ressalte-se principalmente pela importância a completa desoneração das operações que destinassem mercadorias ao exterior, incluindo também os produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados (como pode ser visto nos arts. 3º, II, e 32, I).

Ademais, a própria LC nº 87/96 garantiu aos exportadores o aproveitamento integral do crédito de imposto relativo aos insumos utilizados nas mercadorias exportadas (art. 21, § 2º).

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

[...]

§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005).<sup>2</sup>

Pode-se observar que, acerca dessa questão, a “Lei Kandir” foi posteriormente recepcionada pela Constituição Federal, através da Emenda Constitucional nº 42/2003, que alterou o art. 155, § 2º, X, “a”, concedendo imunidade de ICMS para toda e qualquer operação de exportação e garantir ao exportador o aproveitamento do respectivo crédito.

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

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Alterado pela EC-000.042-2003).<sup>3</sup>

Além disso, a LC nº 87/96 trouxe também outras alterações significativas no regime de créditos do imposto. Por exemplo, autorizou o aproveitamento dos créditos relativos:

a) Quando da aquisição de produtos destinados ao ativo permanente da empresa conforme o art. 20, § 5º; e;

b) Quando da utilização de energia elétrica bem como de serviços de comunicação, conforme art. 33, II.

A primeira versão da Lei também concedia o aproveitamento de crédito de mercadorias destinadas ao uso ou consumo pelo estabelecimento, regra cuja eficácia tem sido constantemente postergada.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1976.

<sup>3</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 108 a 111.

## 2.2 Natureza Fiscal do ICMS

É, na verdade, um tributo que deveria ser, no nosso Sistema Tributário, um tributo federal ou centralizado, assim como ocorre na imensa maioria dos países que adotaram a técnica do valor agregado.

Mesmo sendo adotado o regime da "não-cumulatividade", - que apresenta algumas semelhanças com a técnica, bem como com o princípio do valor agregado, com a finalidade de viabilizar a desoneração da tributação das operações anteriores nas posteriores – este tributo de "vocaç o nacional" foi regionalizado, com a EC n  18/65, o CTN e pelas Constitui es de 67 e 88. O Brasil acabou n o adotando a compensa o de base contra base, decidindo-se pelo do imposto contra imposto, com apura es peri dicas, em conformidade com a regra do artigo 155,   2 , inciso I da CF, que segue:

**Art. 155** - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Alterado pela EC-000.003-1993)

[...]

**II** - opera es relativas   circula o de mercadorias e sobre presta es de servi os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunica o, ainda que as opera es e as presta es se iniciem no exterior;

[...]

**  2 ** - O imposto previsto no inciso II atender  ao seguinte:

**I** - ser  n o-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada opera o relativa   circula o de mercadorias ou presta o de servi os com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;<sup>4</sup>

## 2.3 Lei Disciplinadora do ICMS

A atual Constitui o de 1988, trazendo no seu texto uma lista de princ pios e regras relativas ao ICMS, estabeleceu a necessidade de uma lei complementar nacional para

<sup>4</sup> BRASIL. Constitui o (1988). Constitui o da Rep blica Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as altera es adotadas pelas Emendas Constitucionais n  1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revis o n  1 a 6/94, - Bras lia: Senado Federal, Subsecretaria de Edi es T cnicas, 2008. p. 108 a 111.

complementar a disciplina do ICMS. Por isso, o art. 34, §8º, do ADCT, autorizou os estados e o DF, que na falta da edição em sessenta dias da promulgação da Constituição, a lei complementar prevista, a regular momentaneamente tal matéria mediante convênio.

No mês de setembro do ano de 1996 foi editada a Lei Complementar nº 87 - conhecida como “Lei Khandir”, que passou a regular definitivamente as matérias aqui enunciadas.

No final de 2001, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, acrescentaram-se duas alíneas a esse inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88.

A alínea “h” é considerada muito importante, pelo fato de ter previsto uma hipótese em que a lei complementar poderá afastar a imunidade do ICMS em operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo, tal previsão pode ser vista no art. 155, § 2º, X, “b”. A partir da edição da nova regra da alínea “h” do inciso XII, a lei complementar poderá assim definir os combustíveis e lubrificantes, sobre os quais o ICMS poderá incidir em etapa única, independente da sua finalidade. Por fim, na alínea “h”, expressamente é afastada, em razão da especificidade da matéria de competência da lei complementar, a imunidade constante do mencionado inciso X, alínea “b”.

Ainda no pertine a tal possibilidade de incidência do ICMS, a Emenda nº 33/2001 estabeleceu uma série de preceitos, constantes do § 4º do art. 155, adiante transcrito.

Os principais pontos que fazem referência a essa forma de incidência do ICMS em etapa única sobre os combustíveis definidos na lei complementar são:

- 1) Suas alíquotas serão fixadas por meio de convênios de ICMS, celebrados nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, atualmente disciplinados pela LC nº 24/1975;
- 2) Suas alíquotas serão uniformes em todo território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
- 3) Poderão ser adotadas alíquotas específicas ou ad valorem;
- 4) As alíquotas poderão ser reduzidas e restabelecidas pelos convênios de ICMS, não se lhes aplicando, na hipótese de restabelecimento, o princípio da anterioridade do exercício financeiro. (art. 150, III, “b”).

Além das regras acima, a Emenda nº 33/2001 acrescentou ainda o § 5º ao art. 155, ampliando os poderes dados aos convênios de ICMS para dispor a respeito das regras

fundamentais à aplicação dos dispositivos referentes a essa forma de incidência do ICMS introduzida pela alínea “h” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Carta Política.

#### **2.4 Não-cumulatividade do ICMS**

A Constituição da República, cuidando da instituição do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), prescreve que este será não-cumulativo (art. 155, § 2º, I). Erigiu, assim, verdadeiro princípio constitucional, cujo alcance não pode ser diminuído nem anulado por normas infraconstitucionais.

Como princípio constitucional, a não-cumulatividade configura mandamento estrutural básico do sistema tributário, que orienta a atividade do legislador ordinário ao instituir a regra-matriz de incidência dos tributos a ele sujeitos, como é o caso do ICMS. Funciona, também, como norte ao intérprete, o qual, ao efetuar a aplicação do direito, ao pode esquivar-se da observância dessa regra. É, pois, norma que auxilia na delimitação constitucional da competência tributária, considerada em termos normativos gerais e abstratos, bem como na determinação da possibilidade constitutiva do comando individual e concreto, sendo vedada sua inobservância, de modo direto ou por via oblíqua, pelo legislador complementar, pelo ordinário e, muito menos, pelo aplicador do direito.

Por isso mesmo, na hipótese de concessão de benefícios fiscais ao contribuinte, os Estados e o Distrito Federal hão de tomar o máximo de cuidado para não ofender o princípio da não-cumulatividade. É evidente que a solução de pendências administrativas, no que concerne à adaptação de situações concretas à sistemática do ICMS, não pode ser feita com prejuízo de mandamentos superiores que fixam os traços fundamentais do imposto. A não-cumulatividade dista de ser mera recomendação do legislador constituinte, para fins de orientação das entidades tributantes. É diretriz básica, sem observância da qual se quebra a homogeneidade do imposto, rompendo-se o programa nacional que a Constituição estipulou. Nenhum Estado ou o Distrito Federal poderá passar ao largo desse princípio. É algo que se impõe com caráter incisivo a todos os destinatários.

A Lei Complementar nº 87/96 ampliou, para o ICMS, a aplicação do princípio da não-cumulatividade, autorizando creditamento mesmo na hipótese de entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento, inclusive a energia elétrica, bem como ao ativo permanente (arts. 19 e 20). Leis complementares posteriores, entretanto, restringiram ou adiaram a aplicação desses dispositivos, tornando-os inócuos, no mais das vezes.

Como a não-cumulatividade é operacionalizada pelo sistema de débitos e créditos, fere o princípio qualquer regra que pretenda impedir o reconhecimento, para compensação, de créditos relativos ao ICMS pago em operações anteriores.

Assim, o STF julgou inconstitucional lei que, mesmo fixando em apenas 20% do valor da operação a base de cálculo do ICMS nas saídas de determinadas mercadorias usadas, pretendia vedar o aproveitamento do crédito relativo ao imposto pago na entrada destas mercadorias, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade (RE 101.031 – MG, rel. Min. Marco Aurélio, 24.03.97).

O Tribunal já pacificou, também, que o fato de determinada legislação estadual não autorizar a correção monetária de créditos escriturais do ICMS (teriam “natureza meramente contábil”) não ofende o princípio da não-cumulatividade (RREE 213.583; 223.521; RE 195.643, rel. Min. Ilmar Galvão; RE 247.520, rel. Min. Mauricio Corrêa; RE [AgRg-EDiv-AgRg] 212.163, rel. Min. Mauricio Corrêa, 18.02.2002).

O ICMS é imposto calculado “por dentro”. Significa que o valor do imposto está incluído no preço do produto, acarretando, assim, a inclusão do valor do próprio imposto em sua base de cálculo (o IPI, diversamente, é calculado “por fora”, vale dizer, o montante do IPI não integra o preço do produto, não integrando, portanto, sua base de cálculo).

O STF já declarou legítima essa sistemática de cálculo, nos seguintes termos: “o fato de norma legal estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, vale dizer, a base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade.” (RE 212.209-RS, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, 23.06.1999).

A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, tornou explícita a sistemática de cálculo “por dentro” do ICMS, inclusive o incidente sobre as operações de importação, determinando que lei complementar deverá “fixar a base de cálculo, de modo que

o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (art. 155, §2º, XII, “j”).

### 3 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

#### 3.1 Benefício fiscal

O conceito de Incentivo fiscal foi concebido pela Ciência das Finanças. Ocorre no campo da extrafiscalidade tributária, ou seja, vai além da arrecadação de tributos, pois tem papel importante ao intervir na economia, além de que implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. É um instrumento de política econômica, pois visa especificamente o desenvolvimento econômico de determinada região ou certo setor de atividade.

Os benefícios fiscais configuram um estímulo de índole econômica, introduzindo pelo Poder Público, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador e que propiciem atingir os objetivos extrafiscais. Dentre eles, podemos citar:

- i) a redução das desigualdades regionais;
- ii) a promoção do emprego, especialmente em áreas onde o desemprego é grande, ou haja carência de empregos a certas categorias de trabalhadores;
- iii) a captação de investimentos a fim de promover a atividade econômica e empresarial em determinadas regiões do País;
- iv) o fomento das exportações, entre outros.

Ao discorrer sobre os incentivos fiscais, alguns autores renomados anotam que seu fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

Como se vê, o aspecto caracterizador dos benefícios fiscais está no seu objetivo, que há de ser preponderantemente extrafiscal. Com efeito, a Constituição da República, no art. 151, I, refere-se, expressamente, à possibilidade de concessão de incentivos fiscais voltados ao equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do Estado brasileiro:

**Art 151.** É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;<sup>5</sup>.

Por esses fatores, as normas federais que instituem incentivos para a atração de investimentos, objetivando o crescimento econômico, admitem tratamento tributário diferenciado para determinadas regiões. Com esse suporte constitucional, tem-se a criação de benefícios fiscais para as atividades privadas que se instalem e se desenvolvam dentro de certos limites territoriais, considerados mais carentes de investimentos.

Tais finalidades são reiteradas no art. 170 da Carta Magna que, ao disciplinar a ordem econômica, prescreve:

**Art. 170** - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

**VII** - redução das desigualdades regionais e sociais;<sup>6</sup>.

Essas disposições prestam-se à concretização de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, enunciados no art. 3º, III, do Texto Constitucional, consistente em “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*”.

Em relação aos requisitos para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, “[...] no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unânime, para não provocar favorecimento que desse a qualquer um deles maior competitividade, no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 106.

<sup>6</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 121.

inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido quorum menos para aprovação dos estímulos fiscais.

O inciso VI, portanto determina que, só pela deliberação unânime dos Estados, as alíquotas internas podem ser inferiores às interestaduais, muito embora para a definição das alíquotas interestaduais e de exportação – idênticas para Estados e Distrito Federal – o Senado, por maioria absoluta, determinará quais são as alíquotas aplicáveis.”<sup>7</sup>

Vejamos a seguir os requisitos para a concessão desses benefícios:

### 3.2 Requisitos constitucionais

Antes da Constituição de 1998, era comum que os entes políticos das três esferas políticas (União, Estados/DF e Municípios) concedessem incentivos fiscais. Era evidente a falta de transparência nesse tipo de renúncia de receita pública, que nem sempre atendia ao interesse público.

Razão pela qual o legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, da CF com a seguinte redação:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.<sup>8</sup>.

A partir daí, como se pode notar, cabe somente à lei o poder de conceder incentivos fiscais ou tributários, para que se tenha transparência e segurança jurídica, eximindo o aplicador da lei da tarefa de verificar inúmeras leis de toda a nossa legislação ordinária. Tal lei é específica, ou seja, a ementa da lei deve indicar de maneira certa qual o incentivo fiscal ou

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, São Paulo: Noeses, 2012.

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n° 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n° 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 106.

tributário objeto de concessão. Procedendo-se da mesma forma no tocante a revogação desse incentivo.

O dispositivo constitucional citado excepciona as isenções do ICMS que devem seguir em conformidade com a prescrição da lei complementar, como dispõe no art. 155, § 2º, XII, g, da CF. A Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975, que dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do ICMS, foi recepcionada pela Constituição de 1988.

Assim, a Constituição Federal de 1988 manteve a restrição para que os entes públicos concedessem qualquer diferença tributária entre bens ou serviços em razão de sua procedência ou destino, contudo, valendo-se do conhecimento acerca da realidade brasileira e das desigualdades regionais e que para amenizá-las é necessária muitas vezes a concessão de incentivos direcionados, permitiu somente à União, que concedesse incentivos fiscais aplicáveis a determinadas operações ou contribuintes, com o objetivo único e específico de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

### **3.3 Requisitos legais**

No campo dos requisitos legais, cabe à Lei de Responsabilidade Fiscal o papel de limitar a ação do legislador no tocante à concessão de incentivos de natureza tributária nos termos do art. 14, como se vê a seguir:

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

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º 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, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.<sup>9</sup>

Podemos notar que o objetivo do legislador com o preceituado art. 14 da lei supracitada é o de alcançar as metas previstas no art. 1º da LRF, valendo-se de uma gestão fiscal responsável, planejada e transparente, com a principal finalidade de prevenir a ocorrência de situações de desequilíbrio orçamentário.

Razão pela qual justifica a imposição de condições para a concessão ou aumento de incentivos ou benefícios que resulte em renúncia de receita.

O principal requisito da renúncia de receita e primordial é o interesse público, objetivando sempre o bem comum. Assim como preceituado no art. 151, inciso I, da Constituição Federal onde a renúncia visa a promover o desenvolvimento socioeconômico das diferentes regiões do Brasil.

Essa prática tem subsídio no princípio da simetria. Porém, convém ressaltar que, não se admite em nosso país as chamadas “guerras tributárias ou fiscais”, Mas que ainda são utilizadas pelos gestores estaduais e municipais ocasionando diferenças absurdas em termos de competitividade e alocação de recursos e investimentos privados nas regiões.

Infelizmente, o que ocorre no Brasil na prática, é que os entes políticos acabam concedendo incentivos fiscais descumprindo os requisitos do art. 14, da LRF. Além disso, os Estados comumente outorgam benefícios tributários unilateralmente em relação ao ICMS, ocasionando uma afronta ao preceituado no artigo citado, bem como ao art. 155, XII, g, da CF que determina a análise da questão à regulamentação por Convênios firmados pelos Estados integrantes da Federação Brasileira, na forma da lei complementar.

---

<sup>9</sup> BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1976.

### 3.4 Espécies de benefícios fiscais

Os benefícios fiscais apresentam-se das mais variadas formas e assim apresentar-se sob diferentes aspectos e características, sempre tendo em comum a finalidade de estimular uma atividade econômica específica ou comportamento do contribuinte. Exemplificando a seguir, de acordo com o artigo 150, § 6º, da CF/88, algumas espécies de benefícios fiscais: anistia, remissão, concessão de crédito presumido, redução da base de cálculo, subsídios ou isenção.

#### 3.4.1 Anistia

Quando ocorre uma infração à legislação tributária, necessário se faz que essa conduta ilegal seja punida de acordo com o nosso ordenamento jurídico. Geralmente, há imposição de sanção pecuniária, fato este que constitui um crédito tributário (artigo 113, § 1º, do CTN) referente à punição.

A anistia é justamente a exclusão do crédito tributário decorrente de uma sanção pecuniária. Luciano Amaro (2003, p. 440) leciona que “anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada”.

Disposta nos artigos 180 a 182 do Código Tributário Nacional deve ser concedida, por lei (artigos 150, § 6º, da CF/88 e 97, VI, do CTN), antes da constituição do crédito, extinguindo-se a punibilidade do infrator, obstando o advento do crédito, não se aplicando aos atos qualificados em lei como crimes, contravenções ou praticados apenas com dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (artigo 180, I e II, do Código Tributário Nacional).

Pode ser geral (artigo 181, I, do CTN), quando concedida, indistintamente, a todos os contribuintes que praticaram determinada infração legal, ou limitada (artigo 181, II, do CTN), às infrações da legislação relativa a determinado tributo, isto é, a anistia pode recair apenas ao

ICMS ou um outro tributo qualquer (artigo 181, II, a, do CTN); às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza (artigo 181, II, b, do CTN); a determinada região do território da entidade tributante em função de condições a ela peculiares, como é o caso de determinadas áreas com baixo índice de desenvolvimento ou atingidas por desastre natural (artigo 181, II, c, do CTN); sob condição do pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (artigo 181, II, d, do CTN).

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

Contudo, não podemos cometer o equívoco de se confundir anistia com isenção. Luciano Amaro (2002, p. 441) ressalta que:

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

Também não poderíamos confundir a anistia com a remissão de imposto. Na anistia, com o advento de uma infração, há o direito do Estado concedente de punir o infrator, situação esta elidida pelo perdão da infração. Já na remissão, temos a ocorrência do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária, com subseqüente perdão do débito.

### 3.4.2 Remissão

Em linhas gerais, como já foi explanado logo acima, remissão é o perdão concedido por lei ou que autoriza o administrador a concedê-lo, fato este que dispensa o crédito tributário que já existia ao tempo da remissão.

O principal exemplo de remissão de imposto é o conhecido REFIS - Programa de Recuperação Fiscal - que, muitas vezes, perdoa os juros, as multas ou concede o parcelamento do crédito fiscal.

### 3.4.3 Crédito presumido

Instituído pela União em 1969, a partir da edição do decreto-lei nº 491 com posteriores alterações. É, também, chamado de crédito prêmio, tem o intuito de ressarcir o contribuinte pelo fato dele ter adquirido no mercado interno, matérias-primas, produtos de intermediários e materiais de embalagem que serão utilizados na produção de bens destinados ao exterior.

Trata-se, na verdade de um estímulo à exportação, fato esse que contribui diretamente para se conseguir saldo positivo da balança comercial nacional, interferindo diretamente na economia do Estado.

### 3.4.4 Redução da base de cálculo e alíquota

A base de cálculo é a medida para se apurar o valor do tributo devido, fato este sobre o qual incidirá o fato gerador. Assim, por exemplo, a base de cálculo do IPTU seria o valor venal do imóvel.

De modo diverso, temos a alíquota, porcentagem a ser aplicada sobre a base de cálculo para se chegar ao valor do tributo devido. Dessa forma, atualmente, a alíquota aplicada ao arroz, comercializado dentro do Estado de São Paulo é de 7% (sete por cento).

Assim, a redução, tanto da base de cálculo quanto da alíquota, perfazem verdadeiros incentivos fiscais haja vista que desoneram o valor dos produtos.

### 3.4.5 Subsídios

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

### 3.4.6 Isenção

Trata-se de outra espécie de benefício fiscal, sendo elencada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, I, como forma de exclusão do crédito tributário.

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

Os Doutrinadores costumam afirmar que o instituto da isenção não passa de uma espécie de “dispensa legal do pagamento do tributo”. Nesse sentido, destaca-se o ilustre, Roque Antonio Carrazza, quando afirma que, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

Porém, essa posição não é de todo correta, trata-se de um equívoco dessa corrente doutrinária, em razão de que esse conceito de isenção denota a hipótese de remissão.

Dessa forma, a remissão é a dispensa do pagamento do crédito tributário, isto é, ocorrendo o fato gerador, há o lançamento e a constituição do crédito tributário. Posteriormente, havendo a remissão, há o perdão desse crédito.

Há quem entenda ser a isenção uma hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada, haja vista que a obrigação tributária não chega a nascer, pois a lei de isenção suprimiu determinadas situações do campo da tributação.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, entende que a “regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, parcialmente” Carvalho apud Carrazza (2003, p. 759). Ressalta ainda o referido autor, que não há supressão

total do critério já que isso destruiria a regra matriz, mas apenas subtração de parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Carvalho apud Carrazza (2003, p. 759).

Questão interessante levantada pela doutrina é a de saber se a revogação da isenção deve obedecer ao princípio da anterioridade. Hugo de Brito Machado (2004: 220), dentre outros renomados juristas, entende que a lei que concede isenção equivale à criação de tributo, fato este que dá ensejo ao referido princípio.

Contudo, de modo diverso tem entendido o Supremo Tribunal Federal, decidindo sobre a imediata aplicação do tributo que recebeu isenção (RE n. 99.908-RS, Rel. Min. Rafael Mayer, publicado na RTJ 107:430-432; RTJ, 33: 177; 34: 111; 35: 249 e 121: 1114), além do fato de ter sumulado o entendimento no sentido de que “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM” (Súmula 615, referindo-se à Constituição Federal vigente à época, isto é, em 1967) e, por isso, hoje está superada.

Discute-se, também, tendo em vista o princípio da isonomia, expresso no artigo 151, I, da CF/88, sobre a possibilidade de se instituir a isenção, somente em determinadas regiões do território nacional como podemos ver no artigo 176, parágrafo único do CTN:

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

**Parágrafo único.** A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.<sup>10</sup>

Sendo espécie de benefício fiscal, percebe-se que a isenção também possui caráter extrafiscal, isto é, possui o intuito de intervir na economia, regulando determinado mercado ou fomentando determinada atividade econômica, fato este que ressalta a intenção de se buscar o desenvolvimento de todas as regiões do país, indistintamente.

---

<sup>10</sup> BRASIL, Lei n° 5172, de 25 de outubro de 1966.

No entanto, haja vista as disparidades encontradas nas diversas regiões do Brasil, é inegável a necessidade de se conceder isenções de determinados produtos ou serviços, às regiões mais pobres. Dessa forma, é razoável o posicionamento no sentido de que não há violação ao princípio da isonomia quando a concessão de isenção for restrita a determinada região do país.

Parece ser essa a mensagem contida na regra do artigo 151, I, da CF/ 88, que pode, assim, ser invocada como argumento na defesa da isenção instituída para fomentar o desenvolvimento de determinadas regiões do país:

**Art. 151.** É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;<sup>11</sup>.

Vejamos agora, de forma sucinta, a classificação das isenções, de acordo com o Código Tributário Nacional:

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

---

<sup>11</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n° 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n° 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 106

Alguns doutrinadores classificam as isenções quanto ao elemento com que se relacionam, sendo objetivas quando concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, ou subjetivas quando concedidas em razão de determinadas condições pessoais dos sujeitos a quem se destinam, isto é, daqueles que seriam os sujeitos passivos da obrigação tributária, na hipótese de não haver incidência da isenção tributária.

## 4 GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS PELO ICMS

### 4 Conceito

A guerra fiscal pode ser conceituada como sendo:

“a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. De fato, o uso de benefícios e incentivos fiscais de forma acirradamente competitiva gerará, certamente, efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais”<sup>12</sup>.

Outra conceituação da chamada guerra fiscal é:

“a disputa entre os estados em conceder incentivos fiscais para atrair investimentos. Esses incentivos são dados no âmbito do ICMS, imposto estadual que tributa a circulação de mercadorias e alguns serviços. Esta prática se dá via concessões de benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura para as empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o estado concesso do benefício. Os incentivos fiscais são dados pelo estado através de renúncia parcial ou total, do ICMS, único imposto para a isenção. Os Estados, após a Constituição de 1988 ganharam ampla autonomia para decidirem o que melhor pode ser feito para as unidades federativas. Após o período ditatorial, onde houve uma centralização na tributação nacional, o Brasil experimenta um regime democrático onde prima-se pela descentralização das políticas públicas, e por conseguinte, das políticas tributárias. Essa autonomia trouxe aos governadores amplas vantagens, de sozinhos brigarem por investimentos que, na ânsia de quererem tirar seus estados do subdesenvolvimento, acabam fazendo qualquer negócio para atrair investimentos, mesmo que prejudique a União.

---

<sup>12</sup> CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 7.

A guerra fiscal não é uma disputa saudável. Ela se trava à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Esse conselho criado pela Lei Complementar nº 24 de 1975 tem como função reunir em Brasília os 27 secretários da fazenda dos estados e o Ministro da Fazenda para que, juntos, acordem unanimemente acerca de incentivos fiscais. O problema é conseguir a unanimidade. Os estados mais necessitados desses investimentos são os do Norte e Nordeste, justamente aos com menos infra-estrutura e mão-de-obra qualificada. Mesmo que haja um possível ganho do investidor em não pagar o ICMS, terá ele, uma certa perda pela falta de estradas e de profissionais qualificados para exercerem as atividades fins do investimento.”<sup>13</sup>

Os entes federados competem entre si lançando mão principalmente dos tributos, como o ICMS, através de dispensa do pagamento, com isenções e concessão de benefícios, ou reduzindo sua alíquota para que assim possam atrair os investimentos privados. Não obstante, a situação não é tão simplória, visto que a adoção de outras medidas, como as usuais concessões de crédito, disfarça, em parte, a utilização dessas benesses como arma nessa guerra.

Ou seja, “a guerra fiscal é como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde.”<sup>14</sup>

A expressão assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete, também, no campo de sua amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu. Aliás, diga-se de passagem, a “guerra fiscal” tem seu lado positivo, manifestado no empenho que as entidades tributantes realizam para atrair investimentos, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social, com benefícios significativos para a Administração e para os administrados.

<sup>13</sup> BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. Guerra Fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro. Disponível em URL: <http://jus.com.br/revista/texto/5090/guerra-fiscal/2>. [Citado em: 31 de Janeiro de 2012 - 19:07].

<sup>14</sup> VARSANO, R. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Brasília, DF, nov. 1996. 16p. Apresentado no Seminário Internacional Políticas Fiscais Descentralizadas).

Porém, essa visão um tanto limitada acerca do assunto, acaba por distanciar-se das consequências desencadeadas pela “guerra fiscal”, tornando-se uma ameaça constante para o bom funcionamento do sistema normativo, no que tange ao comprometimento, bem como na aplicabilidade de valores fundamentais para a instituição e administração das figuras impositivas.

A chamada “guerra fiscal”, principalmente no que se relaciona com o ICMS, envolve não somente o atrito ente os entes tributantes, como também atinge os contribuintes que usufruíram de incentivos, além daqueles que tiveram algum tipo de relacionamento comercial com eles.

O problema da “guerra fiscal”, seus motivos e consequências, extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas, teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que tem direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes, inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.

## **4.2 Histórico**

Em meados da década de 80 iniciou-se um movimento que buscava o fortalecimento da economia dos estados e municípios. A partir da promulgação da Constituição de 1988, consagra-se êxito a esse grupo formado principalmente por prefeitos e governadores. A Constituição transfere uma maior fatia da arrecadação tributária e concede maior autonomia para que estes Entes Federados possam legislar acerca de suas fontes de arrecadação.

Com uma maior liberdade fiscal dada aos entes, o ambiente ficou propício ao aumento da competição entre Estados, Distrito Federal, promovendo o acirramento da chamada Guerra Fiscal, estimulando a disputa entre estados que objetivaram a promoção do desenvolvimento regional e utilizaram a concessão de benefícios às empresas para a instalação de novas plantas

industriais no seu território. “Essa guerra não é um fato novo na política brasileira. Existem registros de tal prática desde a década de 20, mas ela assume proporções expressivas e preocupantes na década de 90”<sup>15</sup>.

Do ponto de vista econômico, não podemos deixar de destacar que a busca por menores custos produtivos integra, indubitavelmente, a racionalidade dos agentes privados. Porém, os custos com os tributos não passam de um ponto específico do custo total e muitas das vezes, considerado separadamente dos outros custos, não estariam no mesmo nível de importância.

Mas, na busca pela redução de custos dos serviços, para serem considerados competitivos, os agentes buscam reduzir os custos, inclusive com tributos, sobretudo no momento atual de alta carga tributária.

Contudo, apesar de ser ponto importante na alocação de investimentos privados, a carga tributária não é elemento determinante, visto que outros fatores também exercem influência considerável na tomada de decisões deste viés.

Tais incentivos não podem ser considerados necessários para a alocação do investimento privado, não são determinantes básicos para essas decisões. Esses incentivos fiscais influenciam na localização dos empreendimentos e não no investimento em si, visto que, nessa análise, um horizonte mais amplo e estável deve ser considerado.

Assim, essas estratégias políticas somente surtiram efeitos na localização do empreendimento, mas não implicarão ampliação do investimento agregado. É dizer, as políticas de guerra fiscal não são determinantes nem do investimento em si nem da sua quantidade, mas apenas da localidade de determinado investimento dentro de uma mesma federação.

Não obstante, sob o ponto de vista do Estado ou do município que se utiliza dessas estratégias, haverá a convivência de forte impacto negativo no plano agregado, com inegáveis efeitos positivos gerados sobre a economia local.

---

<sup>15</sup> BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. Guerra Fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro. Disponível em URL: <http://jus.com.br/revista/texto/5090/guerra-fiscal/2>. [Citado em: 31 de Janeiro de 2012 - 19:07].

Tais consequências positivas observadas no ente político vencedor da guerra fiscal abastece o capital político do governador ou prefeito, que serão recompensados politicamente em consequência da atração de investimentos e geração de na área de sua competência.

Em relação aos impactos negativos, notamos que a redução da tributação por determinado ente político acarretará uma tomada de posições diversas por parte do ente vencido, que poderá adotar medidas como, a redução suas alíquotas em contrapartida a redução do concorrente vitorioso.

Com a adoção dessa medida, a guerra fiscal persistirá e todos os entes políticos nela envolvidos sairão prejudicados, tendo em vista que essa redução na arrecadação tributária vai gerar mais dependência desses entes em relação aos repasses federais. Além disso, quanto menor for sua arrecadação, menor será o potencial de investimento desses entes políticos que, perdendo esses investimentos, terão como única via de atração de empresas, a redução de tributos.

Por outro lado, as medidas tendentes a desestimular a adoção de tributação reduzida de que se vale o ente político perdedor da guerra fiscal geram grande insegurança jurídica, que, por si só, acaba por afastar a qualquer investimento privado.

Também essas “vantagens” alcançadas pelo ente político vencedor são tão sutis que não podem sustentar esse tipo de política, de conceder redução de impostos para gerar investimentos.

Assim, deve-se analisar esse fenômeno em razão dos efeitos nocivos amplamente considerados, no sentido de reduzir as desigualdades regionais, o que deve ser feito através da elaboração estudo mais pormenorizado acerca das relações federativas do Estado brasileiro nos seus aspectos fiscais.

Como já afirmamos, a guerra fiscal tem como condição básica a possibilidade de entes subnacionais utilizarem benesses fiscais para influenciar a alocação de recursos privados. O fenômeno aqui delineado tem como principais fatores a dinâmica legal do ICMS e do ISS (aquele, no que tange à guerra fiscal estadual, e este, no que tange à guerra fiscal municipal) e também a parca capacidade da União em implantar políticas desenvolvimentistas de âmbito regional.

Essa utilização peculiar da guerra fiscal como instrumento político de desenvolvimento industrial regional deve ser analisada em termos federativos. Tal análise, fatalmente, nos mostrará que esse processo é perverso, controlado pelas grandes empresas privadas, e que só aumenta a dependência das unidades federativas em relação à União, visto que abdicar de parte de suas receitas em prol desse uso econômico da tributação aumenta consideravelmente a dependência dos entes políticos das transferências intergovernamentais.

Essa disputa travada no contexto federativo força articulações entre a esfera pública e o setor privado, numa verdadeira negociação alocativa desordenada do investimento produtivo. De fato, o ponto central da discussão é que a guerra entre os entes políticos por seus interesses, de forma não cooperativa, é inerente aos próprios agentes federativos. Assim, como na instância privada, as decisões individuais dos entes políticos alteram de forma substancial as relações cooperativas federais, o que enseja determinado grau de regulação.

Essa regulação, aqui tomada em termos amplos, abrange duas principais atuações da União:

- (i) normatizar as relações entre os agentes da Federação, através de uma estrutura de tributação e de dispositivos específicos que regulem a competência de tributar;
- (ii) estabelecer políticas de alocação regional do investimento público ou diretamente influir na alocação de investimentos privados.

De fato, no que tange à segunda atuação, o poder da União de garantir recursos financeiros (crédito farto das principais agências de fomento federais) e os sistemas alocativos e decisórios concentrados nos grandes blocos do setor produtivo estatal garantiriam a acomodação dos conflitos existentes, dando à União a capacidade de planejar e de executar um projeto de desenvolvimento nacional. Projeto esse, aliás, que é de sua competência, de acordo com os dizeres do art. 21, inciso IX, da atual Constituição.

De fato, dados referentes ao investimento público ilustram queda constante na taxa de investimento agregada do setor público, que declinou de 6,9%, em 1980, para 3,8%, em 1990, e o resultado das empresas estatais indica essa tendência.

Não é por acaso que, já no fim dos anos 80, alguns já afirmavam que a substituição da União pelos agentes subnacionais na adoção de políticas de alocação do investimento público era situação irreversível.

Já no que diz respeito ao primeiro tipo de atuação, a perda efetiva dessa capacidade regulatória da União foi acompanhada por um processo de descentralização político-fiscal recente que culminou na autonomia federativa estabelecida pela Constituição de 1988. Ademais, a competência sobre o principal imposto sobre o valor agregado (ICMS) é estadual, ao contrário do padrão mundial. De fato, o “principal fator para a viabilidade e sustentação do conflito fiscal entre os Estados brasileiros encontra-se na sistemática de tributação estabelecida no comércio interestadual”; por isso, acreditamos ser interessante apresentar, para o efetivo deslinde do tema, breve histórico sobre a competência tributária e a autonomia dos entes federativos nesse aspecto.

### **4.3 Pacto federativo**

O Brasil adotou a forma federativa após a promulgação da Constituição Republicana de 1891, que transformou a nação que anteriormente era unitária e composta de províncias em estados-membros, onde tais estados ganharam certa autonomia. No federalismo a descentralização é evidente, contrapondo-se à centralização do modelo unitário.<sup>16</sup>

Costuma-se dizer que a guerra fiscal é um confronto que se dá de forma horizontal, tendo em vista a situação jurídica de igualdade entre os Estados. Ou seja, os entes federados permanecem em uma competição disputando entre si quem concede mais incentivos fiscais gerando cada vez mais para si a atração de indústrias para seus parques locais, com o intuito de dar novo impulso à economia estadual.

A problemática reside no quesito temporal, ou seja, quando há vantagens para o ente, geralmente são por um curto prazo e logo se vê que apenas os estados mais desenvolvidos tem condições de renunciar a esses recursos.

Ao longo da redemocratização, os estados foram recuperando as prerrogativas tributárias perdidas durante o período autoritário.

“A Constituição de 1988 foi a consolidação dessas conquistas, garantindo uma ampla liberdade tributária às unidades estaduais. Acrescenta-se a isso o aumento das receitas

---

<sup>16</sup> BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. Guerra Fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro. Disponível em URL: <http://jus.com.br/revista/texto/5090/guerra-fiscal/2>. [Citado em: 31 de Janeiro de 2012 - 19:07].

estaduais obtidas através das transferências constitucionais vinculadas a impostos federais. As finanças públicas estaduais, contudo, entram em colapso nos anos 90, por 5 fatores: primeiro, a recessão iniciada no governo Collor; segundo, o engessamento do Orçamento público estadual, ocasionado pelo crescimento exorbitante da folha salarial do funcionalismo público; terceiro, a paralisação dos investimentos estaduais por parte do governo federal; quarto, esgotamento das fontes internacionais e nacionais de financiamento; quinto, a saída de empresas dos seus estados de origem, motivadas por incentivos fiscais oferecidos por outros estados.

Essa conjuntura só foi possível devido aos investimentos federais do II PND (Plano Nacional de Desenvolvimento), especialmente na área de infraestrutura que havia beneficiado um conjunto de estados periféricos tornando-os competitivos perante os estados mais ricos. A partir daí os estados menos abastados podem competir para angariar recursos do setor privado. É a chamada guerra fiscal. Nas condições extremamente desfavoráveis em que se encontravam, e com a impossibilidade financeira da União em ajudá-los, só restava aos estados duas alternativas: se aliarem para realizarem programas conjuntos de gastos e atração de investimentos (opção cooperativa), ou cada um procurar por si só armar uma estratégia para conquistar novas empresas para o parque produtivo do estado (opção não cooperativa). Esta última foi escolhida, exatamente porque os incentivos atuais sinalizam para comportamentos individualistas e não cooperativos dos estados.

Os governadores ignoram os efeitos positivos e negativos. Sendo assim a guerra fiscal do ponto de vista federativo é uma competição não cooperativa que afeta a federação, pois não segue os critérios estabelecidos na lei complementar nº 24 de 1975 que proíbe os estados de concederem incentivos fiscais sem a aprovação do CONFAZ. Com isso a federação perde, pois não são levados em conta os aspectos futuros da prática não cooperativa, levando os estados a aumentarem ainda mais as desigualdades econômico-sociais<sup>17</sup>.

#### **4.4 O Conselho de política fazendária (CONFAZ)**

O CONFAZ é um órgão deliberativo colegiado formado por representantes de cada um dos Estados bem como do Distrito Federal, além de um representante da União e tem a

---

<sup>17</sup> BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. Guerra Fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro. Disponível em URL: <http://jus.com.br/revista/texto/5090/guerra-fiscal/2>. [Citado em: 31 de Janeiro de 2012 - 19:07].

finalidade de realizar a deliberação acerca da concessão de benefícios tributários no âmbito do ICMS. Encontra-se previsto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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;<sup>18</sup>.

Os conteúdos relacionados a tal matéria devem ser submetidos aos integrantes do CONFAZ. “Nos termos do art. 2º, do referido Diploma Legislativo, para deliberar favoravelmente à concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, os Estados e o Distrito Federal devem aprová-los, de maneira unânime. E, para acolher convênio que diga respeito à revogação de tais isenções, incentivos ou benefícios de ICMS, a Lei Complementar n. 24/75 exige aprovação por quorum de quatro quintos dos membros do CONFAZ. Nesses procedimentos, somente os votos dos representantes dos Estados e do Distrito Federal devem ser computados, cabendo ao representante do Poder Executivo da União apenas a presidência das discussões.”<sup>19</sup>

Tal matéria é regulada pela citada Lei Complementar nº 24, que, embora seja antecedente da constituição de 1988, fora recepcionada em razão do disposto no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Assim sendo, as decisões que anseiam a concessão de benefícios devem ser unâimes conforme o § 2º do art. 2º, o que garante o efetivo controle na implementação de políticas de federalismo cooperativo para a redução de desigualdades regionais.

<sup>18</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nº 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 108 a 111.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: *Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*, São Paulo: Noeses, 2012.

O que observamos hoje é que, em razão da incompatibilidade das sanções previstas no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar nº 24 com a Lei de Responsabilidade Fiscal, há uma liberdade dos Estados no sentido de desrespeitar o mandamento legal, concedendo à revelia do CONFAZ benefícios e isenções às empresas.

A Lei Khandir estabelecia originalmente, nos seus arts. de nº 27 a 29, sistemática muito semelhante, atribuindo a celebração desses convênios ao CONFAZ. Porém, os referidos artigos acabaram por serem foram vetados pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso, embasando-se nas questões de competência que seriam de iniciativa privativa do presidente da República tais leis que disponham sobre a criação, estruturação e atribuição dos órgãos da administração pública.

A Guerra Fiscal, como está estabelecida hoje, poderia acabar sendo suficiente somente o cumprimento efetivo da Lei Complementar nº 24, por si só.

Em nada colaboram o não cumprimento da referida Lei bem como a diminuição de poderes do CONFAZ, para a efetividade do pacto federativo, pelo contrário, só aumentam a situação de conflito.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É de se reconhecer todo o esforço que os Estados e Distrito Federal vêm fazendo no tocante à preocupação com o desenvolvimento regional, implementando vários mecanismos de desoneração de impostos, assim como no caso do ICMS, com a finalidade de estimular ainda mais a iniciativa privada a alocar os seus investimentos nas suas respectivas unidades federativas, por meio de convênios, aprovados pelo CONFAZ, fazendo todo o esforço imprescindível para que se alcance uma realidade social igualitária, justa e plena, conforme apresentado no mandamento constitucional, como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Porém, ainda hoje é possível de notamos claramente algumas distorções que os entes da federação, principalmente os mais ricos, insistem em trazer a tona, com vistas a criar mecanismos nessa desoneração de impostos, com a concessão unilateral de isenções, incentivos e benefícios fiscais – também, no âmbito do ICMS - que os favoreçam de certa forma na questão do estímulo da atividade econômica interna e o seu desenvolvimento, em detrimento dos outros estados com condições menos favoráveis para conceder essa desoneração. Tendo em vista que o atual modelo legislativo de concessão de benefícios fiscais de ICMS adotado no Brasil não satisfaz essas condições, pois trás consigo alguns problemas que entram a possibilidade dos Estados menos desenvolvidos de competirem em situação de igualdade com os mais ricos.

Para que haja uma competição justa pela atração de investimentos privados com vistas ao desenvolvimento regional dos entes federados em igualdade de condições é necessária e urgente a realização de uma ampla reforma tributária, no sentido de nacionalizar o ICMS, que na forma atual entrava o crescimento de determinadas regiões em razão da sua impossibilidade de competir com outras pelo meio de concessões de incentivos e benefícios fiscais, como ocorre em vários outros países do mundo, de forma a igualar a alíquota praticada e desestimular essa competição desigual e injusta, onde sempre os estados ricos e com mais condições do ponto de vista econômico e financeiro saem ganhando, pois tem na prática, maiores condições de suportar a desoneração de impostos que os estados mais pobres.

Atualmente, no Brasil, os estados do Sul/Sudeste levam vantagem nessa competição entre os estados por investimentos devido ao avançado parque industrial e sistema logístico que possuem, ao contrário dos estados pobres de outras regiões que não possuem atrativos competitivos que convençam as grandes empresas a se instalarem nas suas regiões. O que torna ainda pior e mais desvantajosa a competição pelo aumento da arrecadação de impostos, desequilibrada e desproporcional, não só pelas condições de oportunidade de infraestrutura a oferecer como a desvantagem por conta da própria legislação que permite essa competição desigual e injusta.

Por mais esse motivo, a exigência de unanimidade dos Estados e Distrito Federal para a aprovação de convênio relativo à concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais de ICMS não se apresenta apropriada ou condizente à realidade posta pela Carta Magna de 1988, nas oportunidades em que demonstrada a inferioridade econômica e produtiva da unidade da Federação em que se pretende fazer uso dos citados expedientes extrafiscais. Elemento dessa índole acaba por impedir concessão regular de tais desonerações do imposto estadual, figurando como verdadeiro empecilho ao implemento daquela finalidade maior, constitucionalmente assegurada, que é a redução das desigualdades regionais.

Em razão disso torna-se imprescindível uma reforma nos sistema tributário brasileiro que iguale as condições dos estados, sobretudo no tocante às reduções da arrecadação de impostos, por meio da concessão de benefícios fiscais – principalmente, no tocante ao ICMS – no sentido de permitir que as empresas busquem não a redução de despesas com impostos, mas a região que melhor condiz com a atividade por elas praticada, como condições logísticas, mercadológicas e etc..

Para tanto, uma das principais mudanças que corrigiriam essas distorções na maneira como se promovem as concessões de benefícios de ICMS no Brasil seria a nacionalização do imposto, tomando-se como modelo o praticado em outros países e que, sem dúvida, impactaria numa competição justa entre os estados e faria com que todos buscassem criar mecanismos de atração de investimentos privados oferecendo condições mercadológicas e logísticas favoráveis, acarretando numa preocupação maior com investimentos nesse sentido, agregando valor ao potencial industrial de cada estado.

Portanto, é necessária essa reflexão acerca do tema exposto, no sentido de o país avançar na questão da legislação sobre a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais, sobretudo no tocante ao ICMS, para que possamos criar condições justas e, ao mesmo

tempo, forçar os estados a lançarem mão de mecanismos necessários à atração de grandes investimentos privados, não só no sentido de buscar aumentar sua arrecadação, como também de satisfazer a sociedade, gerando empregos, renda e bem estar social da sua população.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOSA, Leon Victor de Queiroz. **Guerra Fiscal: ataque ao pacto federativo brasileiro**. Disponível em URL: <http://jus.com.br/revista/texto/5090/guerra-fiscal/2>. [Citado em: 31 de Janeiro de 2012 - 19:07].
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n° 1/92 a 56/2007 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n° 1 a 6/94, - Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008.
- CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**, São Paulo: Noeses, 2012.
- CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CRETELLA JUNIOR, José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988. Vol. VIII**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos fiscais, princípios da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. 2007. Rio de Janeiro: Lúmen Júris.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

VARSAÑO, R. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Brasília, DF, nov. 1996. 16p. Apresentado no Seminário Internacional Políticas Fiscais Descentralizadas.