

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

NEUTRALIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E A GUERRA FISCAL

DAIANA DE PAULA ROCHA CORRÊA

RIO DE JANEIRO

2016

DAIANA DE PAULA ROCHA CORRÊA

NEUTRALIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E A GUERRA FISCAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2016

C652n Corrêa, Daiana de Paula Rocha
 Neutralidade, segurança jurídica e guerra fiscal
 / Daiana de Paula Rocha Corrêa. -- Rio de
 Janeiro, 2016.
 71 f.

 Orientador: Eduardo Maneira.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 de Direito, Bacharel em Direito, 2016.

 1. Direito Tributário. 2. Guerra Fiscal. 3.
 ICMS. 4. Segurança Jurídica. 5. Reforma Tributária.
 I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

CDDir 341.39

DAIANA DE PAULA ROCHA CORRÊA

NEUTRALIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E A GUERRA FISCAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof.º Eduardo Maneira

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2016

RESUMO

Este trabalho monográfico tem por objeto o estudo acerca da Guerra Fiscal de ICMS e os desdobramentos deste fenômeno na Federação Brasileira. Entretanto, este trabalho não se limitará a análise da guerra fiscal, mas também a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente. Desta forma, o presente estudo analisará a possibilidade de modular os efeitos dessas decisões, ponderando-se dois mandamentos constitucionais: a regra Constitucional que prevê rito específico para a concessão de incentivos fiscais e o princípio da segurança jurídica. Por fim, este estudo levanta a hipótese da reforma tributária, uma vez que o ideal seria que existisse um só imposto sobre o consumo, e, por conseguinte, que houvesse somente uma pessoa política competente para instituí-lo.

Palavras-chave: Direito Tributário; Guerra Fiscal; Reforma Tributária.

ABSTRACT

This monographic work has for object the study about the Fiscal war of ICMS and the ramifications of this phenomenon in the Brazilian Federation. However, this work is not limited to analysis of the fiscal war, but also the Declaration of unconstitutionality of the tax advantages granted unilaterally. Thus, this study will examine the possibility to modulate the effects of such decisions, weighing two constitutional Commandments: the Constitutional rule which provides specific rite for the granting of tax incentives and the principle of legal certainty. Finally, this study raises the possibility of tax reform, since it would be ideal if there was a single consumption tax, and, therefore, there was only one person competent for policy instituted it.

Key words: Tax Law; Fiscal War; Tax Reform.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 7 |
| 2 O ICMS | 8 |
| 2.1. Introdução | 8 |
| 2.2. Hipóteses de incidência do ICMS | 9 |
| 2.2.1 Prestações de serviço de transportes interestadual e intermunicipal | 10 |
| 2.2.2 Serviços de Comunicação..... | 11 |
| 2.2.3 Operações relativas à circulação de mercadorias | 11 |
| 2.3. A não-cumulatividade do ICMS | 14 |
| 2.3.1 Conceito..... | 14 |
| 2.3.2 As exceções ao princípio da não-cumulatividade | 16 |
| 2.3.2.1 Isenção e não incidência | 16 |
| 2.3.2.2 A redução da base de cálculo | 20 |
| 2.3.3 A não cumulatividade na Lei Complementar nº 87/96..... | 22 |
| 2.3.4 A não cumulatividade e o Supremo Tribunal Federal..... | 26 |
| 2.4. Os benefícios fiscais do ICMS | 29 |
| 2.4.1 Questões iniciais | 29 |
| 2.4.2 Lei complementar nº 24/75 e os benefícios fiscais | 30 |
| 2.4.3 Classificação dos benefícios fiscais de ICMS | 31 |
| 3 APONTAMENTOS INICIAIS DA GUERRA FISCAL | 37 |
| 3.1 Desdobramentos iniciais da Guerra Fiscal | 37 |
| 3.2 A Sistemática do conflito | 37 |
| 4 REFLEXOS DA GUERRA FISCAL DE ICMS | 38 |
| 4.1 Efeitos negativos do fenômeno | 38 |
| 4.1.1 As finanças estaduais | 38 |

| | |
|---|-----------|
| 4.1.2 O país perde | 39 |
| 4.1.3 Perda do Poder de estímulo dos Estados | 40 |
| 4.1.4 Distorção na livre-concorrência e queda na arrecadação total do ICMS | 40 |
| 4.2 Efeitos positivos do fenômeno..... | 42 |
| 4.2.1 Benefícios para o Estado | 42 |
| 4.2.2 Desconcentração do desenvolvimento..... | 42 |
| 5 AS TÁTICAS DESENVOLVIDAS PELOS ESTADOS | 43 |
| 5.1 O Convênio previsto na Lei Complementar nº 24 de 1975 no controle à Guerra Fiscal | 43 |
| 5.2 As estratégias dos Estados que concedem os benefícios fiscais à revelia do CONFAZ | 47 |
| 6 A INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS UNILATERALMENTE | 56 |
| 6.1 Introdução | 56 |
| 6.2 Quem paga a conta da guerra fiscal? | 56 |
| 6.3 Efeitos positivos do fenômeno..... | 60 |
| 7 A REFORMA TRIBUTÁRIA | 62 |
| 7.1 Ofensa ao princípio da segurança jurídica | 62 |
| 7.2 O Imposto único sobre o consumo | 64 |
| 8 CONCLUSÃO | 67 |
| 9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 68 |

1 - INTRODUÇÃO

Em virtude dos elevados índices tributários no Brasil e as repercussões que geram tal situação, esta pesquisa aborda a concorrência relacionada ao Direito Tributário, procurando fazer uma análise crítica de decisões do Supremo Tribunal Federal – STF com impacto no princípio da segurança jurídica.

Inicialmente, o presente trabalho analisará a concessão unilateral de benefícios fiscais por parte dos Estados, como forma de atrair capital privado em seus territórios, sem prévia aprovação em convênio celebrado no Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária).

No âmbito estadual, tais práticas competitivas, na maior parte das vezes, referem-se aos benefícios relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), motivo pelo qual nosso estudo se restringirá à análise da Guerra Fiscal relativa ao ICMS.

Esse cenário de concorrência entre os Estados federados, embora possa ser vantajoso tanto para o contribuinte quanto para o ente federativo, há também desdobramentos negativos. Muitas vezes essas políticas de benefícios fiscais de ICMS vão configurar em verdadeiras renúncias de receitas.

E a situação se agrava devido à condescendência do STF, que demora anos para julgar as ações que questionam benefícios fiscais instituídos sem base em convênio, de modo que, durante todo este período, os contribuintes necessariamente recolheram o ICMS em total sujeição aos ditames legais em vigor nos Estados.

Contudo, após anos sem analisar o tema, o STF vem declarando inconstitucionais determinadas leis estaduais que concederam benefícios fiscais, à revelia do Confaz. Após o julgamento, as Fazendas Públicas desses Estados passaram a exigir dos comerciantes o ICMS não pago em razão do aludido benefício fiscal.

Neste contexto, veremos que a cobrança da diferença entre a alíquota normal e a alíquota aplicada em razão do benefício fiscal impugnado nas ações, viola os princípios da segurança jurídica e da neutralidade.

Por fim, o presente estudo levanta a hipótese de reforma tributária concernente aos tributos sobre vendas. A reforma ideal, mas de difícil viabilização política, deveria reunir os impostos sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, bem como o PIS e a COFINS – em um único imposto. Isto simplificaria e daria maior eficiência ao sistema; e praticamente eliminaria a guerra fiscal.

2 – O ICMS

2.1 – Introdução

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre 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 iniciem no exterior¹.

O ICMS será introduzido no ordenamento jurídico pela Carta Magna de 1988², sendo regulado através do artigo 155, II e §§ 2º e 5º, bem como através de Resoluções do Senado que deverão estabelecer alíquotas máximas e mínimas para o imposto segundo determinadas situações, e possui ainda como normas reguladoras gerais a Lei Complementar nº 87/96 (denominada “Lei Kandir”) e a Lei Complementar 24/75.

O ICMS é um imposto indireto, uma vez que o consumidor final é quem, de fato, suporta a carga tributária, embora não seja designado pela lei como contribuinte desse imposto. Assim temos o contribuinte de fato e de direito, o primeiro é a pessoa designada pela lei para pagar o imposto e o segundo é a pessoa que de fato suporta o ônus fiscal.

¹ Art. 155, II, CRFB.

² Na verdade o arquétipo do ICMS já existia antes da Constituição de 1988 na figura do ICM. O que ocorre com a promulgação da Constituição de 1988 será o aumento da base de cálculo do ICM que terá como resultado o nascimento do ICMS.

É um imposto de caráter predominantemente fiscal, representando em torno de 80% da arrecadação dos Estados³. Por ser a principal fonte de arrecadação das finanças estaduais, o ICMS será o principal instrumento para o fomento à Guerra Fiscal.

2.2 – Hipóteses de incidência do ICMS

O fato gerador é o evento que concretiza no plano fático a hipótese de incidência e que faz nascer o vínculo obrigacional entre o contribuinte ou responsável e o sujeito ativo Fazenda. Em outras palavras, o fato gerador é a ocorrência concreta do evento descrito na norma tributária, a partir do qual a obrigação tributária se origina.

O professor Sacha Calmon vai definir o fato gerador do ICMS da seguinte forma: “é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores⁴”.

Para identificar a hipótese de incidência do imposto é importante destacar os núcleos que envolvem o ICMS. O artigo 155, II da Constituição Federal possui o seguinte texto:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Do dispositivo constitucional, portanto, pode-se extrair 4 hipóteses de incidência, segundo Eduardo Sabbag:

- a) Imposto sobre a circulação de mercadorias;
- b) Imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação;
- c) Imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;
- d) Imposto sobre extração, importação circulação, distribuição e consumo de minerais⁵.

³ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1093.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. P. 387.

⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1095.

O tributarista Roque Antônio Carrazza vai divergir um pouco da posição apresentada anteriormente ao afirmar que o artigo 155, II da CRFB abrange cinco impostos diferentes:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes a saber:

- a) O imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadoras no exterior;
- b) O imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) O imposto sobre serviços de comunicação;
- d) O imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica.
- e) O imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais⁶.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Franciso Lippo discordam do entendimento adotado por Carrazza e afirmam que na verdade haveria três hipóteses de incidência distintas, quais sejam:

- a) A hipótese de incidência correspondente ao antigo ICM (operações relativas à circulação de mercadorias);
- b) A hipótese de incidência que recai sobre as prestações de serviço de transportes interestadual e intermunicipal;
- c) A hipótese de incidência relativa à prestação de serviços de comunicação.⁷

A divisão apresentada por José Eduardo Soares de Melo e Luiz Franciso Lippo será adotada neste trabalho, assim, serão analisados os núcleos das três hipóteses de incidência do ICMS mencionadas acima.

2.2.1 – Prestações de serviço de transportes interestadual e intermunicipal

O ICMS incide na prestação de serviços de transporte realizada entre Municípios dentro do mesmo Ente Federativo (intermunicipal) ou entre Estados diferentes (interestadual). O serviço de transporte realizado dentro do mesmo Município (intramunicipal) não faz parte dos núcleos da hipótese de incidência do ICMS, portanto não

⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13. Ed. São Paulo: Editora Malheiros. P. 37.

⁷ MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Franciso. **A não-cumulatividade tributária**. Editora Dialética: São Paulo, 1998. P. 34.

poderá ser tributado por ele. Entretanto, o serviço de transporte intramunicipal poderá ser fato gerador do ISS caso esteja contemplado pela Lei Complementar n. 116/2003.

Ressalta-se, porém, que tais prestações devem ser onerosas, visto que o imposto tem que exprimir um signo presuntivo de riqueza. Portanto, as prestações de serviços gratuitos não podem gerar incidência⁸ do ICMS.

No caso de transporte de mercadorias em parcelas, o fato gerador ocorrerá na data em que se efetivar a saída do primeiro componente, peça ou parte e o local do recolhimento do tributo será o local onde a prestação do transporte se iniciou⁹.

2.2.2 – Serviços de comunicação

Serviços de comunicação são os prestados por empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens (emissoras de rádios AM/FM e redes de televisão), por empresas de tevê por assinatura, por empresas de telefonia móvel e fixa e etc¹⁰.

A Constituição não esmiuçou essa hipótese de incidência, cabendo, assim, a lei complementar n. 87/96 fixar eventuais peculiaridades, através de seu artigo 2º, III:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

II - 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;

2.2.3 – Operações relativas à circulação de mercadorias

Os itens 2.2.1 e 2.2.2 não geram grande repercussão ao fenômeno da Guerra Fiscal, razão pela qual não merecem análise profunda. Entretanto, o item 2.2.3 (referente ao ICMS – operações e circulação de mercadorias) é importantíssimo à questão da Guerra Fiscal.

Prevê o art. 2º da Lei Complementar n. 87/96, em consonância com a Constituição que:

⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1098.

⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1098.

¹⁰ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2013. P. 441.

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.

Do trecho supracitado devem-se extrair dois conceitos importantes para a incidência ou não do ICMS. O conceito de **circulação e mercadoria**.

O elemento **circulação** diz respeito à titularidade do bem, é a transmissão da titularidade do bem de uma esfera jurídica para outra. No entanto, o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro do contribuinte não constitui fato gerador do ICMS. Segue a explicação apresentada pelo professor Sabbag sobre o tema:

Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação “física”, não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matriz e filial¹¹.

Esse entendimento foi inclusive sumulado pelo STJ, em seu enunciado n. 166 que prevê “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

O STF se posiciona da mesma forma através da Súmula n. 573 que traz esse raciocínio a enunciar que *não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato*.

O Tributarista Roque Antônio Carrazza ratifica a posição defendida pelos Tribunais Superiores ao sustentar que:

[...] a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, configura simples transporte e, por isso mesmo, não incide ICMS. De fato, nela não há transmissão de mercadoria e, por via de consequência, circulação jurídica. Só haverá circulação jurídica, quando uma operação for realizada entre duas pessoas distintas¹²

¹¹SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.1096.

¹² CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 39.

Embora seja um assunto pacífico na jurisprudência dos Tribunais Superiores e albergado pela maioria da doutrina, há alguns doutrinadores que discordam deste conceito. Essa corrente minoritária sustenta que a tributação deve incidir em toda atividade capaz de realizar o trajeto da mercadoria de produção até o consumo, mesmo que a titularidade permaneça inalterada. O professor Mauro Luis explica essa visão minoritária em seu livro da seguinte forma:

Alguns entendem que a incidência do ICMS não exige necessariamente mudança de propriedade das mercadorias, sob o fundamento de que o imposto incide sobre qualquer operação relativa à circulação de mercadorias, onerando toda atividade capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo, ainda que permanecendo o bem no patrimônio da pessoa que a promova. A adoção dessa tese permitiria, por exemplo, a incidência do ICMS sobre operações pelas quais a empresa transfere mercadorias de sua matriz produtora para suas revendas espalhadas¹³.

Importante analisar que o art. 12, I, da Lei Complementar n. 87/96 prevê que seria fato gerador do ICMS a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento do mesmo titular, ainda que não mude a titularidade do bem.

Esse inciso, por tudo o que já foi exposto, estaria em desarmonia com a previsão Constitucional, pois não observa a expressão circulação que significa, para o Direito, transferência de domínio, isto é, mudar de titular.

O conceito do elemento **mercadoria** é marcado por uma pequena divergência na doutrina em relação à fonte da interpretação do elemento Mercadoria, no entanto, ela acaba chegando a mesma conclusão.

O professor Eduardo Sabbag¹⁴ vai afirmar que o conceito de Mercadoria no sentido estrito é definido implicitamente no texto Constitucional, já o professor Mauro Luis Rocha Lopes¹⁵ vai defender que o conceito de Mercadoria deve ser extraído do Código Comercial, vigente à época da promulgação da Constituição de 1988.

O Código Comercial vai conceituar Mercadoria no seu artigo 191:

¹³ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2013. P.436.

¹⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1096.

¹⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: Editora Impetus. 2013. P. 432

Art. 191

(...)

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

A mercadoria pode ser considerada bem ou coisa móvel objeto de compra e venda, ou seja, ela é a coisa móvel destinada ao comércio. Portanto, a mercadoria está dentro do ciclo econômico, de modo que se a mercadoria é adquirida para uso próprio (consumidor final) ela não pode ser considerada mais como mercadoria¹⁶.

2.3 – A não-cumulatividade do ICMS

2.3.1 – Conceito

Existe na doutrina divergências acerca da natureza jurídica da não-cumulatividade. Alguns defendem que ela possui natureza de princípio, enquanto outros de regra constitucional¹⁷. Com efeito, a maior parte da doutrina entende ser a não cumulatividade um princípio¹⁸, será essa, portanto a corrente adotada pelo presente trabalho.

A não-cumulatividade do ICMS está prevista no artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal de 1988 que a conceitua da seguinte forma: “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”.

O ICMS possui caráter *plurifásico*, isto é, o imposto incidirá em todas as operações realizadas dentro do ciclo econômico que projeta a mercadoria até o seu consumidor final.

Exemplificativamente, sendo a mercadoria vendida pela indústria ao atacadista, depois revendida por este ao varejista e, finalmente, adquirida pelo consumidor final, ao fim desse ciclo econômico três incidências fiscais estarão configuradas¹⁹.

¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1100.

¹⁷ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos de ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. P. 50.

¹⁸ Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza (2009. P.339) e Hugo de Brito Machado (2010, P. 133).

¹⁹ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: editora Impetus, 2013. P. 449.

Não fosse a não-cumulatividade prevista pela Constituição a tributação nessas operações sofreria o chamado *efeito cascata*, decorrente da incidência *do imposto sobre imposto, ou da sobreposição de incidências*²⁰, o que acabaria por onerar demasiadamente o consumidor final.

O mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do Imposto, um crédito fiscal.

Esse crédito, de acordo com o professor Sacha Calmon é "*um crédito misto (quase financeiro), abrangendo o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços*"²¹.

Temos então que toda entrada, independente da sua destinação (seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente), gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores.

Para o Tributarista Roque Antonio Carrazza a regra da não-cumulatividade não condiz no sistema constitucional tributário brasileiro a um Imposto sobre o valor agregado, tendo em vista que o ICMS na realidade não vai incidir sobre o valor agregado pelo contribuinte em cada operação, mas sim sobre o valor total da obrigação, aplicando-se a não-cumulatividade através de um sistema de compensação de débitos com créditos do imposto.

Não se deve, portanto, caracterizar o ICMS como um imposto incidente sobre o valor acrescido. A agregação de valor não é “elemento” essencial à integração da hipótese de incidência do ICMS. Não configura um “elemento financeiro” essencial ao aperfeiçoamento do suporte fático da regra jurídica de tributação. Do contrário, [...] numa venda de mercadoria abaixo do preço de custo, o contribuinte não teria nem mesmo que debitar-se sobre o valor da saída, porque faltar-lhe-ia “o elemento financeiro do fato gerador”.

[...]

O ICMS é devido sobre o valor total da operação. Noutras palavras, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou prestação realizada. A Fazenda Pública

²⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 1105.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 332.

do Estado-membro (ou do Distrito Federal, conforme o caso) tem o direito de arrecadar uma porcentagem deste valor (18%), fixada na lei específica.

[...]

Registramos que o pagamento do ICMS é habitualmente feito parte em crédito, parte em créditos. Nada impede, porém, seja feito só em créditos (quando estes equivalem ou excedem os débitos no mesmo período de apuração) ou só em moeda (quando não há créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações anteriores.)

Isso significa dizer, no Direito brasileiro, que a não-cumulatividade do ICMS se operacionaliza por meio da compensação, realizada pelo contribuinte, entre créditos de operações e/ou prestações anteriores e débitos das operações/prestações subsequentes²².

Para o professor Ricardo Lobo Torres o princípio da não-cumulatividade é uma verdadeira garantia constitucional existente para evitar a incidência em cascata de um tributo novo, não previsto de modo expresso pelo constituinte²³.

2.3.2 – As exceções ao princípio da não-cumulatividade

2.3.2.1 – Isenção e não incidência

As exceções ao princípio da não-cumulatividade conhecidas como isenção e não incidência estão previstas no artigo 155, parágrafo 2º, II da Constituição Federal.

Esse dispositivo determina que as operações que contemplem algum caso de isenção ou não incidência do ICMS não terão crédito garantido para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e também acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação contrária na legislação.

Ou seja, todo o crédito acumulado dentro daquela cadeia econômica em razão de operações anteriores será anulado caso venha a ser concedida uma isenção, ou ocorra a não incidência do imposto em uma operação posterior.

Paulo de Barros de Carvalho²⁴ vai apresentar 4 situações em nosso ordenamento jurídico que terão como consequência a não incidência.

- 1) Ausência do fato jurídico tributado.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P. 365-366.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. P. 276.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. São Paulo. **Revista de direito tributário**, n. 95, p.11.

- 2) Inexistência da regra-matriz de incidência tributária, a qual, conquanto autorizada constitucionalmente, não foi produzida pelo legislador ordinário.
- 3) Falta de previsão constitucional que atribua competência para a tributação de determinado acontecimento.
- 4) Incompetência para a tributação de situações específicas, por expressa determinação da Carta Magna (imunidade tributária).

A não incidência como o próprio nome diz é o fenômeno em que não haverá a incidência tributária. Em outras palavras, o fato imponible não se adequa à hipótese de incidência, desta forma, não nasce a obrigação tributária. Uma vez que não existe obrigação tributária não vai existir crédito tributário.

Logo, não há como o contribuinte utilizar esse crédito frente a eventuais débitos com a Fazenda Estadual. Entretanto, o Constituinte por uma decisão de política tributária permitiu ao legislador prever determinadas situações em que, apesar de não ter ocorrido a incidência do tributo o contribuinte poderia manter o crédito²⁵.

O professor Hugo de Brito Machado define a não incidência como tudo que está fora da hipótese de incidência, tudo que não está abrangido por esta. Isto é, a regra jurídica de tributação define a hipótese em que o tributo é devido e por exclusão define aquelas em que não o é²⁶.

A não incidência é ainda classificada pela doutrina em *pura ou simples*, se resulta da inocorrência do suporte fático da regra de tributação, ou *juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência²⁷. A imunidade tributária seria uma espécie de não incidência juridicamente qualificada com base na Constituição:

A imunidade tributária resulta de norma constitucional que excepciona a regra de competência tributária em razão de opção valorativa feita pelo legislador constituinte.

[...]

As hipóteses a tributos são verdadeiras hipóteses de não incidência tributária, qualificadas por normas constitucionais de intributabilidade. Nisso, a imunidade tributária se distingue da isenção tributária. Esta decorre de lei e pressupõe competência da entidade que a concede, em relação ao tributo de que seja objeto²⁸.

²⁵ Art. 155, II da CRFB/88.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010. P. 242.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010. P. 243.

²⁸ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: editora Impetus. 2013. P.101.

Verifica-se, portanto, que a não incidência constitucionalmente qualificada retira da competência do Ente a capacidade desse Ente tributar determinado fato.

Em relação à isenção tributária existem duas correntes na doutrina, uma que entende a isenção como mera dispensa ao pagamento do tributo, e outra que entende como não incidência legalmente qualificada.

A doutrina mais tradicional vai entender a isenção tributária como mera dispensa legal de pagamento de tributo devido²⁹. Para essa corrente, a isenção se qualificaria como um benefício fiscal concedido pelo Ente tributante. Haveria normalmente a incidência do tributo, contudo o Ente em invés de realizar a cobrança do tributo vai dispensar o pagamento.

Já a segunda corrente, defendida pela doutrina mais moderna, vai arguir que a isenção não seria dispensa de pagamento, mas sim uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Segundo o professor Hugo de Brito Machado a isenção seria a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que concretizam a hipótese de incidência da regra de tributação³⁰. Em outras palavras, para a segunda corrente o Ente Tributante escolhe abrir mão através da edição de uma lei específica de parcela de sua competência para tributar determinado evento.

A diferença entre as duas correntes não é de natureza meramente acadêmica. A adoção de cada uma das correntes trará consequências diferentes no Direito Tributário. Por exemplo, no caso da corrente mais clássica – isenção é mera dispensa de pagamento – quando a norma revogadora da isenção torna-se eficaz, o tributo poderá voltar a ser cobrado imediatamente.

²⁹ V.MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões**. São Paulo: Max Limonad, 1964, p. 673; v. FALCÃO, Amílcar de Araújo, **Fato gerador da obrigação tributária**. 6º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.66; v. MARTINS, Cláudio. **Normas gerais de direito tributário**. 2º ed. São Paulo: Forense, 1969, p. 162.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010. P. 242.

Por outro lado, caso se adote a corrente mais moderna – isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada – a norma revogadora da isenção acarretaria em reinstituição do tributo, logo deverá ser observado os princípios da anterioridade aplicados a ele. Conforme apresenta o professor Mauro Rocha Lopes:

Ao se sustentar que a norma concessiva de isenção limita-se a dispensar o pagamento, sem interferir na incidência tributária, uma vez revogado o benefício o tributo voltaria a ser exigido normalmente em relação aos fatores geradores ocorridos imediatamente após a publicação da lei revogadora.

Agora, para os que entendem que a isenção suprime a própria incidência tributária, a revogação da benesse acarreta a (re)instituição do tributo, a demandar a observância do regime de anterioridade a ele aplicável, como condição a que se retome a tributação.³¹

Ao enfrentar a questão o STF adotou a posição da doutrina clássica afirmando ser a isenção mera dispensa legal do pagamento do tributo:

A isenção ocorre quando a lei exclui das hipóteses de incidência uma parcela do conteúdo fático da regra de tributação. Retrata, em outras palavras, a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Instaure-se a relação jurídico-tributária e existe a obrigação, mas a lei promove a exclusão do crédito tributário³².

Pois bem. Interpretando o 155, parágrafo 2º, II da Constituição Federal levaria a conclusão de que apenas as operações que envolvessem isenção ou não-incidência do ICMS é que impediriam o aproveitamento do crédito nas operações seguintes e exigiriam a anulação do imposto suportado nas operações anteriores, exceto se o legislador autorizar o aproveitamento.

Seguindo esse raciocínio, em qualquer outra espécie de desoneração pode ser exercido o direito de aproveitamento integral do imposto suportado nas operações anteriores³³. A limitação imposta pelo artigo 155, §2º, II da CRFB seria a única limitação do crédito de ICMS legítima.

Assim, qualquer lei, ordinária ou complementar, que preveja essa limitação ao crédito deverá ser considerada inconstitucional por ferir o princípio da não-cumulatividade, conforme aduz o Roque Antônio Carrazza:

³¹ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: editora Impetus. 2013. P. 325.

³² Voto Ministro Mauricio Corrêa na ADI n. 286.

³³ SILVA, Roberto Camargo da. **Não cumulatividade constitucional do ICMS**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011, p. 88.

[...] a lei complementar não pode, sem reserva nem restrição, ir estabelecendo limites ou requisitos para que os contribuintes usufruam das vantagens que o princípio da não-cumulatividade lhes dá. Muito ao invés, deve dispor de forma a assegurar-lhes o pleno exercício do direito de compensação que ele encerra³⁴

Diante do exposto acima, passaremos a abordar a não cumulatividade na Lei complementar nº 87/96, que versa sobre a dinâmica de créditos e débitos de ICMS, no tópico 2.3.3 (A Não-Cumulatividade na Lei Complementar nº 87/96).

2.3.2.2 – A redução da base de cálculo

A redução da base de cálculo terá dois desdobramentos diferentes dependendo do conceito adotado. Se a redução da base de cálculo for entendida como uma espécie de isenção parcial, será aplicada a mesma regra constitucional³⁵ destinada às isenções, contudo a devolução do crédito será proporcional à redução de base de cálculo.

Por outro lado, será admitida a aplicação da regra da restituição constitucional apenas no caso de a isenção ser integral. Logo, no caso das isenções parciais – redução da base de cálculo – o crédito seria aproveitado na sua integralidade.

Segue a explicação de Roberto Camargo da Silva desta questão:

Num primeiro significado, reconhecendo-a como uma isenção parcial seria aplicável a norma constitucional do estorno do crédito na mesma proporção da redução de base de cálculo.

Em sentido contrário, seria admitida a aplicação da regra constitucional de estorno apenas na hipótese de isenção integral, permitindo-se o aproveitamento integral de crédito nas operações com isenções parciais. Esse significado possível estenderia à operação com redução de base de cálculo os mesmos efeitos de uma operação integralmente tributada, portanto, não sendo admitida a norma do estorno, sendo mantida integralmente o respectivo crédito. Parte da doutrina condena a exigência do estorno de crédito nas operações não tributadas ou com base de cálculo reduzida, exatamente por não reconhece-las como hipóteses constitucionalmente previstas de isenção ou não incidência³⁶.

O Ilustre Tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho é adepto da corrente que as reduções de base de cálculo e de alíquota não são isenções, nem mesmo parciais. São *reduções do quantum debeatur* e, portanto, pressupõem a ocorrência do fato gerador da

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 335.

³⁵ Art. 155, §2º, II da CRFB/88.

³⁶ SILVA, Roberto Camargo da. **Não cumulatividade constitucional do ICMS**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011, p. 94.

obrigação. Atuam na consequência da norma de tributação³⁷. Acrescenta ainda Sacha Calmon que:

A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário da incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via *base de cálculo rebaixada* ou alíquota reduzida³⁸

Para os Estados, a redução da base de cálculo deve ser tomada como isenção parcial. Portanto, a mercadoria ou serviço que tenha entrado no estabelecimento do Contribuinte com a base de cálculo reduzida, os créditos oriundos dessa operação deverão ser estornados na proporção da redução. Na visão das Fazendas Estaduais, portanto, a regra do artigo 155, §2º, II da CRFB deverá ser aplicada na redução da base de cálculo.

Nesse sentido a Lei 2.657 de 1996, que instituiu o ICMS no Estado do Rio de Janeiro traz essa previsão em seu artigo 37, V:

Art. 37 - O contribuinte efetuará o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

V - gozar de redução da base de cálculo na operação ou prestação subsequente, *hipótese em que o estorno será proporcional à redução* (grifou-se).

O Contribuinte ao se deparar com a anulação de seus créditos pelos Estados acaba recorrendo ao Poder Judiciário, tendo o caso já chegado algumas vezes ao Supremo Tribunal Federal.

A posição inicial da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema era no sentido de conceder o direito à manutenção integral do crédito no caso de tributações com base de cálculo reduzidas, entende que a restrição constitucional só seria aplicada nas operações sujeitas à isenção ou não incidência do tributo, pois existia uma clara diferença entre isenção, não incidência e base de cálculo reduzida. Nesse sentido:

³⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 493.

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3º ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 189.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. VEDAÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. Lei estadual. Benefício fiscal outorgado ao contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.

(RE 240395 AgR, Relator(a): Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 28/05/2002)

Entretanto, no Recurso Extraordinário nº 174.478, publicado no Diário Oficial em 30.09.2005, o Pretório Excelso decidiu pelo estorno proporcional do crédito, modificando o seu posicionamento apresentado até então. Desse modo, o STF passou a permitir a supressão parcial do crédito em razão da aplicação do artigo 155, §2º, II da Constituição Federal.

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com **redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional.** Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição da República.

(RE 174478, Relator(a): Min. Marcos Aurélio, Tribunal Pleno, publicado em 30/09/2005)

Esse é o entendimento consolidado atualmente na Suprema Corte, visto que no Acórdão proferido no Recurso Extraordinário de nº 635688, publicado em 13 de fevereiro de 2015, o Plenário novamente assentou a tese de que a redução da base de cálculo deve ser tomada, para efeito do que dispõe o art. 155, §2º, II da CF/88 como forma de isenção parcial.

2.3.3 – A não cumulatividade na Lei Complementar nº 87/96

A Constituição Federal vai restringir a competência da Lei Complementar em duas situações: no art. 155, parágrafo 2º, XII, c, que reza ser da competência da lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”; e no art. 155, parágrafo 2º, XII, “f” que afirma caber a ela também, prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias.

O artigo 155, §2º, XII, “c” da Constituição de forma mais específica definiu ser de competência da Lei Complementar dispor sobre o regime de compensação. A Lei Complementar que prevê o regime de compensação tributária é a Lei Complementar n. 87/96 conhecida também como Lei Kandir.

Antes da Lei Complementar 87/96 vigorava no nosso ordenamento o Convênio nº 66/1988, que exprimia em seu artigo 28 a previsão da não-cumulatividade, cuja redação foi reproduzida no artigo 19 da Lei Kandir.

Art. 28. 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.

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.

O artigo 20 a Lei Kandir regulamentará essa dinâmica de créditos e débitos de ICMS:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Não obstante o avanço trazido pelo art. 20, o legislador cometeu um equívoco no art. 33 que poderia comprometer todo o avanço alcançado. O artigo 33 da Lei Kandir criará uma série de restrições ao crédito sem o amparo Constitucional para isso.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.

IV - somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses.

Observa-se, portanto, que o artigo 155, §2º, XII, “c” da Constituição deu margem a uma interpretação mais restritiva ao princípio da não cumulatividade. Na perspectiva de que apenas seria concedido o crédito as mercadorias que ingressassem fisicamente na produção da mercadoria a ser vendida³⁹.

Seguindo este modelo, o contribuinte terá que antever qual será a destinação das mercadorias para saber se deverá ou não realizar o registro do crédito do ICMS. Tese bem explicada por Luiz Rogério Sawaya Batista:

Nesta hipótese, porém, diversamente do nosso posicionamento, o contribuinte deve, no exercício de suas atividades, antever (ou pelo menos rastrear) a destinação das mercadorias que adquire para fins de registro ou não do crédito de ICMS, eis que apenas teria direito ao crédito do Imposto Estadual em relação aos insumos fisicamente utilizados em seu estabelecimento fabril e às mercadorias que forem por ele revendidas⁴⁰.

Duas teorias foram criadas em razão dessa discussão acerca do crédito de ICMS, a teoria do “crédito físico” aparentemente a adotada pela Lei Complementar 87/96, que apenas concede o crédito às mercadorias que ingressaram no estabelecimento comercial e foram transformadas em algum produto tributado ou revendido.

Em sentido contrário, existe a teoria do “crédito financeiro”, que trabalha com a tese de que como o contribuinte adquiriu mercadorias tributadas pelo ICMS, e como esses bens serão utilizados dentro da sua atividade para a comercialização de produtos que serão tributados, esses bens também deveriam ser incluídos na tabela de créditos para posterior compensação.

Os autores Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi ilustram bem essas duas correntes:

³⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. P. 57.

⁴⁰ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. P. 57.

Como se sabe, para a realização do princípio da não-cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

- a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

- a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Não há dúvidas de que a Constituição Federal não adota a posição restritiva, porque nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não cumulatividade. Não há dúvidas de que os convênios interestaduais firmados após a Constituição de 1988 somente poderiam ter escolhido o primeiro modelo, o único amplo e compatível com o ditado constitucional. Não obstante, o princípio foi amesquinhado em favor dos interesses arrecadatórios dos Estados, senhores únicos que são dos convênios definitórios da extensão de princípio constitucional tão relevante, adotando-se o sistema crédito físico, limitado e restritivo, onerador da produção e violador o ditame constitucional⁴¹.

O autor Heron Arzua sustenta que na compra de matérias primas, insumos, serviços e bens de capital, por contribuinte do ICMS, o crédito deve ser compensado com as operações tributárias próprias, sem levar em consideração o destino, uso ou qualificação da mercadoria. Complementa ainda o autor:

As leis estaduais e os atos normativos que restringem o direito ao crédito do ICMS sob o pressuposto de que o crédito é meramente físico, o fazem por preconceitos históricos, relacionados com o nascimento do esquema a incumulatividade na lei ordinária do antigo imposto federal de consumo, e por absoluto desprezo ao texto constitucional⁴².

Conforme já defendido, o direito ao crédito não pode ser limitado por lei, ficando restrito apenas aos casos previstos pela Constituição Federal. Desse modo, apenas são legítimas as limitações previstas no artigo n. 155, parágrafo 2º, II, “a” e “b”, quais sejam, em casos de isenção e de não-incidência, todas as demais hipóteses deverá haver o direito de crédito. Roque Antônio Carraza confirma essa visão:

[...] reduzindo o raciocínio à sua expressão mais simples, a aquisição de bens ou mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do contribuinte não foi considerada, pela Constituição hipótese apta a acarretar a anulação, ainda que parcial, do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. O mesmo podemos dizer das aquisições de bens ou mercadorias para serem utilizados, pelo contribuinte, em seu processo industrial ou comercial. Todos esses créditos, sem exceção, poderão ser integralmente aproveitados. Obviamente, qualquer disposição em contrário contida na legislação do ICMS será inconstitucional, justamente por acutilar o princípio da não-cumulatividade⁴³.

⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário aplicado*: estudos e pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. P. 23.

⁴² ARZUA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, p. 259.

⁴³ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 341.

A doutrina majoritária fundamenta que não será a destinação da mercadoria que irá fazer surgir o direito de crédito, mas sim o fato gerador. A ocorrência do fato gerador é que fará com que nasça o direito de crédito, justamente respeitando o princípio da não-cumulatividade.

2.3.4 – A não cumulatividade e o Supremo Tribunal Federal

O STF ao enfrentar o Recurso Extraordinário nº 200.168 adotou o “critério físico” para analisar a existência ou não do crédito de ICMS. O STF nesse julgado chancelou a limitação trazida pela Lei Complementar 87/96 divergindo, portanto de grande parte da doutrina.

EMENTA: ICMS. ACÓRDÃO QUE TEVE POR INCABÍVEL CRÉDITO PELO TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA EM ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ALEGADA OMISSÃO QUANTO À ENERGIA ELÉTRICA UTILIZA EM ÁREAS DESTINADAS AO PÚBLICO. Omissão inexistente, posto haver restado afirmado, todas as letras, a inexistência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se o bem tributado é consumido no próprio estabelecimento, não se destinando à comercialização ou à utilização em processo de produção de novos bens, como elemento indispensável à composição destes. Embargos rejeitados.

Em posterior julgado o STF ratificou seu posicionamento pela corrente do “critério físico”. No Recurso Extraordinário n. 195.894-4, publicado no Diário oficial em 2001, o STF somente admitiu o crédito em relação aos elementos intimamente relacionados à produção, como, por exemplo, a matéria-prima utilizada:

EMENTA: IMPOSTO DE CIRCUAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – OBJETO. O princípio da não cumulatividade que visa a afastar o recolhimento duplo do tributo, alcançando hipóteses de aquisição de matéria-prima e outros elementos relativos ao fenômeno produtivo. A evocação é imprópria em se tratando de obtenção de máquinas, aparelhos, equipamentos industriais e material para a manutenção.

Na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 2.325-0, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), tendo por objeto a lei Complementar nº 102, de 07 de julho de 2000 que deu nova redação aos artigos 20 e 33 da Lei Complementar 87/96.

O Ministro Marco Aurélio identifica de forma clara e sucinta as modificações realizadas pela Lei Complementar nº 102 ensejadoras da ADI apresentada pela Confederação Nacional da Indústria:

a – Ativo permanente. Pela Lei Complementar n. 97/96 (sic), o contribuinte poderia aproveitar integralmente e de imediato o crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Com a inovação, o aproveitamento só se dará ao longo de 48 meses.

b – Energia elétrica. Pela LC n. 87/96 os contribuintes poderiam aproveitar integralmente o crédito decorrente de aquisição de energia elétrica. Com a inovação, só dá direito a crédito a energia elétrica consumida no processo de industrialização ou quando for objeto de operação de saída de energia elétrica. Empresas exportadoras poderão aproveitar parte dos créditos empregados fora do processo de industrialização, na proporção de suas exportações em relação às vendas internas;

c- Crédito de telecomunicação. Pela inovação, só haverá direito de crédito para o estabelecimento prestado de serviços de comunicação e para os exportadores, na mesma proporção referida.

O Voto do Ministro Marco Aurélio foi a favor dos contribuintes. Entendeu ele as únicas limitações ao crédito de ICMS deveriam ter previsão na Constituição e não em Lei Complementar. Votou o Ministro:

[...] A sistemática engenhosa adotada resulta em verdadeiro empréstimo sem que haja a utilização do rótulo e, mais do que isso, a observância do que se contem no artigo 148 da Constituição Federal. O contribuinte, embora detentor de um direito de crédito, não pode utilizá-lo no mês de apuração do ICMS. Deve guarda-lo – e, diria, sob o colchão, sem a incidência, assim, de acessórios – para utilização em doses homeopáticas – quarenta e oito parcelas mensais.

O Voto do Ministro Marco Aurélio, contudo foi voto vencido. A posição que prevaleceu foi a apresentada pelos Ministros Carlos Veloso no sentido de que a Constituição adotou o regime do crédito físico, conforme apresentado em seu voto.

A cláusula constitucional mencionada, está-se a ver, não adota o crédito financeiro, mas o crédito físico. Compensa-se, está no dispositivo constitucional mencionado, “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores”. Ora, falando a Constituição em ‘operação relativa à circulação de mercadorias’, tem-se a ideia de bens que são objeto de operação decorrente da circulação de mercadorias, vale dizer, mercadoria objeto de circulação, mercadorias ou bens que são comprados e vendidos, bens e mercadorias que circulam.

[...]

A Lei Complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, parágrafo 2, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional.

Para o professor Eduardo Maneira, quando se fala em não-cumulatividade, se fala em crédito financeiro, conforme sua explicação abaixo:

A doutrina pátria majoritária – e muito em Minas por influência do trabalho do professor Sacha e da Professora Misabel – sempre entendeu que, se a não cumulatividade é o principal instrumento da neutralidade, quando se fala em não

cumulatividade, então, se fala em crédito financeiro, ou seja, o mais amplo possível. Mas não foi isso que entendeu o Supremo Tribunal Federal, que argumentou que não podemos nos iludir ou iludir nossos clientes com a idéia de que a Constituição de 88 garante o crédito financeiro. Então ficou firmada a posição do Supremo Tribunal nessa matéria.

No RE 200.168, de relator o ministro Ilmar Galvão, onde o contribuinte pleiteava o direito ao creditamento do ICMS incidente sobre aquisição de energia elétrica consumida em seu estabelecimento comercial, entendeu a primeira turma do Supremo Tribunal Federal que o legislador complementar somente teria a obrigação de garantir o crédito de ICMS nas aquisições de energia elétrica para o processo industrial, onde a mesma poderia ser considerada como insumo.

Esta é a visão do Supremo Tribunal Federal, que, com o devido respeito, eu considero estreita, pois é o mesmo que dizer que, por exemplo, a energia elétrica consumida pelo Carrefour para manter ligadas as suas câmaras frigoríficas, os seus corredores, etc, não é essencial a atividade por não se tratar de atividade industrial, mas de atividade comercial. Assim, sendo que aquela energia não seria utilizada no processo de industrialização, diz o supremo Tribunal Federal que o texto constitucional estaria a garantir apenas o crédito físico, ou seja, o conteúdo mínimo do princípio da não-cumulatividade.⁴⁴

O regime constitucional anterior contemplava o crédito físico. Diferentemente, a CRFB/88 trata de créditos financeiros, pois se o objetivo é evitar a "cumulatividade" (incidência em cascata), trata-se, conseqüentemente, da cumulatividade financeira. Além disso, é direito do consumidor que o ICMS que ele suporta quando compra produtos não seja cumulativo.

Conclui-se, portanto, que em tempos de ativismo judicial, no qual o Poder Judiciário atua como legislador positivo, as decisões não poderiam amesquinhar o direito dos contribuintes pela conveniência de arrecadação dos Estados.

2.4 – Os benefícios fiscais do ICMS

2.4.1 -- Questões iniciais

⁴⁴ MANEIRA, Eduardo. "A Concorrência Tributária sob o ângulo da Neutralidade Fiscal" in **Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT**, vol. IV. Belo Horizonte, De l Rey, julho/dezembro de 2005.

Os Estados e o Distrito Federal oferecem benefícios fiscais aos contribuintes para que estes optem por se instalarem naquele Estado economicamente mais vantajoso. Assim, o Estado irá se beneficiar com a arrecadação dos tributos, a geração de novos empregos na região e o desenvolvimento econômico.

Os benefícios fiscais também podem ser compreendidos como um regime especial de tributação no qual é estabelecida uma situação de favorecimento fiscal, cuja aplicação é restrita àqueles que possuem características especiais definidas em norma legal, fundadas em objetivos de interesse público superiores aos arrecadatários.

O fato é que os benefícios fiscais muitas vezes são realizados sem a necessária precaução do Ente político. A concessão de benefícios fiscais vai implicar em renúncia de receita e se esse benefício for concedido de forma unilateral, criam-se situações de conflitos entre os Entes Federados.

As formas de renúncia de receita podem levar a odiosas situações normalmente em prejuízo ao erário ou em detrimento de entidade federativa. Objetivam, evidentemente, melhoria de situações específicas e locais. No entanto, as medidas são feitas de forma atrabiliária e sem fundamento legal. Basta a elas o cunho político irresponsável⁴⁵.

Será exatamente essa política irresponsável de concessão de benefícios fiscais realizadas pelos Estados sem respeitar as previsões constitucionais e legais que irá deflagrar o processo de Guerra Fiscal objeto do presente trabalho.

Os benefícios fiscais acerca do ICMS deverão ser concedidos através de Convênios celebrados entre os Estados. A Constituição em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII alínea “g”, prevê que as isenções, benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS deverão ser concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal nos termos da lei Complementar. A Lei Complementar que irá regulamentar essa questão será a Lei Complementar nº 24/75.

2.4.2 – Lei complementar nº 24/75 e os benefícios fiscais

⁴⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. P. 251.

A Lei Complementar nº 24/75, que regulamenta a concessão de benefícios fiscais relativas ao ICM, foi recepcionada pela Constituição de 1988. O artigo 1º dispõe que isenções fiscais serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, conforme a transcrição abaixo:

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 da Lei Complementar n. 24/75 determina, portanto, que qualquer tipo de benefício vinculado ao ICMS deverá necessariamente passar pela aprovação do Convênio entre os Estados da Federação.

A Lei Complementar n. 24/75 foi editada em 1975 e, neste período, regulava a concessão de benefícios para o ICM. Entretanto, com a sua recepção pela nova ordem Constitucional ela passou a regulamentar o ICMS, aumentando sua abrangência para atingir também as novas hipóteses de incidência do imposto como, por exemplo, os serviços de transporte intermunicipal, interestadual e serviços de telecomunicação.

O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 prevê as sanções que serão aplicadas cumulativamente caso não sejam observados os requisitos estabelecidos na Lei Complementar para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, que podem ser compreendidas na anulação do crédito, na ineficácia da lei ou ato que concedeu o benefício, e na exigibilidade do imposto não pago.

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

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor 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 referentes ao

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

O Art. 10 da Lei Complementar vai dispor ainda que os Estados poderão através dos Convênios estabelecer *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*⁴⁶.

2.4.3 – Classificação dos benefícios fiscais de ICMS

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece um rol exemplificativo de tipos de benefícios fiscais, que nada mais é do que espécie do gênero renúncia de receitas. O presente trabalho tomará como Norte o rol apresentado pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Veja-se:

Art. 14.

[...]

§ 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.

a) Anistia e Isenção

Ambas são modalidades de exclusão do crédito. São concedidas antes de qualquer lançamento tributário empreendido pela Fazenda Pública, pois uma vez lançados os valores, não cabe mais falar em anistia e isenção.

A diferença entre a anistia e a isenção é que aquela recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada, enquanto a isenção incidirá sobre o tributo em si.

A Isenção já foi apreciada neste trabalho, sendo considerada pela maior parte da doutrina como hipótese de não incidência legalmente qualificada, e pelo STF como dispensa do pagamento de um tributo que em princípio seria devido⁴⁷.

⁴⁶ Art. 10 da Lei Complementar 24/75.

A Anistia é um benefício tributário que impede o lançamento do crédito tributário no que toca exclusivamente as multas aplicadas a determinado contribuinte por infrações cometidas anteriormente à vigência da lei concessiva (art. 175, II, c/c art. 180 do CTN)⁴⁸.

b) Remissão

Remissão é uma modalidade de extinção do crédito tributário⁴⁹ através do perdão da dívida pelo Ente tributante. Nas palavras do professor Carlos de Barros Carvalho seria o perdão “do débito do tributo, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo”⁵⁰.

Isto significa que a remissão pressupõe anterior constituição do crédito através do lançamento. Assim, se ainda não houve crédito constituído, ainda que já tenha ocorrido o fato gerador, não se tratará de remissão. Remitir significa perdoar o crédito tributário, total ou parcial. Faz desaparecer o direito subjetivo do credor de exigir a prestação, e o dever jurídico do sujeito passivo de pagar o tributo.

c) Subsídio

O subsídio é um apoio monetário concedido pelo Estado, com caráter eminentemente econômico, no qual o Estado transfere determinada quantia em dinheiro a determinados destinatários. Pode ser compreendido ainda como todas as ações que buscam socorrer determinadas situações em que o Estado entenda imprescindível ao cumprimento de seus desígnios constitucionais, que é de satisfação das necessidades públicas⁵¹.

As transferências irão ocorrer, em regra, através de dois mecanismos: (i) subvenções sociais, quando não houver finalidade lucrativa do destinatário e (ii) subvenções econômicas, quando houver finalidade lucrativa, conforme dispõe o art. 12 da Lei 4.320/64:

Art. 12. (...)

⁴⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. P. 254.

⁴⁹ Art. 156, IV do CTN.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 571.

⁵¹ NASCIMENTO, Carlos Valder. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 106.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

d) Crédito presumido

O crédito presumido é um mecanismo utilizado pelos Estados e pelo Distrito Federal para desonerar o contribuinte da carga tributária incidente nas operações praticadas. Constitui-se em técnica que importa reunir diversos créditos que poderiam ser apurados em um só, visando diminuir o valor a pagar.

Por consequência, a administração tributária renuncia à apuração efetiva de seu crédito. Essas deduções ou atribuições de créditos são fictas e atuam tanto no processo de apuração ou extração do imposto final quanto por subtração direta do imposto a pagar⁵².

Os créditos presumidos como benefícios fiscais não se confundem com as deduções e apropriações de créditos típico do sistema não-cumulativo do ICMS e do IPI, normalmente utilizados na apuração do quantum devido. Os créditos aqui em análise não são *deduções naturais ou créditos legítimos*, por isso que são “*presumidos*”, “*fictos*”⁵³.

Os créditos presumidos também não podem ser confundidos com outras formas de exoneração como a diminuição da base de cálculo ou alíquotas, são técnicas diferentes, conforme esclarece Sacha Calmon Navarro Côelho:

Uma coisa é o legislador dizer que a base de cálculo do ICMS nas saídas de batatas, ao invés de ser 100%, é de 10% do valor da operação, e outra, manter como base de cálculo do ICMS o valor da operação, mas conceder aos Bataticultores, mensalmente, um crédito fiscal presumido equivalente a 90% do valor das operações tributáveis. Em termos econômicos, é claro, o efeito é idêntico. Perante a política fiscal, as técnicas são diferentes (e se localizam no *mandamento das normas de tributação*)⁵⁴.

⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 189.

⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 190.

⁵⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 194.

e) Alíquota Zero

Esse benefício refere-se à ausência de um dos elementos quantitativos do fato gerador (a alíquota) e, por conseguinte, não haverá tributação. Quando o legislador fixa a alíquota zero ele impede que seja concebido um valor para determinada tributação.

Apesar de os efeitos para o contribuinte em relação ao crédito oriundo da isenção ou da alíquota zero serem o mesmo no plano concreto, para a doutrina majoritária, a alíquota zero não se confunde com a isenção. Para esses autores, a alíquota zero compreende técnica de fiscal impeditiva da cobrança de tributo:

A alíquota zero, por seu turno, não se confunde substancialmente, com imunidade ou com isenção. Trata-se de técnica fiscal impeditiva da cobrança do tributo, ao suprimir indispensável elemento de quantificação da prestação tributária⁵⁵ [...]

No mesmo sentido se posiciona o professor Sacha Calmon Navarro Cêlho ao afirmar que “ontologicamente isenção e ‘alíquota zero’ são mesmo profundamente diversas. A isenção exclui da condição de ‘jurígeno’ fato ou fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar”⁵⁶.

f) Redução da alíquota e da base de cálculo

A redução da alíquota é semelhante a sistemática da alíquota zero, pois a redução também será feita sobre um elemento quantitativo do fato gerador. Trata-se de um incentivo fiscal que incide sobre o modo do cálculo relativo à aferição da quantia tributária devida. A obrigação persiste, mas ocorre uma redução nos valores devidos⁵⁷.

A redução da base de cálculo já foi analisada no item 2.3.2.2. A redução pode ser entendida, portanto, como um incentivo fiscal que permite a redução, através de lei,

⁵⁵ LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: editora Impetus. 2013. P. 101.

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 177.

⁵⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 256.

minorando o percentual da base de cálculo ou pela exclusão de qualquer dos elementos que a constitui⁵⁸. Nos ensinamentos do professor Sacha Calmon:

Os tributos, contudo, dotados de uniformidade de alíquotas e de bases de cálculo, permitem possa a redução ser observada em contrastar com o restante campo sujeito a tributação. É o caso do ICMS, dotado de uniformidade de alíquotas. Quando dada mercadoria passa a ser tributada não mais sobre o “valor da saída” – preço de venda ou transferência – mas sobre 10%, digamos, desse valor, estamos em face de evidente redução de *tributo devido*. E isto é exoneração tributária. Uma espécie de exoneração, melhor dizendo, bem diversa da *isenção* ou *imunidade*⁵⁹.

g) Suspensão

Na suspensão, a incidência do tributo estará condicionada a concretização de um evento futuro e incerto (estabelecido pela lei específica). Postergar-se a obrigação tributária, sem alteração da sujeição passiva⁶⁰.

Para Sacha Calmon a suspensão não seria instrumento de exoneração, tendo em vista que se ocorrer o evento futuro e incerto, haverá a incidência *definitiva*, se não ocorrer, *incidência não haverá*, por não ter se completado. Segue o exemplo trazido pelo tributarista no trecho abaixo:

“A” remete a “B”, para reparos, máquina de sua propriedade. Não traduz a operação uma situação que se possa caracterizar como fato gerador da obrigação tributária de ICMS. Sem embargo, a referida mercadoria pode não mais voltar. Poderá, com efeito, ser transferida a terceiros (uma possibilidade evidente). Em virtude disso, um regulamento qualquer, declara que a remessa de mercadorias para conserto é uma operação que se deve praticar com *suspensão do ICMS*. Ora, a desrazão está em considerar *suspensa* o que ainda não existe. Se não houve o *fato jurígeno* e, portanto, se ainda não houve a *incidência*, como esta pode ser suspensa?

[...]

Em suma, o fato gerador *começaria a ocorrer no mundo fenomênico*, mas a sua concretização ficaria a depender de um evento futuro e incerto; não mais retornar ao remetente a mercadoria mandada a conserto ou industrialização⁶¹.

h) Diferimento

⁵⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 256.

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 174.

⁶⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 256.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 3ª ed. 2000, p. 197-198.

O diferimento é a transferência da responsabilidade pela obrigação tributária para um terceiro responsável, já tendo ocorrido o fato gerador, mas que por conveniência da administração fazendária, este imposto será recolhido em momento posterior e através de outro contribuinte.

Para Sacha Calmon o diferimento não pode ser compreendido como uma categoria autônoma de exoneração. Segundo o tributarista o diferimento confunde-se com o efeito econômico da aplicação da isenção típica aos impostos não-cumulativos, plurifásicos, ou caracteriza dilação do dia do pagamento ou expressa o fenômeno do destinatário legal do tributo (substituição)⁶².

Segundo Sacha Calmon o diferimento poderia ter até quatro naturezas jurídicas distintas⁶³. Podendo ser visto como:

- (i) Efeito econômico de tipo de exoneração jurídica, consistindo em diferir a carga tributária para o momento seguinte da cadeia econômica;
- (ii) Pode ser entendido como sinônimo de moratória, ou seja, concede ao sujeito passivo mais tempo para saldar a obrigação tributária;
- (iii) Consórcio entre dois institutos – concede moratória e declara que o pagamento do tributo fica a cargo de um terceiro responsável, o comprador das mercadorias, por exemplo, em típico caso de substituição tributária;
- (iv) Diferimento por isenção, a previsão nesse caso é no sentido de que determinada saída, dentre as diversas que ocorrem, não seria fato gerador do ICMS. Em vista disso, o contribuinte não precisaria escriturar o débito e pagar o imposto. Consequentemente, haveria uma quebra na cadeia de débito-crédito do tributo o que acarretaria em o adquirente da mercadoria não poder se creditar do imposto, devendo pagar mais pelo ICMS devido. Não haveria créditos para o adquirente se creditar, pois as mercadorias foram alvo de isenção fiscal.

De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração Tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p 196.

⁶³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração Tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p 200.

3 – APONTAMENTOS INICIAIS DA GUERRA FISCAL

3.1 – Desdobramentos iniciais da Guerra Fiscal

A Guerra fiscal pode ser conceituada como uma disputa entre os Estados, e também entre os Municípios, com o fim de atrair investimentos privados e retê-los em seu território. Conforme já mencionado, o presente trabalho se limita a analisar a Guerra Fiscal de ICMS, portanto, irá se ater apenas ao conflito entres os Estados da Federação.

A definição de Guerra Fiscal, de acordo com Vinicius Figueiredo Chaves⁶⁴ pode ser entendida como, “concessões unilaterais, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de benefícios e isenções de natureza fiscal relativos ao ICMS”.

Concluindo, podemos considerar a Guerra Fiscal na Federação Brasileira como uma desarmonia federativa fiscal, em virtude de os Estados concederem benefícios fiscais para aquelas empresas que se proponham a se instalar em suas fronteiras, com o intuito de obter resultados rápidos e preocupados unicamente com seu desenvolvimento e não com outros entes da federação.

3.2 – A Sistemática do conflito

Com base na Lei Complementar nº 24/75, qualquer tipo de benefício fiscal que envolva o ICMS deverá ser concedido através de Convênio entre os Estados firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

O conflito federativo ocorre justamente pela inobservância dessa previsão. Quando se fala que a Guerra Fiscal tem origem na concessão de benefícios fiscais unilaterais, o adjetivo “unilateral” expressa exatamente a ausência de Convênio do CONFAZ, ou seja, sem aprovação de todos os Estados para a concessão do benefício.

Isso ocorre porque as chances de uma Lei Estadual que concede incentivos fiscais de ICMS ser aprovada pelo CONFAZ são remotas, uma vez que o conselho é constituído por

⁶⁴ CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista EMERJ**, v.12, nº 48, 2009, p. 202 – 227.

representantes de cada Estado e do Distrito Federal, além de um representante do Governo Federal. Assim, dificilmente os Estados aprovarão uma legislação nestes moldes, pois estariam beneficiando outro Estado com o recebimento de investimentos privados.

Ocorre que, se um Estado concede benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, auferindo investimentos para si, nada impede que outro Estado nas mesmas condições o faça e conseqüentemente outros os sigam.

Essa é a lógica-sistemática da Guerra Fiscal, uma competição entre os Estados através de benefícios fiscais em busca de alocação de recursos do Setor Privado em seus territórios. Esse conflito pode acarretar um problema nacional, visto que há uma redução generalizada de ICMS, a qual significa renúncia de receita.

Acumulam-se, portanto, renúncias de receita e aqueles Estados de menor capacidade financeira passam a ter dificuldades de prover serviços e infraestrutura suficiente para manter a empresa ora instalada em seu território. Por conseqüência, os Estados mais ricos e estáveis são os que conseguem suportar o ônus decorrente das referidas renúncias. Trata-se de “lei do mais forte”.

Diante dessa situação, a empresa procura outra localidade para se instalar, sobretudo, Estados que se encontram na região do Sudeste, visto que possuem polo-industrial mais desenvolvido, mão-de-obra qualificada, etc.⁶⁵

Essa grande concentração econômica em poucas regiões cria um ambiente extremamente fértil para que os Estados menos desenvolvidos passem a adotar uma política de concessão de benefícios fiscais na esperança de captar investimentos para tentar dinamizar suas economias. E como vimos isso poderá trazer prejuízos.

4 – REFLEXOS DA GUERRA FISCAL DE ICMS

4.1 – Efeitos negativos do fenômeno

4.1.1 – As finanças estaduais

⁶⁵ É cediço que existe um verdadeiro abismo socioeconômico entre as regiões e unidades da Federação, sendo a região do Sudeste a que se destaca na economia se comparada com as demais.

A análise de eventuais prejuízos às finanças estaduais, objeto aqui analisado, deve ser tratado com algumas ressalvas, pois dependendo do cenário poderá trazer mais benefícios do que malefícios.

Suponha que determinado Estado, pouco desenvolvido, passe a realizar uma política de incentivos fiscais buscando atrair novos investimentos. Levando-se em consideração que esse Estado não possui empresas atreladas ao setor beneficiado, nada teria a perder, pois como esse Estado nada arrecada desse setor, até então inexistente em seu território, não há que se falar em receita “perdida” pelo benefício tributário concedido.

Portanto, havendo ou não empresas interessadas nos benefícios tributários ofertados por esse Estado hipotético, sua saúde financeira em nada sairia prejudicada. Por outro lado, se novas empresas viessem se instalar, as finanças do Estado seriam favorecidas, tendo em vista que comporiam receita nova, antes inexistente, mesmo com a diminuição da alíquota do tributo⁶⁶.

Por outro lado, um Estado que já possua um parque industrial bem desenvolvido, a concessão dos benefícios fiscais com o intuito de atrair empresas alienígenas, poderá gerar queda na arrecadação das finanças. Nesse caso, diferente do anterior, haverá uma perda financeira ao Estado, pois ele deixará de arrecadar o que ele já arrecadava dessas empresas.

A situação é bem resumida por Lúcio Fábio Araújo Guerra ao dizer que “quanto maior a concentração dos mercados, e quanto maior a alíquota interestadual, maior o poder de sedução dos incentivos fiscais dos Estados concorrentes. Quanto maior a alíquota praticada pelo Estado hegemônico, maior o seu custo para entrar na guerra fiscal⁶⁷”.

4.1.2 – O país perde

A guerra fiscal pressupõe uma desarmonia na federação e isto reflete em um Estado soberano em crise. Basta pensar que se aquele investimento privado já seria realizado no país de qualquer maneira, a concorrência realizada através dos incentivos é prejudicial, pois reduzirá a arrecadação. Em contrapartida, no caso de empreendimentos de multinacionais, em que a empresa não viria se instalar em qualquer ponto do país sem o incentivo, a oferta de

⁶⁶ GUERRA. Lucio Fábio Araújo. **A efetividade da Reforma tributária no combate à Guerra Fiscal entre os Estados**. 2008. 59 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público no Tribunal de Contas da União), Brasília. p. 14.

⁶⁷ GUERRA. Lucio Fábio Araújo. **A efetividade da Reforma tributária no combate à Guerra Fiscal entre os Estados**. 2008. 59 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público no Tribunal de Contas da União), Brasília. p. 14.

benefícios fiscais serviria para atrair investimento novo para o país, que aumentaria a receita pública.

Semelhante raciocínio se aplica nos casos de empreendimentos realizados com capital nacional. Se os recursos privados que seriam usados no empreendimento se destinassem a outro uso que não o investimento no país, ou seja, a consumo ou a investimento no exterior, nesse caso seria válida a concessão dos benefícios com o intuito de segurar esses investimentos dentro do território nacional, impedindo a sua saída.

No entanto, se o investimento já seria aplicado no país, a política da guerra fiscal tem como consequência em pura renúncia da receita nacional. Muitas vezes, ocorrem verdadeiros leilões promovidos por empresas que já decidiram instalar novos estabelecimentos no país. Em alguns casos, a empresa já escolheu até o Estado e incentiva o leilão apenas obter benefícios.

4.1.3 – Perda do Poder de estímulo dos Estados

Com todos os Estados concedendo incentivos semelhantes, estes perdem seu poder de estímulo, que depende de diferenças na tributação. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infraestrutura, mão-de-obra e localização.

Como resultado, os Estados mais desenvolvidos economicamente são os mais favorecidos, pois possuem boa infraestrutura. Com isso, a médio e longo prazo a guerra fiscal acaba sendo vencidas por aqueles Estados que já detém o maior poder financeiro.

Conclui-se, portanto, que a guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não tem qualquer efeito estimulador. Com efeito, a guerra fiscal é inimiga tanto da política de desenvolvimento regional quanto da desconcentração industrial.

4.1.4 – Distorção na livre-concorrência e queda na arrecadação total do ICMS

A Guerra Fiscal pode gerar um mercado desregulado, interferindo-se na livre concorrência. Na maior parte dos casos, as empresas incentivadas praticam uma política de

rebaixamento de seus preços em relação aos produtos dos seus concorrentes não favorecidos, por estarem em melhores condições de concorrência⁶⁸.

Em relação à livre-concorrência a concessão de benefícios fiscais favorece a pessoa jurídica agraciada com o benefício em detrimento de outras pessoas jurídicas que desempenham a mesma atividade. Desta forma, a guerra fiscal produz desequilíbrio no mercado econômico, podendo, inclusive, dificultar, em longo prazo, o ingresso de outros participantes em determinado mercado⁶⁹.

A Guerra Fiscal além de causar prejuízos à livre concorrência, ainda vai influenciar em uma arrecadação tributária menor, pois no momento em que a empresa beneficiada abaixar o preço do seu produto, automaticamente a base de cálculo do valor da arrecadação do ICMS devido, também será menor.

Além disso, pode provocar o aumento da inadimplência das empresas que não contam com esses incentivos fiscais⁷⁰. Medida adotada seja por conta da necessidade de enfrentar as novas condições da concorrência, seja como forma de pressionar o fisco estadual para conceder as mesmas condições para pagamento do ICMS devido.

Incentivos concedidos no âmbito da “guerra fiscal” podem, portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos:

- Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país;
- Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação;

⁶⁸ JUNQUEIRA, Leandro Leone. **A (in)eficiência da “guerra fiscal” como política de desenvolvimento**. 1997. 63 f. Monografia (graduação em Economia) – Universidade Estadual de Campinas “UNICAMP”, São Paulo, 1997. P.27.

⁶⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 124.

⁷⁰ JUNQUEIRA, Leandro Leone. **A (in)eficiência da “guerra fiscal” como política de desenvolvimento**. 1997. 63 f. Monografia (graduação em Economia) – Universidade Estadual de Campinas “UNICAMP”, São Paulo, 1997. P. 28.

- Possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem de que dispõem;
- Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo ao investimento.

4.2 – Efeitos positivos do fenômeno

4.2.1 – Benefícios para o Estado

Nos capítulos anteriores analisamos os efeitos negativos da Guerra Fiscal, contudo este fenômeno também apresenta aspectos positivos, caso contrário os Estados não o praticariam da maneira como o fazem.

A atração para o território do Estado de uma empresa que oriente sua produção para o mercado externo, não gera diretamente qualquer receita, podendo até mesmo criar ônus ao erário. Todavia, produz empregos e, portanto, renda adicional para os habitantes do Estado, o que do ponto de vista econômico, é um bom negócio para o Ente Federado.

A alocação de determinada empresa pode dinamizar toda a economia da região, aumentando empregos, atraindo novos investimentos de fornecedores e prestadores de serviços, desde que o Estado não subsidie também esses setores.

Em termos de infraestrutura, se o governo empreender obras para a instalação dessas empresas, dependendo da obra poderá também beneficiar toda a população no entorno. Um exemplo dessa situação poderia ser a criação de rodovias próximas as fábricas que melhorassem o escoamento da produção industrial. Certamente a população no entorno irá se beneficiar dessa obra.

4.2.2 – Desconcentração do desenvolvimento

Conforme já analisado, as empresas levam em consideração para decidir o local de alocação de seus investimentos outros fatores além dos incentivos fiscais, tais como mão-de-obra, infraestrutura e etc.

Alguns autores ao ponderar os efeitos trazidos pela Guerra Fiscal concluem por um aumento na desconcentração econômica. Segundo esses autores, existe hoje, no País, uma tendência rumo à interiorização, isto é, a fuga das grandes capitais, por vários problemas que elas apresentam, como trânsito, violência e mesmo sindicatos mais fortes e organizados.

Dessa forma, a guerra fiscal pode estar contribuindo para minorar esses altos custos gerados pela aglomeração de cidades como São Paulo e esse, sem dúvidas, é um efeito positivo da guerra fiscal.

Portanto, a guerra fiscal pode gerar um impacto positivo sobre a concentração industrial brasileira, contribuindo tanto para a melhoria do padrão de vida nas grandes cidades (que ficarão menos congestionadas) como para o desenvolvimento das regiões mais distantes do País, inclusive com possíveis ganhos de eficiência empresarial, decorrentes de menores custos com segurança e questões trabalhistas.

5 – AS TÁTICAS DESENVOLVIDAS PELOS ESTADOS

5.1 – O Convênio previsto na Lei Complementar nº 24 de 1975 no controle à Guerra Fiscal

Conforme já abordado no capítulo referente aos benefícios fiscais⁷¹, a Lei Complementar nº 24 de 1975 regulamenta a concessão dos benefícios fiscais de ICMS, o principal imposto alvo da guerra fiscal estadual.

A concessão de benefícios fiscais de ICMS deverá ser efetivada através de Convênio firmado entre os Estados (e o Distrito Federal) que “servirá como instrumento jurídico a veicular o resultado da deliberação realizada por todas as unidades federativas no tocante às isenções, benefícios fiscais, benefícios financeiros-fiscais que tenham por base o ICMS”⁷².

⁷¹ Capítulo 2.4.

⁷² BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 142.

A Constituição federal não utiliza o termo convênio, apenas estabelece que caberá à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, inventivos e benefícios serão concedidos e revogados⁷³.

Todavia, o termo Convênio será utilizado no artigo 100, IV⁷⁴ do Código Tributário Nacional, norma recepcionada materialmente como norma complementar que possui, dentre outros, o objetivo de estabelecer normas gerais do sistema tributário nacional⁷⁵.

Prevê o artigo 2º da Lei Complementar nº 24 de 1975 que os Convênios serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal. Essas reuniões ocorrem no colegiado denominado Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

A dinâmica interna do CONFAZ será regulada pelo Convênio ICMS nº 133, de 12 de dezembro de 1997, que apresenta em seus artigos 1º e 2º as finalidades do CONFAZ e a composição do conselho:

Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem 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, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Art. 2º O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

§ 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado.

§ 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação.

§ 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

O artigo 4º da Lei Complementar 24/75 determina a forma em que os Convênios serão ratificados pelos Entes Federados. O artigo prevê que a ratificação dos Convênios ocorrerá por decreto do Poder Executivo de cada Unidade da Federação:

⁷³ Art. 155, §2º, XII, “g”, CRFB/88.

⁷⁴ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

⁷⁵ Conforme prevê o artigo 146 da Constituição Federal.

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.

A possibilidade da ratificação por simples decreto do Poder Executivo gerou críticas por parte da doutrina. Entende parte da doutrina que o meio cabível para ratificação do convênio seria por lei específica.

Mesmo antes da Constituição de 1988, este dispositivo recebia duras críticas da doutrina. Sustentavam que a norma já estaria em conflito com o parâmetro constitucional anterior, e que, portanto, não deveria ter sido recepcionada pela Constituição de 1988.

O artigo 4º da Lei Complementar nº24/75 foi objeto de duras críticas por parte dos estudiosos do Direito Tributário, inclusive na vigência da Constituição anterior tendo sido qualificado como inconstitucional, e, portanto, não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, vez que, em nosso pensar, menospreza completamente a função do Poder Legislativo dos entes federados⁷⁶

Cumprir registrar que a Emenda Constitucional nº 03 de 1993 deu nova redação ao §6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 o qual passou a dispor ser requisito para concessão de qualquer tipo de benefício fiscal a necessidade de lei específica⁷⁷.

Ocorre que, mesmo com o advento da referida emenda constitucional, o Convênio ICMS nº 133/1997 que estabelece o Regimento do Confaz, reproduziu em seu artigo 36 o texto do artigo 4º da Lei Complementar nº 24, que prevê apenas a necessidade do decreto.

O Ilustre Tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho também se posiciona pela necessidade da lei específica para a ratificação do Convênio:

Convênio é acordo, ajuste, combinação, e promana de reunião de estados-membros. A esta comparece *representantes* de cada estado, indicados pelo chefe do executivo das unidades federadas.

⁷⁶ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 143.

⁷⁷ Art. 150.

[...]

§ 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.

Não é, assim, o representante do povo do estado que se faz presente na assembleia, mas o preposto do executivo, via de regra um secretário de estado, usualmente o da fazenda ou das finanças. Nestas assembleias, são estados os convênios, ou melhor ‘as propostas’ de convênios. Em verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as assembleias legislativas – casas onde se faz representar o povo dos estados – *ratificam os convênios prefirmados nas assembleias*.

Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não é do executivo nem do seu chefe⁷⁸ [...]

Não obstante a crítica feita pela doutrina, até o presente momento nenhum convênio foi invalidado por ter sido ratificado por decreto do executivo e não por lei específica. O artigo 4º da Lei Complementar 24 de 1975 é aplicado normalmente, sem maiores ressalvas, ou seja, o convênio tem sido ratificado através de decreto do chefe do executivo.

O trâmite previsto do artigo 3º ao artigo 7º da lei Complementar 24 de 1975 observa a seguinte ordem:

- (i) Celebração pelos Estados (e Distrito Federal), por meio de seus Secretários da Fazenda ou Finanças;
- (ii) Publicação no Diário Oficial da União até 10 (dez) dias após a sua celebração;
- (iii) Ratificação estadual, no prazo de 15 (quinze) dias da publicação no Diário Oficial da União, com a respectiva publicação nos Diários Oficiais do Estado (e Distrito Federal);
- (iv) Ratificação nacional, no prazo de até 10 (dez) dias após a publicação do DOU pelos Estados (e Distrito Federal); e
- (v) No trigésimo dia após a ratificação nacional, o Convênio passa a vigorar⁷⁹.

A Lei Complementar nº 24 de 1975 prevê ainda ser imprescindível a unanimidade dos Estados representados para que o benefício seja concedido; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Essa exigência é totalmente justificável, no entanto, acaba colocando em risco a efetividade da norma, uma vez que os Estados perceberam ser mais vantajoso adotar a política de concessão de benefícios unilaterais ao invés de seguir o trâmite da CONFAZ. Até porque, quando a lei concessiva de benefícios for declarada inconstitucional pelo STF, os investimentos privados já se assentaram no seu território.

⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICMS natureza jurídica dos convênios dos estados membros. Inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.64, 2001. p. 180.

⁷⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 120.

5.2 – As estratégias dos Estados que concedem os benefícios fiscais à revelia do CONFAZ

A principal estratégia dos Estados na Guerra Fiscal será a concessão de benefícios unilaterais de ICMS, desrespeitando o trâmite previsto na Lei complementar nº 24 de 1975 e ao artigo 155, §2º, II, g da Constituição Federal. Isto porque até o benefício ser impugnado judicialmente, os investimentos privados já terão sido destinados ao seu território.

Além disso, no caso de eventual impugnação judicial dos benefícios concedidos ilegalmente, os Estados recorrem à edição de uma nova lei tratando sobre o mesmo benefício, materialmente terá o mesmo conteúdo da norma impugnada, porém formalmente será outro instrumento legal. Veja os esclarecimentos de Osvaldo de Carvalho⁸⁰:

No tocante à propositura de ADINs pelos Estados prejudicados junto ao STF, não raras vezes, quando aquele Tribunal Constitucional Maior lhes concede liminares favoráveis, suspendendo a eficácia da medida política (o STF, instado a manifestar-se sobre a matéria, construiu reiterado entendimento sobre a inconstitucionalidade da concessão, pelo Estado, de benefícios fiscais sem Convenio prévio celebrado nas hostes do CONFAZ), os Estados mudam formalmente o instrumento legislativo, continuando a conceder os mesmos favores fiscais sob outra roupagem.

Outra estratégia utilizada pelos Estados, geralmente conjugada com essa previamente apresentada é a revogação da lei impugnada antes do julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI). O Estado revoga a lei impugnada, fazendo com que a ADI perca seu objeto e em seguida edita uma nova lei concedendo o mesmo benefício.

Infelizmente, é uma prática recorrente. A ADI nº 2.157-7, por exemplo, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo impugnando benefício concedido pelo Estado da Bahia, consolidou a posição do Supremo Tribunal Federal quanto a perda do objeto em razão da ausência de interesse agir que só existe enquanto estiver em vigor a norma.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Alíneas "a", "b" e "c" do inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.508, de 22 de setembro de 1999, artigo 8º, incisos I, II e III, e §§ 1º e 2º, do Decreto nº 7.699, de 9 de novembro de 1999, e artigo 9º, incisos I e II do mesmo Decreto, todos do Estado da Bahia. - Tendo a Lei estadual nº 7.981, de 12.12.01, revogado expressamente a Lei estadual nº 7.508, de 22.09.99, da qual foi atacado o artigo 3º, III, "a", "b" e "c", e não mais subsistindo, pela natureza acessória do Decreto estadual nº 7.699/99, os dispositivos dele também impugnados,

⁸⁰ CARVALHO, Osvaldo Santos de. **A guerra Fiscal no âmbito do ICMS**. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal. p. 31.

ficou prejudicada a presente **ação direta por perda superveniente de seu objeto, porquanto já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que o interesse de agir, em ação dessa natureza, só existe enquanto estiver em vigor a norma jurídica impugnada, independentemente de essa norma ter, ou não, produzido efeitos concretos** (assim, a título exemplificativo, nas ADI's 420-QO, 747-QO e 1.952). Ação direta que se julga prejudicada

(ADI 2157, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2003)

Assim, o mérito sequer é julgado, pois a ação direta de inconstitucionalidade é considerada prejudicada por perda do objeto.

5.3 – A estratégia dos Estados Prejudicados

5.3.1 – Introdução

O Estado prejudicado pela guerra fiscal possui, em regra, três formas de retaliação que podem ser adotadas em conjunto ou não:

- O Estado pode também praticar uma política de concessão unilateral de benefícios fiscais em concorrência com outros Estados, cenário em que ajuda a aprofundar a crise federativa;
- O Estado pode ainda, conforme já visto, ajuizar uma ação direta de inconstitucionalidade com o intuito de impugnar a norma que concede a isenção, situação essa muitas vezes pouco eficaz, conforme retratado no item anterior;
- Poderá ainda de forma também unilateral, desconsiderar os créditos apresentados pelo contribuinte oriundos do benefício fiscal concedido pelo outro Estado.

Tendo em vista que as duas primeiras formas de retaliação foram estudadas no presente trabalho, o estudo deste capítulo se concentrará na terceira forma de reação, portanto – “as glosas de crédito”.

A retaliação realizada pelo Estado através da restrição do crédito é chamada de glosa ou estorno.

Os Estados justificam as glosas de crédito realizadas por eles com a aplicação do artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975.

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

Para parte da doutrina essa previsão pode ser considerada justa⁸¹, tendo em vista que coíbe uma situação irregular. Se o Estado conceder benefícios fiscais sem a aprovação do CONFAZ, a consequência cabível será o cancelamento dos créditos.

Por outro lado, alguns defendem que a disposição é injusta, uma vez que prevê uma dupla sanção ao considerar ineficaz o crédito fiscal atribuído ao adquirente da mercadoria e impõe o pagamento do imposto não pago ou reduzido; ou porque acaba onerando o contribuinte de fato, que não deu causa a situação.

Ressalte-se, ainda, que a glosa de crédito é realizada através de uma autuação do Fisco, que exigem o ICMS que teria deixado de ser recolhido em razão do crédito supostamente indevido, acrescido de multa e juros moratórios. Isso vai gerar um impacto financeiro relevante aos contribuintes que veem os créditos de ICMS questionados (glosados) em operações interestaduais realizadas pelas autoridades fazendárias.

Além da previsão do artigo 8ª da Lei Complementar 24 de 1975, os Estados Federados justificam o cancelamento do crédito, alegando que há diferença entre o crédito nominal e o crédito efetivo da operação tributada.

5.3.2 – Valor do imposto devido X Valor do imposto efetivamente recolhido

⁸¹ GRANATO, Marcelo de Azevedo. ICMS, Guerra fiscal e glosa de crédito concedido sem base em convênio. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N. 156, 2008, p. 80-84.

O valor do imposto devido nada mais é do que valor destacado na nota fiscal, que não necessariamente será o valor efetivamente recolhido. Pode acontecer de que o contribuinte tenha destacado na nota fiscal um valor superior ao valor que ele efetivamente pagou na operação em virtude de uma série de benefícios.

Ocorre que o Estado glosador busca o que o contribuinte efetivamente pagou de imposto na operação. Assim, quando o contribuinte opor o crédito ao Estado de destino este vai aceitar apenas o crédito efetivamente pago, glosando o excedente.

Em relação a esse tema existem duas correntes, a primeira vai entender que a Fazenda teria total condição de realizar a glosa, tendo em vista que o artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975 traz essa previsão.

Defende ainda esta corrente que se o contribuinte recolhe apenas parte do imposto devido, o fisco vai cobrar-lhe a diferença. Entretanto, se o imposto é **nominalmente** devido à alíquota de 12% mas **realmente** a uma alíquota de 2%, por exemplo, o que é realmente cobrado e devido são estes 2% e não os 12%. Por isso, pode o Estado de destino, nos termos da Constituição, aceitar apenas este crédito de 2%, sem qualquer ofensa à autonomia do Estado de origem.

Já a segunda corrente defende que não cabe ao Poder Executivo Estadual glosar os créditos por entender ser irregular o benefício fiscal. Os argumentos que giram em torno da possibilidade ou não das glosas serão analisados a seguir.

5.3.3 – Os argumentos dos contribuintes

1. O Argumento da violação do princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade estabelece que o crédito oriundo da operação anterior poderá ser utilizado para compensar o débito da operação posterior. Conforme já apresentado no presente trabalho, suas exceções estão contempladas na Constituição Federal, não cabendo à Lei Complementar criar novas exceções ao princípio.

Desse modo, podemos concluir que o contribuinte poderá opor o crédito fiscal ao Estado de destino independentemente se houver benefício fiscal na origem e o crédito destacado na nota não foi integralmente recolhido, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade.

Já o especialista em Direito Tributário Luiz Rogério Sawaya Batista defende que a glosa de crédito realizada em razão da não incidência ou incidência parcial do imposto, não gera ofensa à não-cumulatividade, uma vez que estaria ausente o requisito essencial para a criação do crédito, a incidência em operação anterior. Acrescenta o autor:

Dessa forma, o argumento que defende que haveria ofensa à regra da não-cumulatividade para justificar o crédito nominal do contribuinte, em operação ou prestação amparada por benefício fiscal unilateral na origem, não tem como se sustentar.

Em realidade, o crédito nominal do contribuinte, superior àquele que efetivamente incidiu, contraria a regra da não cumulatividade, assim como a necessidade, reconhecida pelo STF, que o ICMS tenha efetivamente incidido na operação anterior para autorizar o crédito na seguinte⁸².

2. O Argumento do enriquecimento ilícito do Estado de destino

O Estado de destino que glosa o crédito estaria enriquecendo ilicitamente, uma vez que o contribuinte possuía crédito suficiente para arcar com aquela obrigação tributária, porém em função da glosa o contribuinte perde esse crédito.

Em sentido contrário, alguns defendem que não haveria esse locupletamento indevido, pois a glosa de crédito só aconteceria em função do crédito nominal, o Estado respeitaria o crédito efetivamente recolhido.

Em outras palavras, defende essa corrente que “o ICMS não pertenceria ao Estado de destino, eis que, como demonstrado, o Estado de destino pode perseguir de seu contribuinte o recolhimento apropriado do ICMS, decorrente do adequado ajuste de seus verdadeiros créditos e débitos⁸³.

⁸² BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 192.

⁸³ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 193.

3. O Argumento da presunção de validade e usurpação do Poder Judiciário

As normas jurídicas possuem presunção de validade, isto é, existe uma presunção *iuris tantum* de que aquela norma observou o processo legislativo até sua edição. Os benefícios concedidos unilateralmente, portanto, possuem essa validade, de modo que não cabe a um Estado da Federação julgar lei editada por outro Estado como inconstitucional.

Jose Souto Maior Borges⁸⁴ apresentará o seguinte argumento:

Não pode, entretanto, um Estado-membro da Federação impugnar, glosando-o, o crédito de ICMS destacado em documento fiscal, sob o pretexto de violação ao art. 155, parágrafo 2º, 'g', da CF (...). Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E, portanto instaurar-se-ia o império da desarmonia, contra a arquitetura constitucional do federalismo brasileiro.

Não pode, portanto, um Estado glosar os créditos apresentados por determinado contribuinte sob a alegação de que o benefício fiscal que contemplou a operação anterior era inconstitucional. Primeiro, pois as normas possuem presunção de legitimidade e segundo, porque a competência para avaliar isso é reservada ao Poder Judiciário.

Logo, o Estado não pode fazer qualquer juízo de legalidade ou constitucionalidade da lei que conceda benefícios fiscais unilateralmente, visto que não possui competência para tanto, devendo a questão ser levada ao Poder Judiciário, sob pena de usurpação deste.

Já a segunda corrente argumenta que a validade da norma já estaria comprometida uma vez que o benefício fiscal unilateral é emitido por órgão incompetente que versa sobre matéria fora da sua alçada, tendo em vista que contraria a Lei Complementar nº 24 de 1975 e o artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g” da Constituição Federal⁸⁵.

⁸⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

⁸⁵ S BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. P. 197.

Para esta segunda corrente não seria caso de violação à reserva de jurisdição, isto é, o Poder Executivo não declara a norma inconstitucional, apenas exerce o poder-dever de no exercício do controle da legalidade, no caso concreto, não se resignar perante efeitos de norma maculada de inconstitucionalidade e/ou legalidade⁸⁶.

4. O Argumento da ofensa à segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica está associado à ideia de previsibilidade, ao princípio da não surpresa e de estabilidade do ordenamento jurídico. É você saber como o Estado vai se comportar em determinada situação antes dela ocorrer.

Os contribuintes vão afirmar que as glosas de crédito realizadas pelos Estados prejudicados colocam em risco a segurança jurídica, pois o contribuinte não consegue ter a previsão acerca da possibilidade ou não do seu crédito ser aceito pelo Estado de destino no caso de existir algum benefício na operação anterior na cadeia.

A corrente divergente vai afirmar que tanto os contribuintes, quanto os agentes públicos possuem o necessário conhecimento das regras de concessão de benefícios fiscais unilaterais e de suas consequências. Portanto, não existe imprevisibilidade, surpresa, já que a legislação pátria e a jurisprudência do STF apontam para a ilegalidade e inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilaterais⁸⁷.

5. O argumento da inconstitucionalidade do Artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975

Para parte da doutrina, o artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975 configura em cumulação de sanções, pois prevê como sanção a ineficácia do crédito fiscal e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, o que estaria fora da competência atribuída pelo Constituinte para Lei Complementar acerca do tema.

Nas palavras de Paulo Barros de Carvalho:

⁸⁶ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 199.

⁸⁷ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 202.

Não podemos esquecer que o Texto Constitucional atribui ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais, sem, no entanto, permitir a determinação de sanções à sua observância, muito menos quando a sanção estabelecida acarreta a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não cumulatividade, e possibilita a exigência de ICMS pelo Estado ou Distrito Federal de destino da mercadoria ou serviço, pessoa política quem nos termos da Constituição da República, não é competente para tanto⁸⁸.

Portanto, a Lei Complementar nº 24 de 1975 estaria indo além da competência dada pelo Constituinte ao legislar sobre sanções aplicáveis, razão pela qual a norma deveria ser considerada como não recepcionada pela Constituição de 1988.

Entende essa corrente que a Constituição limitou a restrição dos créditos de ICMS aos casos de isenção ou não-incidência, não cabendo ao legislador infraconstitucional criar outras formas de restrição, a “faculdade de dispor em sentido diverso, ao estabelecer a exceção seguinte: ‘salvo determinação em contrário da legislação’. Em decorrência o que pode ocorrer é a legislação ordinária conceder o crédito, e não vedá-lo”⁸⁹

5.3.4 – As Glosas de Crédito. A visão da jurisprudência sobre o tema

No Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Mandado de Segurança 31.714/MT, houve julgamento favorável ao contribuinte, de modo a conceder a manutenção dos créditos.

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

1. O mandamus foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, autuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.

(...)

4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da

⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Editora Noeses, 2012. P. 73.

⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de, 2006, in BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos de ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. P. 203.

mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).

(...)

O Relator do acórdão em questão entendeu que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem decorria de crédito presumido, ou seja, não é caso de não incidência do tributo, logo deve ser respeitado o princípio da não-cumulatividade e aproveitado, portanto, o crédito. O Relator ainda afirma que o Estado lesado não poderia glosar o crédito, tendo que recorrer ao STF, através de Ação Direta de Inconstitucionalidade, para impugnar o benefício.

Em acórdão proferido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do MS nº 38041/MG, julgado em 28/08/2013, o STJ ratifica que somente a via judicial pode regular os conflitos de interesses entre os Estados, afastando a atuação da via administrativa.

O STJ entendeu pela ilegalidade da restrição ou glosa de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais em que o remetente tenha sido beneficiado pela concessão de benefícios fiscais entendidos como ilegais ou inconstitucionais, ou seja, foi garantido a utilização dos créditos relativos ao ICMS pago na origem.

EMENTA. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO.

1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil.

2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

3. Recurso provido.

6 – A INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS QUE CONCEDEM BENEFÍCIOS FISCAIS UNILATERALMENTE

6.1 – Introdução

Sempre se soube serem inconstitucionais os incentivos fiscais em matéria de ICMS concedidos unilateralmente pelos Estados, à revelia do Confaz (CF, art. 155, § 2º, XII, g; LC 24/75, arts. 1º e 2º).

Apesar disso, os Estados atingidos e as demais pessoas legitimadas (CF, art. 103) para propor ADIs permaneciam inertes tão logo editada cada medida irregular, e o STF, nos raros casos em que provocado, não era ágil em decidir.

Somava-se à omissão a hipocrisia dos envolvidos, com os Estados adotando as mesmas práticas que censuravam, revogando instrumentos legais às vésperas do julgamento da ADI contra eles proposta, para reeditá-los após a extinção desta por perda de objeto, e transferindo para o contribuinte o custo das suas práticas.

6.2 – Quem paga a conta da Guerra Fiscal?

Essa situação de desordem vista no capítulo anterior, foi finalmente rompida pelo STF, que em 1º de junho de 2011 anulou incentivos irregulares por atacado e que, desde então, tem dado resposta rápida às ações sobre guerra fiscal.

Porém, como os benefícios unilaterais vigoraram por longos anos, cumpre agora indagar quem deve arcar com as perdas de arrecadação que deles decorreram. Esta questão ainda não definida pelos Tribunais Superiores.

Nos casos que envolvem apenas duas unidades federadas, a solução tem sido comumente aplicar o artigo 8º da LC 24/75, segundo o qual o Estado de destino fica autorizado a glosar os créditos que não correspondam a uma incidência efetiva do imposto, e o Estado de origem fica obrigado a exigir do alienante o ICMS anteriormente dispensado de forma indevida.

Qualquer que seja o juízo sobre a validade de uma ou outra das sanções, é nítido que não se pode aplicá-las cumulativamente, pois ofenderia o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I). Desse modo, ou se exige a diferença de ICMS do vendedor, mas se mantêm íntegros os créditos do comprador, ou se estornam os créditos excedentes deste, mas nada mais se exige daquele.

Impor as duas medidas ao mesmo tempo leva a arrecadação total da cadeia de circulação do bem a um valor superior à multiplicação da alíquota pelo preço final de venda, retirando ao ICMS a sua característica essencial de imposto sobre o consumo.

Em julgados recentes, o STF (AC 2.611 — Medida Cautelar/MG, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJe 28.06.2010) e o STJ (1ª Turma, REsp. nº 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 28/05/2010; 2ª Turma, RMS nº 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19.09.2011) têm afirmado a impossibilidade de estorno, pelo Estado de destino, dos créditos apropriados pelo adquirente.

Os precedentes são louváveis por diversas razões:

- A ninguém é dado fazer justiça com as próprias mãos. O Estado não pode fazer qualquer juízo de legalidade ou constitucionalidade de lei e implementar à força essas deliberações, pois estaria usurpando a competência do Poder Judiciário (ofensa à separação dos Poderes e ao pacto federativo);
- A retaliação dirige-se contra pessoa diversa do autor da inconstitucionalidade, que é o Estado de origem que concedeu os incentivos irregularmente (ofensa ao princípio da pessoalidade da sanção);
- O incentivo irregular não traz qualquer perda arrecadatória direta para o Estado de destino, bastando observar que — caso o vício não existisse — caber-lhe-ia, de toda forma, suportar créditos equivalentes ao produto do valor da operação pela alíquota interestadual aplicável.

Entretanto, isso não torna a outra sanção imposta pelo artigo 8º da LC 24/75 legítima: exigência, pelo Estado de origem, contra o alienante das mercadorias incentivadas, da parcela

de imposto indevidamente dispensada em razão do incentivo irregular. Autuações desse tipo começam a ser lavradas nos dias atuais, e possivelmente estão fadadas ao insucesso.

Não obstante seja quem sofreu a perda arrecadatória, o Estado de origem — nas situações envolvendo duas unidades federadas — não é vítima, mas fator, da guerra fiscal. Portanto, não há que ser ressarcido, e sim arcar com o ônus da inconstitucionalidade que praticou.

Nas palavras do Ilustre advogado Igor Mauler Santiago, “seria contrário à **segurança jurídica** (CF, art. 5º, caput) e à **moralidade administrativa** (CF, art. 37, caput) tal Estado trair o contribuinte que iludira com a promessa de regimes tributários privilegiados (vedação de *venire contra factum proprium*)”⁹⁰.

Não é juto alegar que a confiança do contribuinte não seria digna de proteção, dada a manifesta invalidade do benefício de que fruiu.

Primeiro porque prevaleceu por muito tempo um consenso tácito quanto à aceitabilidade da guerra fiscal, inclusive praticada por todas as unidades da Federação, tanto assim que desde o primeiro projeto de reforma tributária a ser discutido no Congresso (PEC 175/95) se prevê a convalidação retroativa dos incentivos irregulares em vigor.

Segundo porque tanto os contribuintes que se deslocaram por sua conta e risco em busca do incentivo, quanto os que já estavam no estado infrator foram contemplados pelos benefícios. Não seria razoável exigir destes últimos que emigrassem para fugir do favor fiscal ou o impugnassem em juízo (logo quando havia tantos outros legitimados a fazê-lo).

Terceiro porque a hipótese atrai regra prevista no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

⁹⁰ SANTIAGO, Igor Mauler. “E agora, quem paga a conta da guerra fiscal?”. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 17.10.2016.

Isto inclui as decisões do STF através da modulação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, embora não só destas.

Quarto porque com base no princípio da não-cumulatividade, principal instrumento da neutralidade fiscal, o contribuinte possui o direito de transferir para elo seguinte da cadeia de circulação, até o consumidor final, o ônus do imposto que lhe é cobrado. Então, como exigir do vendedor complementação de imposto não prevista na legislação da época do fato gerador, agora que não tem mais como trasladar para o adquirente o respectivo impacto econômico?

Tal cobrança transforma o incentivo em verdadeira armadilha, além de serem acrescidos de juros e multa (como se o dispositivo relevante fosse o art. 100, parágrafo único, e não o art. 146 do CTN).

Complementa ainda Igor Mauler Santiago⁹¹:

A mesma conclusão — irresponsabilidade do particular pelos danos oriundos da guerra fiscal travada pelos Estados — impõe-se nos esquemas triangulares, em que um Estado A (das Regiões N, NE ou CO + Espírito Santo) atrai para o seu território empresa de um Estado B (das Regiões S ou SE, salvo Espírito Santo), a fim de que adquira seus produtos das regiões desenvolvidas com alíquota interestadual de 7% e os revenda para qualquer Estado a 12%: a diferença será objeto do incentivo irregular, salvo uma pequena parcela que será recolhida ao Estado A.

Prejudicados, neste caso, serão os estados onde estabelecidos os fornecedores do contribuinte aliciado (aquele que se mudou para o Estado A), visto que as vendas a ele destinadas, quando ainda estabelecido no Estado B, proporcionariam àquelas unidades receita de 12%, em lugar dos 7% aplicáveis após a implementação do “planejamento tributário estatal”.

A única diferença face às situações envolvendo apenas duas unidades federadas está em que o Estado que concedeu o benefício e aquele por ele prejudicado serão diversos, cabendo a este último — a nosso sentir — voltar-se contra o primeiro em ação de indenização proposta originariamente no STF (CF, art. 102, I, f), mas nunca contra os fornecedores situados em seu próprio território, que não aderiram ao benefício, nenhuma vantagem tiraram dele e, ademais, não teriam como repassar a quem de direito o ônus econômico desta exigência tardia e descabida.

Em vista dos argumentos apresentados, conclui-se que quem deve pagar a conta são os Estados infratores.

⁹¹ SANTIAGO, Igor Mauler. “E agora, quem paga a conta da guerra fiscal?”. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 17.10.2016.

6.3 – Ofensa ao princípio da segurança jurídica

Conforme dito anteriormente, o STF tem dado resposta rápida às ações sobre guerra fiscal e vem declarando inconstitucionais determinadas leis estaduais instituidoras de benefícios fiscais, à revelia do CONFAZ.

Ao declarar que são inconstitucionais os benefícios fiscais concedidos pelos Estados, o STF indiretamente determinou que as empresas pagassem estes tributos atrasados – que não eram cobrados. Isto porque, após o julgamento, as Fazendas Públicas desses Estados passaram a exigir dos comerciantes o ICMS não pago em razão do aludido benefício fiscal.

Neste contexto, a cobrança da diferença entre a alíquota normal e a alíquota aplicada em razão do benefício fiscal impugnado nas ações, viola o princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica está atrelado à ideia de previsibilidade, ao princípio da não surpresa e de estabilidade do ordenamento jurídico. É você saber como o Estado vai se comportar em determinada situação antes dela ocorrer.

Certamente, não há inocentes na guerra fiscal. No entanto, a cobrança do ICMS pago a menor viola o princípio da proteção à confiança, que decorre do postulado da segurança jurídica. Isto porque os contribuintes recolheram o ICMS nos termos da legislação em vigor quando da ocorrência do fato gerador.

O particular confiou na validade do benefício autorizado pelo Poder Legislativo e instituído pelo Poder Executivo, tendo pautado sua conduta com base nessas normas que são presumidas válidas. E nem poderia ser diferente, pois o contribuinte necessariamente teria que agir de acordo com os ditames legais em vigor.

A questão da modulação é extremamente delicada. A modulação faz com que, em certa medida, "o crime compense", porque mal ou bem certas leis vigoraram por muito tempo até declaração de inconstitucionalidade, e os Ministros do STF estariam convalidando atos jurídicos praticados.

Ressalta-se que não se pretende estimular um comportamento de infração à Constituição, a verdade é que determinadas leis vigoraram por muitos anos, portanto, os jurisdicionados e os contribuintes que cumpriram a lei, até porque, enquanto não declarada inconstitucional, vigia o mandamento da sua presunção de constitucionalidade, desfazer retroativamente todos esses anos de benefícios seria de um impacto talvez imprevisível e possivelmente injusto em relação, pelo menos, às partes privadas que cumpriram a lei tal como ela foi posta.

Neste caso que a vigorou por muitos anos, é necessário fazer uma ponderação. Qual é a ponderação que se faz? É a ponderação entre a regra da Constituição que foi violada, a que exige a observância de um rito específico, e, do outro lado, a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram.

Portanto, não se excepciona a incidência da Constituição, na verdade, ponderam-se dois mandamentos constitucionais. Não é o princípio da supremacia da Constituição que está sendo ponderado, o princípio da supremacia da Constituição é imponderável, ele é o pilar do sistema, o que propõe a fazer é, dentro da Constituição, ponderar dois valores ou dois dispositivos que têm assento constitucional.

E, nestas circunstâncias, deve-se privilegiar, ao modular, o mandamento da segurança jurídica e da boa-fé, que milita em favor, sobretudo das partes privadas que cumpriram as regras da lei atacada.

Observando essas questões, no caso de guerra fiscal, restou convencionado na jurisprudência do STF que os efeitos da decisão devem ser modulados, contudo como estamos lidando com uma extensão indevida do benefício, o certo seria abreviar a eficácia da lei impugnada tão logo possível. Portanto, é legítimo que a modulação tenha como referência a data da sessão de julgamento.

Porém, trata-se de um tema que gera divergências. O Min. Marcos Aurélio, por exemplo, já se manifestou no sentido de que não deveria haver modulação dos efeitos, uma vez que há um flagrante desrespeito à Constituição. Veja, parte do seu voto vencido na ADI nº 4.481/PR, julgado em 11.03.2015:

Presidente, não se tem como deixar de pagar um preço que, a meu ver, é módico, por viver-se num Estado Democrático de Direito, que é o preço a direcionar à observância irrestrita dos ditames constitucionais, a menos que se diga que a Constituição não é rígida, é uma Constituição flexível, que pode ser colocada em segundo plano. Dir-se-á que foram beneficiados contribuintes. Esses contribuintes tiveram uma situação jurídica aperfeiçoada? Não, acabou de assentar o Supremo, de certificar o Supremo, no que colou à lei do Estado do Paraná a pecha de inconstitucional.

O que a Carta da República protege, em cláusula pétrea, é a situação jurídica aperfeiçoada, e apenas se diz que a situação é aperfeiçoada quando harmônica com a ordem jurídica. E capitaneando essa ordem jurídica ainda se tem a muito pouco amada, por Estados, ante as conveniências governamentais reinantes, a Constituição Federal.

Fico a imaginar em que caso se deixará de modular a decisão, se, num caso em que houve o desrespeito flagrante, frontal à Constituição, mais do que isso, a reiterados pronunciamentos do Supremo, é implementada a modulação.

Não sei se sou compelido a pedir vênias para divergir, mas não vou pedir. É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação.

Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo.

Não modulo, Presidente.

Esta posição é minoritária dentro da Corte, sendo vencida em diversas ocasiões, de modo que se consolidou o entendimento de que as declarações de inconstitucionalidade relacionadas à guerra fiscal devem ser moduladas.

7 - A REFORMA TRIBUTÁRIA

7.1 – O Federalismo no Brasil e autonomia político-financeira

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 1º que a República Federativa do Brasil será formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal⁹², adotando, assim, o federalismo como forma de Estado.

Cumprе mencionar que a Constituição de 1988, no art. 60, §4º, I, incluiu a forma federativa de Estado entre as cláusulas pétreas, isto é, o núcleo deste dispositivo não pode ser abolido nem por Emenda Constitucional. Desta forma, o federalismo não pode ser eliminado do nosso Sistema constitucional:

⁹² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.

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

O federalismo tem como uma de suas principais características a repartição de poderes entre os Entes que formam o Estado Federal. Conforme ensina o professor José Afonso da Silva:

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

A repartição de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado Federal. Nisso é que ele se distingue da *forma de Estado unitário* (França, Chile, Uruguai, Paraguai e outros), que não possui senão um centro de poder que se estende por todo o território e sobre toda a população e controla todas as coletividades regionais e locais⁹³.

O federalismo possui diversas características, contudo o presente trabalho se restringirá a analisar a autonomia dos Entes Federados por guardar ligação intrínseca ao fenômeno da Guerra Fiscal.

Importante ressaltar que a autonomia não se confunde com soberania. A Soberania é atributo conferido ao Estado Federal como um todo, um poder uno e indivisível, supremo na ordem interna e independente na ordem internacional, enquanto que a autonomia significa a capacidade de elaborar suas próprias leis e regras dentro do âmbito de competências traçado pelo poder soberano⁹⁴.

Nesse sentido, não há hierarquia entre os Entes políticos em um Estado federado. Na verdade, existe divisão de competências, que nada mais é do que atribuir, através da Constituição Federal, a cada Ente Federado determinada matéria que lhe seja própria⁹⁵.

⁹³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 34ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 99.

⁹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2010. p. 930.

⁹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 931.

O Ente deverá possuir autonomia financeira para realizar aquilo que lhe foi incumbido pelo Constituinte Originário, ou seja, possuir receitas suficientes para cobrir as despesas oriundas da efetivação desses deveres.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 impulsionou o processo de descentralização político-fiscal, deslocando-se, assim, o poder regulatório da União Federal para os Estados e Municípios. O Constituinte entendeu que seria necessário que os entes Federados possuíssem uma real autonomia econômico-financeira, pois somente assim eles poderiam resistir a influência política da União – poder central da federação brasileira. Conforme aduz Magno Guedes Chagas⁹⁶.

A existência de rendas próprias é pressuposto para os desempenhos das competências titularizadas pelos Estados-membros. Deve-se entender, ainda, que o valor da receita deve ser proporcional aos encargos atribuídos aos entes federados.

O Sistema Tributário Nacional vai ser traçado observando a necessidade de autonomia econômico-financeira dos Entes Federados de modo a preservar o Pacto Federativo. O Estado Federal pode ser conceituado, portanto da seguinte forma:

[...] O Estado Federal exprime uma forma de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão. No Estado Federal, de regra, há uma Suprema Corte com jurisdição nacional e é previsto um mecanismo de intervenção federal, como procedimento assecuratório da unidade física e da identidade jurídica da Federação⁹⁷.

Em respeito ao pacto federativo, a Constituição distribuiu competência para instituir os diversos tributos entre os Entes Federados. No entanto, como veremos adiante, a tributação pensada nesses moldes é o que impulsiona a Guerra Fiscal.

7.2 – O Imposto único sobre o consumo

⁹⁶ CHAGAS, Magno Guedes. **Federalismo no Brasil: o poder constituinte decorrente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006.

⁹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 933-934.

A reforma tributária é desejada por todos, pelos contribuintes pessoas jurídicas e físicas, bem com as Fazendas Públicas. Entretanto, se há um consenso nacional em torno da necessidade de se reformar o sistema tributário, há um enorme conflito em torno das propostas.

No caso da União, apesar de querer a reforma, não está disposta a abrir mão da sua arrecadação extraordinária; os Estados e Municípios querem a reforma para arrecadar mais; os contribuintes querem a reforma para pagar menos tributos. Com essa discrepância de interesses, a discussão se arrasta no Congresso Nacional por mais de 20 anos.

Cumprir registrar que os órgãos de fiscalização no Brasil funcionam satisfatoriamente. A carreira de fiscal é das mais prestigiadas e que tem a melhor estrutura dentro da máquina burocrática estatal, principalmente no âmbito da Receita Federal, que está bem equipada.

Por isso, quando se fala em reforma tributária, estamos tratando da reforma do Sistema Tributário Nacional, na Constituição. A reforma tributária necessária deverá versar sobre a unificação da tributação do consumo (ICMS, IPI, ISSQN), a disciplina das contribuições sociais e uma nova fórmula de repartição de receitas.

Com o processo de descentralização político-fiscal, impulsionada pela Constituição de 1988, deslocando-se, assim, o poder para os Estados e Municípios, a tributação do consumo no Brasil passou a ser repartida entre a União (IPI), os Estados (ICMS) e os municípios (ISSQN).

Essa tripla competência para se tributar o consumo no Brasil gera um ambiente propício para que os Estados e os Municípios lutem entre si para atrair o maior número de investimentos através da concessão de benefícios fiscais. Para se ter uma ideia, são 26 Estados mais o Distrito Federal com competência para instituir o ICMS, e mais de cinco mil municípios para instituir o ISSQN.

Mas, além dos impostos, nós temos as contribuições, que são tributos – PIS e COFIS – que também incidem sobre a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e serviços. Então, no Direito Tributário brasileiro, existem, pelo menos, cinco tributos que incidem sobre as vendas, e então sobre o consumo.

Nos ensinamentos do mestre e doutor em Direito Tributário, Eduardo Maneira, o ideal seria que existisse um só imposto, e, por conseguinte, que houvesse somente uma pessoa política competente para instituí-lo:

A reforma ideal, mas de difícil viabilização política, deveria reunir os impostos sobre o consumo – ICMS, IPI, ISS, bem como o PIS e a Cofins – em um único imposto: o IVA nacional. Este novo imposto deveria seguir os moldes do atual ICMS, ou seja, um imposto sobre o consumo não cumulativo. Simplificaria e daria maior eficiência ao sistema; poderia diminuir a carga e praticamente eliminaria a guerra fiscal. Além disso, eliminaria a tributação da receita bruta, que hoje existe por conta do PIS e da Cofins. Nenhum país elege a receita como fato revelador de capacidade contributiva e, portanto, tributável.

A tributação da receita é uma das grandes anomalias do nosso sistema e a sua sistemática gera muitas distorções. Tributa-se como receita aquilo que é cobrado, mas que não foi pago, ou seja, tributa-se a inadimplência; tributa-se como receita própria o que muitas vezes é receita de terceiros, que simplesmente passou pelo caixa da empresa, mas que não foi apropriada por esta; tributa-se como receita até mesmo o reembolso de despesas. Ou seja, substituir a tributação da receita bruta por um imposto único e não cumulativo sobre o consumo, representaria um enorme avanço⁹⁸.

Sobre esta questão, acrescenta ainda o professor Eduardo Maneira:

Assim, por primeiro, a razão da **neutralidade não ser alcançada na sua plenitude está na existência de vários impostos e a consequente existência de várias pessoas competentes para legislar sobre esses impostos**. Quando existem várias políticas com competência para instituir impostos sobre o consumo ou sobre a venda, ocorre a tentação dos incentivos fiscais. Ora, o conceito de neutralidade é incompatível com o conceito de incentivo fiscal. Se a carga tributária é neutra, eu não tenho margem para conceder incentivo. Na medida que eu concedo incentivo, eu deixo de considerar como neutra a carga tributária. E algumas distorções decorrentes desses incentivos fiscais serão apresentadas aqui – basicamente, as isenções e os regimes de desoneração representados pela não incidência ou alíquota zero, no meio da cadeia produtiva, no meio da cadeia de circulação, causam sérias distorções⁹⁹.

Observa-se, portanto, um único imposto simplificaria e daria maior eficiência ao sistema; e praticamente eliminaria a guerra fiscal.

Insta acrescentar que não afrontaria o princípio federativo, uma vez que o importante é que os Entes Federados tenham autonomia financeira e não, necessariamente, ampla competência tributária. A Constituição poderia prever regras claras sobre a repartição das receitas tributárias. Para Eduardo Maneira:

⁹⁸ MANEIRA, Eduardo. “**A necessária reforma tributária**”. Artigo publicado no Jornal Valor econômico. Disponível em <<http://sachacalmon.com.br/noticias/eduardo-maneira-tem-artigo-sobre-reforma-tributaria-publicado-no-valor/>>. Acesso em 17.10.2016.

⁹⁹ MANEIRA, Eduardo. “**A Concorrência Tributária sob o Ângulo da Neutralidade Fiscal**” in Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT, vol. IV. Belo Horizonte, De 1 Rey, julho/dezembro de 2005.

As máquinas estaduais e municipais continuariam a ser utilizadas na fiscalização e arrecadação deste novo imposto, de perfil nacional, de competência da União e cuja receita seria repartida por rígidas regras constitucionais.

A participação de entes federais na arrecadação de outros não é novidade. A experiência brasileira da participação dos municípios em 25% da arrecadação do ICMS é muito bem-sucedida, por exemplo, além de todos os repasses que são feitos de impostos federais e estaduais por meio dos fundos de participação.

Em relação à repartição da receita, defendemos que os Estados e municípios participem da arrecadação de todos os impostos e contribuições federais e não apenas da arrecadação do imposto de renda, IPI e ITR. Com isso, evita-se que a União conceda isenções e reduções de impostos que devam ser repartidos com os Estados e municípios, mantendo, de outro lado, a cobrança integral das contribuições que não são repartidas.¹⁰⁰

Conclui-se, portanto, que os entes federados não dependem de ampla competência tributária para ter autonomia financeira. Contudo, uma reforma desta magnitude significaria redução da carga tributária, razão pela qual não desejada por muitos.

8 – CONCLUSÃO

O fenômeno da “Guerra Fiscal” possui aspectos que tanto podem ser favoráveis¹⁰¹ quanto desfavoráveis¹⁰² para o Estado. Contudo, conforme a concorrência entre os Estados se torna mais acirrada, maiores são os prejuízos financeiros para a Federação como um todo, tendo em vista a ampliação das renúncias de receitas realizadas pelos Estados.

Um dos fatores que estimulam a Guerra Fiscal é a existência de regras extremamente engessadas para que se possa conceder benefício fiscal no Conselho Nacional Fazendário, como, por exemplo, o requisito de unanimidade entre seus membros previsto no artigo 1º da Lei Complementar nº 24 de 1975.

Desse modo, os Estados perceberam que seria mais vantajoso concedê-los unilateralmente, dado a dificuldade para conseguirem a aprovação de benefícios fiscais no CONFAZ. E embora sejam inconstitucionais, muitos benefícios vigoraram por anos até ter a sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, assim, esses Estados já fruíram dos investimentos privados atraídos para o seu território.

¹⁰⁰ MANEIRA, Eduardo. “A necessária reforma tributária”. Artigo publicado no Jornal Valor econômico. Disponível em <<http://sachacalmon.com.br/noticias/eduardo-maneira-tem-artigo-sobre-reforma-tributaria-publicado-no-valor/>>. Acesso em 17.10.2016.

¹⁰¹ Por exemplo: o desenvolvimento de regiões menos favorecidas contribuindo para a desconcentração econômica.

¹⁰² Por exemplo, comprometimento das finanças dos Estados menos favorecidos, tendo como consequência uma maior dependência do Poder Central.

Quanto a este ponto, importante ressaltar que é necessário modular os efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade da lei instituidora do benefício fiscal, de modo a produzir efeitos *ex nunc*.

Neste sentido, ponderam-se dois mandamentos constitucionais. É a ponderação entre a regra da Constituição que foi violada, a que exige a observância de um rito específico, e, do outro lado, a segurança jurídica e a boa-fé. Nesta hipótese, deve-se prevalecer este último, que milita em favor, sobretudo das partes privadas que cumpriram as regras da lei atacada.

Outro fator que certamente contribui para o aumento do fenômeno é a tripla competência para se tributar o consumo no Brasil. A existência de um único imposto simplificaria e daria maior eficiência ao sistema; e praticamente eliminaria a guerra fiscal.

Conforme os fundamentos já apresentados, isso não afrontaria o princípio do pacto federativo, tendo em vista que a Constituição poderia prever regras claras sobre a repartição das receitas tributárias, atribuindo, assim, autonomia financeira aos Entes Federados, que não se confunde com ampla competência tributária.

Por fim, a efetivação de uma reforma tributária nos moldes apresentados no presente trabalho poderia ser o prelúdio da aurora de um federalismo fiscal mais harmônico e justo no Estado Brasileiro, de modo que toda a federação ganhe com os investimentos realizados. Contribuindo, portanto, para uma maior desconcentração econômica e desenvolvimento regional.

9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARZUA, Heron. Créditos de ICMS e IPI. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos de ICMS na Guerra Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**, 13. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. São Paulo. **Revista de direito tributário**, n. 95.

CHAGAS, Magno Guedes. **Federalismo no Brasil: o poder constituinte decorrente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006.

CHAVES, Vinícius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista EMERJ**, v.12, nº 48, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ICMS natureza jurídica dos convênios dos estados membros. Inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.64, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GUERRA. Lucio Fábio Araújo. **A efetividade da Reforma tributária no combate à Guerra Fiscal entre os Estados**. 2008. 59 f. Monografia (Especialização em Orçamento Público no Tribunal de Contas da União), Brasília.

JUNQUEIRA, Leandro Leone. **A (in)eficiência da “guerra fiscal” como política de desenvolvimento**. 1997. 63 f. Monografia (graduação em Economia) – Universidade Estadual de Campinas “UNICAMP”, São Paulo, 1997.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário**. 4ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

MANEIRA, Eduardo. “A Concorrência Tributária sob o ângulo da Neutralidade Fiscal” in **Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT**, vol. IV. Belo Horizonte, De l Rey, julho/dezembro de 2005.

MANEIRA, Eduardo. “**A necessária reforma tributária**”. Artigo publicado no Jornal Valor econômico. Disponível em <<http://sachacalmon.com.br/noticias/eduardo-maneira-tem-artigo-sobre-reforma-tributaria-publicado-no-valor/>>. Acesso em 17.10.2016.

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

MELLO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. Editora Dialética: São Paulo, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva 2010.

NASCIMENTO, Carlos Valder. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTIAGO, Igor Mauler. “**E agora, quem paga a conta da guerra fiscal?**”. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 17.10.2016.

SILVA, Roberto Camargo da. **Não cumulatividade constitucional do ICMS**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.