

INSTITUTO DE DIREITO PÚBLICO DE BRASÍLIA (IDP)

Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

LEONARDO DE SOUSA PEREIRA

**GUERRA FISCAL DO ICMS: em consonância com a Proposta de
Súmula Vinculante nº 69**

Brasília/DF

2016

LEONARDO DE SOUSA PEREIRA

**GUERRA FISCAL DO ICMS: em consonância com a Proposta de
Súmula Vinculante nº 69**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP.

Brasília/DF2016

LEONARDO DE SOUSA PEREIRA

**GUERRA FISCAL DO ICMS: em consonância com a Proposta de
Súmula Vinculante nº 69**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha família, o alicerce fundamental do meu sucesso.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente Deus, por sempre guiar meus passos e por ter possibilitado que eu chegasse até aqui.

Agradeço aos meus pais, por terem me transmitido todos os valores da vida para que eu tivesse a melhor formação possível, que dedicaram todo o amor e carinho, que renunciaram parte de suas vidas e nunca mediram qualquer esforço para me auxiliar e apoiar em qualquer situação.

Ao meu irmão, que sempre me ajudou, com palavras, atitudes, me dando forças para que eu pudesse chegar nesse final de curso. Aos amigos de longa data, aos amigos da graduação e da pós-graduação, pelo companheirismo.

Aos grandes Mestres deste renomado Instituto que com muita dedicação dispuseram de seu tempo para nos proporcionar com grandeza parte de seus conhecimentos, sempre prestativos ao longo do curso.

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade analisar a Proposta de súmula Vinculante nº 69, a qual está pronta para ser votada pelo STF, que almeja a retirada de qualquer incentivo, isenção, redução de base de cálculo ou alíquota, dispensa de pagamento, crédito presumido ou qualquer outro benefício relativo ao ICMS, que fora concedido sem a prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, por julgar ser inconstitucional. À vista disso, serão apresentados argumentos, através de doutrinas, os quais explicarão sobre os incentivos públicos da denominada “guerra fiscal” e esclarecerão a respeito de um dos impostos mais visados no Brasil, qual seja, o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); será exposto também o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, acerca dessa questão tão polêmica, que envolve dois lados. O primeiro é quanto às empresas beneficiárias do benefício fiscal, que definiram e planejaram a escolha do local tendo em vista a concessão da isenção do imposto; e o outro é o lado do Estado que não arrecada o imposto, ou seja, os caixas públicos deixarão de receber dinheiro, que tecnicamente seria/deveria ser usado para o bem comum (interesse público), construindo hospitais, escolas, etc..., entretanto, com a empresa indo para uma determinada região mais subdesenvolvida, poderá permitir a abertura de novos empregos e o próprio desenvolvimento do local, trazendo mão de obra qualificada (mão de obra: braçal + intelectual) e mais investidores ao local de escolha da empresa. Esse conflito de entendimento será mostrado e apresentado ao longo do trabalho. A pesquisa foi realizada a partir de estudo exploratório da doutrina pertinente ao tema.

PALAVRAS CHAVE: Direito Tributário. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. ICMS. Guerra Fiscal. Incentivo Fiscal. Isenção.

ABSTRACT

This study aims to analyze the summary of a Binding Proposal No. 69, which is ready to be voted on by the Supreme Court, which aims the removal of any incentive, exemption, reduction of tax basis or rate, avoiding payments, presumed credit or other benefit related to ICMS, which was granted without the prior approval under an agreement celebrated with Confaz for judges to be unconstitutional. In view of this, arguments will be presented through doctrines, in which, explain on public incentives so-called "war tax" and clarified about on one of the most targeted taxes in Brazil, which is, the tax on movement of goods and services (ICMS); also show the position of the Supreme Court, about this very controversial issue, which involves two sides, the first is about the companies that receive tax benefits, they have chosen and planned the site selection looking for the tax exemption; and on the other hand, is the State, which fails to collect the tax, that is, public boxes will stopped receive money, which technically would/should be used for the common good (public interest), building hospitals, schools, etc..., however, with the company going to a certain most underdeveloped region, may allow the creation of new jobs and local's development, bringing skilled labor (labor: manual + intellectual) and more investors to the location of choice from the company. This conflict of understanding will be displayed and presented throughout the work. The research was conducted from exploratory study of the relevant doctrine to the topic.

KEY WORDS: Tax law. Proposal for Binding Precedent No. 69 ICMS. Tax War. Tax Incentive. Exemption.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 Intervenção na Ordem Econômica no Estado Contemporâneo.....	11
1.1 O perfil atual do Estado brasileiro.....	14
1.2 A Intervenção do Estado na Ordem Econômica.....	16
1.3 A Isenção Tributária e o Princípio da Igualdade.....	19
2 Possibilidade da concessão de Incentivos Fiscais em face dos Princípios da Ordem Econômica.....	27
2.1 Conceituação dos Incentivos Públicos.....	27
2.2 Da permissão constitucional para a concessão dos incentivos a empresas privadas.....	32
2.3 Da escolha Pública e dos Incentivo Fiscais.....	35
3 Histórico Legislativo do ICMS.....	40
3.1 Conceito e divisões do ICMS.....	42
4 Da Proposta de Súmula Vinculante nº 69.....	52
4.1 Previsão legal de Modulação de Efeitos.....	54
4.2 Modular os efeitos ou não?.....	54
4.2.1 Argumentos Consequencialistas no Direito Tributário.....	54
4.2.1 Parecer da PGR pela aprovação da Súmula Vinculante.....	55
4.2.3 Poder Executivo.....	56
4.2.4 Poder Legislativo.....	57
4.3 Motivos contra a aprovação da Súmula Vinculante.....	57
4.4 Motivos a favor da aprovação da Súmula Vinculante.....	60
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS.....	68

Introdução

A Proposta de Súmula Vinculante 69/2012 (PSV 69) está pronta para ser votada pelo STF e conforme manifestação da Comissão de Jurisprudência da Corte, é muito provável que seja aprovada.

O presente trabalho tem como objetivo discutir os benefícios e as consequências que essa aprovação da Proposta de Súmula Vinculante causará para as empresas, aos Estados e a economia do país; e caso realmente seja criada, se o STF deverá ou não se posicionar quanto à modulação de efeitos.

Em vista disso, serão analisadas algumas jurisprudências do Supremo, mostrando qual o entendimento atual da Suprema Corte e quais os efeitos jurídicos da possível aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, além de ser utilizado a pesquisa bibliográfica de alguns Doutrinadores, tais como, Odair Tramontin, Luiz Guilherme de Oliveira, Álvaro Melo Filho, Paulo de Barros Carvalho, entre outros, que explicam sobre os incentivos públicos da guerra fiscal e explanam sobre o ICMS.

Nesse sentido, é preciso fazer uma exploração a partir de temáticas gerais, como as que serão expostas no primeiro capítulo “Intervenção na Ordem Econômica no Estado Contemporâneo”, o qual abrange alguns temas, como o perfil atual do Estado brasileiro, expondo como nasceu a Intervenção do Estado na Ordem Econômica, finalizando o capítulo com a Isenção Tributária e o Princípio da Igualdade.

O capítulo dois explanará sobre a possibilidade da concessão de Incentivos Fiscais em face dos Princípios da Ordem Econômica, apresentando assim, à conceituação dos Incentivos Públicos, qual a permissão constitucional para a concessão dos incentivos a empresas privadas, e sobre a escolha Pública e dos Incentivos Fiscais.

No terceiro capítulo será trabalhado a temática sobre o Histórico Legislativo do ICMS, bem como o conceito e as divisões do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

E para concluir, no capítulo 4, haverá uma explicação sobre a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, e sua previsão legal quanto a Modulação de Efeitos. Discute-se então sobre modular ou não os efeitos da Súmula Vinculante caso seja aprovada, demonstrando alguns argumentos Consequencialistas no Direito Tributário, e o

parecer da PGR que foi no sentido de aprovar a Súmula Vinculante. Será mostrado o entendimento do Poder Executivo, do Poder Legislativo; quais são os pressupostos contra a aprovação da Súmula Vinculante e finaliza demonstrando as alegações a favor da aprovação da Súmula Vinculante.

A importância do trabalho e as possíveis contribuições para o campo de pesquisa em estudo dizem respeito ao quadro econômico atual ao qual o país está passando, com tantos esquemas de corrupção e o governo subindo cada vez mais os tributos, caso seja aprovada a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 que diz, em suma que “qualquer benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”, quer dizer, sendo aprovada e o STF não modular os efeitos dessa decisão, as empresas serão obrigadas a pagarem o retroativo dos últimos 5 anos, uma vez que antes desses 5 anos não poderia cobrar, pois ocorreu a prescrição.

Para o país seria uma salvação, haja vista, o rombo deixado pela operação “Lava a jato”. Porém será justo as empresas arcarem com esse prejuízo? Isso as prejudicaria e provavelmente quebraria muitas companhias, pois não estava no planejamento tributário esse montante dos últimos 5 anos.

1 Intervenção na Ordem Econômica no Estado contemporâneo:

O Estado liberal cuja concepção defendia o distanciamento do Estado em relação à vida social, passou por transformações, mostrando uma configuração muito diversa, a partir do século XX. Dessa maneira, chegou-se à conclusão de que “as relações econômicas não poderiam ficar sob a égide do próprio mercado”.¹ O ex-ministro do STF, Eros Grau, assevera que:

Evidente a inviabilidade do capitalismo liberal, o Estado, cuja penetração na esfera econômica já se manifestará na instituição do monopólio estatal da emissão de moeda – poder emissor- na consagração do poder de polícia e, após, nas codificações, em assim na ampliação dos serviços públicos, assume o papel de agente regulador da economia.²

Em virtude dos conflitos de interesses entre a classe trabalhadora miserável e os detentores do capital em face dos efeitos perversos da revolução industrial (baixa remuneração, elevado desemprego, falta de assistência), assim, surgem reivindicações para forçar o Estado a interferir no campo econômico, saindo da passividade, com o intuito de corrigir as desigualdades e promover a “justiça social”.³

Nesse clima de pressão social é que se clama por uma nova ordem jurídica em que o Estado proporcione a todos direitos ao trabalho, educação, previdência, intervenção na economia para distribuir riquezas, saúde, combate ao desemprego e outras medidas que façam com que todas as classes tenham relação de dependência política, social e econômica em relação ao Estado.⁴

¹TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 22.

²GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 1998. P.19

³TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 22.

⁴Ibid., p. 22-23.

Desse modo, surge o Estado Social, como alternativa ao Estado Socialista erigido pela revolução Russa de 1917, que em contrapartida ao Estado Liberal, qualifica-se por atribuir à ordem econômica uma finalidade de justiça social.⁵

Neste novo panorama, o Estado passou a ter maior atuação nos setores sociais e econômicos da coletividade. A intervenção no campo social e econômico deixou de ser algo estranho, passando a integrar o rol de funções do Estado, embora com a manutenção do princípio da iniciativa privada.⁶

Diante desse novo cenário, no início do século XX, de acordo com José Afonso da Silva, “a ordem econômica passa a ter dimensão jurídica a partir do momento em que as Constituições passaram a discipliná-la sistematicamente, o que teve início com a Constituição Mexicana de 1917”.⁷

Com o final da Primeira Grande Guerra (com a Constituição de Weimar-1919), através do estabelecimento de um corpo de normas destinadas a reger o fator econômico, houve uma efetiva concretização das ideias do Estado Social numa Constituição escrita. A atuação do Estado passa a se formar numa tentativa de eliminar as iniquidades inerentes ao liberalismo, e colocar a ordem a vida social e econômica, diminuindo-se a concentração de riquezas com o intuito de agir em benefício das classes populares desprotegidas.⁸

Desse modo, o autor Odair Tramontin, entende que a ideia de Constituição do século XVIII, do qual a principal preocupação, *ipsis litteris*:

restringe-se ao fator político e à estruturação do poder baseada na fixação de limites a bem da liberdade individual (produção do direito e

⁵TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 23.

⁶Ibid., p. 23.

⁷SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. P. 718.

⁸TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 23.

segurança), é substituída pela ideia de que a nova função do Estado é proporcional o *bem-estar* a todos.⁹

Foi o que se denominou de “Estado Social”, cujo propósito é conferir à ordenação econômica uma finalidade de justiça, isto é, uma distribuição mais equânime dos resultados econômicos de maneira a assegurar a todos condições dignas de vida.¹⁰

Mesmo reconhecendo a iniciativa privada, este novo modelo admite-se a intervenção do Estado no domínio econômico, como o intuito de corrigir abusos, devendo a propriedade ter função social, ou seja, a compatibilização do uso da propriedade em consonância com as exigências do interesse geral.¹¹

Para garantir sua função social, surge, nesse novo panorama, a necessidade da intervenção do Estado, sendo esse caráter intervencionista a principal diferença do Estado Social Contemporâneo.¹²

O Estado contemporâneo, também conhecido como Estado do Bem-Estar, Estado Social-Democrata, ou Estado Social, é entendido como aquele que faz a intervenção na sociedade com o objetivo de garantir iguais oportunidades aos cidadãos, razão pela qual tem como característica sua função social.¹³

Após analisar conceitos de natureza ideológica e histórica nas Constituições de pluralismo democrático, Paulo Bonavides expos a seguinte conclusão: “assim como o Estado Liberal foi a revolução da burguesia e o Estado socialista, a revolução

⁹TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 23.

¹⁰Ibid., p. 23.

¹¹Ibid., p. 24.

¹²PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do estado contemporâneo**. 2.ed., Florianópolis: Estudantil, 1998, p.46.

¹³CRUZ, Paulo Márcio. **O parlamentarismo racionalizado como condição da democracia em estados contemporâneos: França, Portugal e Alemanha como sistemas para análise**. 1999. Tese, Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, p.33.

do proletariado, o Estado social é a terceira revolução da idade moderna: a revolução da sociedade.”.¹⁴

O que pode ser dito é que, embora comporte variações de sociedade para sociedade, o Estado Contemporâneo sucedeu em contraposição ao Estado Liberal, tendo como principal diferencial seu caráter intervencionista com o fim de assegurar a função social.¹⁵

Dessa forma, o autor Odair Tramontin nos explica que:

o pensamento econômico liberal (*laissez-faire, laissez-passer*) de abstenção de qualquer ingerência na ordem econômica, com a concepção de Adam Smith no sentido de que a ‘mão invisível’ regularia a economia, é sucedido por um novo modelo constitucional que contém normas especialmente destinadas a disciplinar os fatores econômicos, o que se verifica através da intervenção com o fim de distribuir os resultados econômicos e assegurar a todos condições de uma vida digna.¹⁶

1.1 O perfil atual do Estado brasileiro:

Do ponto de vista das atividades do Estado, nos resta saber, qual é o perfil ao qual se passa o Estado brasileiro no atual momento histórico, especialmente em relação à CF/88. Miguel Reale, ao dissertar sobre o perfil do Estado brasileiro na atualidade, expõe que:

(...) à luz do que suas disposições enunciam, estou convencido de que a Carta Magna, ora em vigor, optou por uma posição intermediária entre o liberalismo oitocentista, infenso a qualquer intervenção do estado, e o dirigismo estatal. Dir-se-ia que sua posição corresponde à do neoliberalismo ou social liberalismo, o único, a meu ver, compatível com os problemas existentes em nosso tempo.¹⁷

Citando o professor Washington Peluso Albino de Souza, Eros Grau enuncia que:

¹⁴BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 225.

¹⁵TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 24.

¹⁶Ibid., p. 24-25.

¹⁷ REALE, Miguel. Constituição e economia. **O Estado de São Paulo**, p.3, 24.01.1989.

o comportamento do legislador constituinte, definindo para o país um 'Estado Democrático de Direito' (art. 1º), evitando a expressão 'Estado de Direito', de sabor liberal, e aproximando-se do discurso da Carta Portuguesa de 1975- embora não avançando ao ponto da Espanhola, de 1978, que consagrou o 'Estado Social e Democrático de Direito' (art. 1º) – autoriza-nos, salvo melhor juízo, a detectar na Carta de 1988 os elementos de uma 'economia de mercado' distanciada do modelo liberal puro e ajustada à ideologia neo-liberal, sendo este único prisma capaz de permitir sua análise correta.¹⁸

Apesar das modificações já efetuadas na CF/88 contemplarem inclusões neoliberais, mantém-se as características do Estado social, em sua essência.

Como consequência, verifica-se que os objetivos e princípios fundamentais da República, encontrados nos artigos 1º e 3º, e os princípios da atividade econômica, art. 170 da CF, não sofreram nenhuma modificação, significando que o Estado ainda pode fazer intervenção na ordem econômica para estabelecer o equilíbrio dos bens sociais, motivo pelo qual conclui-se que o modelo de "Estado social" ainda vigora entre nós.¹⁹

Ademais, no art. 1º da CF, consta que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, devendo ser entendido como modelo que proporciona a igualdade, a liberdade, o pluralismo político e a justiça social, que constituem em características fundamentais do Estado Social.²⁰

Explica Luis Ernani Bonesso de Araujo que a:

(...) compreensão do Estado Social com democracia mostra uma tendência existente hoje na teoria constitucional, por apontar a ampliação do sentido de democracia além dos direitos civis e políticos, alcançando o aspecto econômico e social e vendo uma maior participação e distribuição como um direito a ser estendido a todos os cidadãos, o que seria, segundo Canotillo, a princípio formal da democracia social.²¹

¹⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 4. ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 204.

¹⁹TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 34.

²⁰Ibid., p. 35.

²¹ ARAUJO, Luis Ernani Bonesso de. **O acesso à terra no estado democrático de direito**. Frederico Westphalen: URI, 1998, p.33.

Posto isto, significa que o Estado Democrático de Direito não representa promessa de organização do Estado, e sim, um modelo, instrumento de transformação, que tem a preocupação de proporcionar um conteúdo social à igualdade formal, de forma a garantir as condições mínimas de vida digna a todos.

Há de se concluir que ainda vigora no Brasil o modelo de Estado Democrático de Direito com preocupação de proporcionar bem-estar a todos (que é característica do Estado-social), tendo em vista que o art. 1º da CF consagra que o Estado Democrático de Direito tem como um dos fundamentos a promoção da dignidade humana, dos quais a ordem econômica é fundada pela existência digna, conforme os ditames da justiça social.²²

1.2 A Intervenção do Estado na Ordem Econômica:

Primeiramente há de se fazer uma análise sobre os princípios consagrados na Constituição Federal de 1988, que como orientação geral, estabelece na empresa e na propriedade a base da vida econômica nacional, e que constituem a essência do capitalismo, que dá atenção especial ao homem como elemento mais importante na vida social e econômica, notadamente através da obrigação constitucional de o Estado atuar com o objetivo de proporcionar uma vida digna a todos.²³

A realidade nos mostra que essa orientação humanista contida na CF/88 não está sendo atendida, pelo contrário, o homem passou a ocupar posição relativa diante dos meios de produção, ao invés de ser o centro de todas as ações econômicas, sua importância está sendo reduzida àqueles ativos nos mercados.²⁴

É sabido que o Estado sempre teve participação na vida econômica, constituindo-se em uma necessidade no sistema capitalista. Apesar disso, é essencial que “se estabeleçam condicionantes para que a ordem econômica seja direcionada a

²²TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 35.

²³Ibid., p. 41.

²⁴Ibid., p. 41.

assegurara a todos os homens uma existência digna, consoante firme orientação constitucional neste sentido, e não como crescente fator de exclusão.”²⁵

Dessa maneira, a atuação do Estado deve estar no sentido da imposição de limites aos agentes econômicos, ordenando as atividades de maneira a proporcionar a todos, participação no processo de produção, porquanto historicamente está demonstrado que a vida econômica não pode ser dirigida pela “mão invisível” do mercado.²⁶

O Estado contemporâneo, também conhecido como Estado do Bem-Estar ou Estado Social, é implementador das chamadas políticas públicas. Apesar da concepção do Estado liberal no sentido que a ele está atribuída somente a função de produção do direito e segurança, mas na verdade sempre teve decisiva atuação no campo econômico.²⁷

De forma dissimulada, desde o início, o Estado liberal deixou de ser um simples árbitro das competições econômicas e fez incursões formais no desenvolvimento econômico, quer pela concessão de benefícios fiscais e incentivo direto de certas atividades, quer pela prestação de serviços públicos, tais como construção de portos, estradas, etc., isto é, a criação da infraestrutura necessária ao desenvolvimento econômico.²⁸

Nasce assim o chamado Constituição Econômica, que se define como “parte da Constituição Federal que contém os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica”.²⁹

²⁵TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 42.

²⁶Ibid., p. 42.

²⁷Ibid., p. 42.

²⁸Ibid., p. 42.

²⁹SILVA, José Afonso da. **Ação popular constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 722.

Desse modo, a ordem econômica faz parte da ordem jurídica, visto que através do direito econômico, se estabelecem as regulações e condicionamentos das atividades econômicas desenvolvidas pelos respectivos agentes.³⁰

De plano, deve ficar claro, que a vigente Constituição Federal admite expressamente o intervencionismo estatal na economia de mercado.³¹

De fato, o artigo 70 se refere à aplicação de subvenções e renúncia de receitas, já o artigo 74, II, refere-se à aplicação dos recursos públicos pelas entidades privadas. Por sua vez, o artigo 174, *caput*, é mais direto na admissão da intervenção ao estabelecer que “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”³²

O artigo 151, I, da CF, por outro lado, prevê que será “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.³³

O primeiro exame que se faz, é que a Constituição Federal, conforme os artigos mencionados, “não veda a intervenção econômica através da concessão de incentivos para empresas privadas que se instalarem em qualquer unidade federativa do país.”³⁴

Através da concessão de incentivos que pode acontecer a intervenção do Estado, como consequência da aplicação do princípio da garantia do desenvolvimento

³⁰TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 42.

³¹Ibid., p. 43.

³²Ibid., p. 43.

³³Ibid., p. 43.

³⁴Ibid., p. 43.

nacional, artigo 3º, II, da CF³⁵, que expressa no sentido de que o Estado deve procurar o desenvolvimento em conjunto com a iniciativa privada.

Quanto a incursão para apreciação dos princípios constitucionais que cuidam da intervenção na ordem econômica, deve ocorrer perante a perspectiva dos princípios fundamentais, mais precisamente pelos fundamentos do artigo 1º em conjunto com seus incisos e pelos objetivos fundamentais do artigo 3º e seus incisos e principalmente pelos Princípios Gerais da atividade econômica, enunciados no artigo 170 e seus incisos.³⁶

É importante explicar essa confrontação de princípios, porque repetidamente, depara-se com choques entre princípios que acabam permitindo a concessão de incentivos e os que estabelecem condições ao seu deferimento, como por exemplo, os princípios do artigo 37 da CF e outros como o da supremacia do interesse público, proporcionalidade, finalidade, razoabilidade, etc.³⁷

1.3 A Isenção Tributária e o Princípio da Igualdade:

Este subcapítulo pretende trazer à discussão das questões sobre isenções tributárias concedidas a título de incentivo à industrialização, diante do princípio constitucional da Igualdade de todos perante a lei (artigo 5º).

A concessão de isenção tributária, apesar de estar prevista nos artigos 176 e 179 do CTN, é conferida pelas autoridades, muitas vezes obedecer aos requisitos da lei, notadamente no que se refere ao princípio da igualdade e ao interesse público.³⁸

A isenção consiste na dispensa do pagamento de um determinado tributo por força de lei, com fundamento no artigo 150, §6º da CF. O fato gerador ocorre, porém

³⁵ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

³⁶TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 43.

³⁷Ibid., p. 43.

³⁸Ibid., p. 102.

a lei o dispensa do pagamento, ou, como diz o artigo 175 do CTN, a lei “exclui” o crédito tributário que será exigido, caso não observados os requisitos e as condições previstas na própria lei, a teor do artigo 176 do CTN.³⁹

Ruy Barbosa Nogueira esclarece, em lição citada pelo ex-Ministro Maurício Corrêa, em voto-condutor no RE 169.628 (fl. 744):

A isenção é concedida por lei tendo em vista não o interesse individual, mas o interesse público. Assim, a isenção outorgada às pessoas como aos bens é concedida em função da situação em que essas pessoas ou esses bens se encontram em relação ao interesse público, exigindo ou justificando um tratamento isencional.

Isto quer dizer que é a própria lei que escreve objetivamente essas situações e considera que essas pessoas enquadradas dentro delas estão numa situação diferente das demais e por isso devem ter também um tratamento diferente, em atenção ao mesmo princípio de isonomia ou igualdade.⁴⁰

Vittorio Cassone explica que “é a dispensa legal do pagamento do tributo, via de regra concedida face a relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional”⁴¹, ou seja, a exigibilidade do crédito tributário é excluída pela isenção em determinadas situações previstas na lei.

Em contrapartida, José Cretella Junior, ao indicar os princípios do direito administrativo, em forma de decálogo principiológico, fez-se citações ao princípio da igualdade dos administrados, *in verbis*: “Os administrados estão diante da administração em absoluto pé de igualdade, vedados todos os privilégios ou distinções”.⁴²

Na realidade o princípio da igualdade surge em decorrência do Estado de Direito, resultado da contenção do poder idealizada pela Revolução Francesa. A

³⁹CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014. p. 116.

⁴⁰NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5 ed, 1980. p. 176.

⁴¹CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 58-59.

⁴²CRETELLA JUNIOR, José. **Manual de direito administrativo**. 6 ed., Forense: Rio de Janeiro, 1992. p. 38.

supremacia da lei tem sua sustentação no princípio da igualdade, que consiste no tratamento idêntico de todos perante a lei, sem distinções ou privilégios.⁴³

No contexto de que todos os administrados estão em pé de igualdade perante a administração, que vale a discursão sobre a concessão de isenções tributárias pelas autoridades públicas na política de incentivos fiscais patrocinadas pelo Poder Público.⁴⁴

O ponto da discussão, portanto, é saber se o deferimento das isenções tributárias para determinadas pessoas jurídicas de direito privado e com fins lucrativos, sob a justificativa de criação de empregos, rendas e desenvolvimento regional, não estaria desrespeitando o princípio da igualdade em relação às demais empresas que não foram beneficiadas com os favores da lei.⁴⁵

Diante disso, referidas isenções também podem atentar contra o princípio da livre concorrência, já que a carga tributária tem forte influência sobre o preço de custos de serviços e mercadorias. Por consequência, há de se concluir que os custos daquele beneficiado serão inferiores, atentando assim contra as regras da livre concorrência.⁴⁶

Deste modo, em condições iguais, fabricantes da mesma mercadoria, com os mesmos fornecedores de matéria-prima, na mesma localidade, na mesma data, caso algum deles seja contemplado com a isenção tributária, sem dúvida resultará na violação do necessário tratamento de isonomia da administração em relação aos administrados (direito à igualdade).

A constituição Federal tratou do princípio da igualdade tributária da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **II - instituir tratamento desigual entre contribuintes**

⁴³TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 103.

⁴⁴Ibid., p. 103.

⁴⁵Ibid., p. 103

⁴⁶Ibid., p. 103-104.

que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (Grifo nosso)

Essa desigualdade pode ser em relação a atividade econômica, situação jurídica, bens, pessoas e até mesmo situação de fato, que desigual, seja unitário ou momentâneo. A igualdade serve como comparação em situações iguais-desiguais, e não se confundi com a “capacidade contributiva”. Pois, o instituto da capacidade contributiva serve para adequar e examinar a densidade da tributação. Se a tributação for desproporcional ou irrazoável, superando a capacidade contributiva, o excesso, conforme o caso, pode ser vedado; poderá também, a tributação ir além, caso em que pode-se caracterizar o confisco.⁴⁷

Nosso ordenamento jurídico prevê o instituto da “isenção tributária”, sendo destacado nos artigos 176 e 179 do CTN que estabelecem duas condições para o deferimento do benefício:

I- Que o interessado faça prova do preenchimento de tais condições e requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão;

II- Ser decorrente de lei que especifique os requisitos e condições para a sua concessão, os tributos a que se aplica e sendo caso, o prazo de sua duração.

Desse modo, além do estabelecimento prévio em lei, é primordial que esteja presente o requisito indispensável, “que a isenção tenha como fundamento a busca do interesse público”; pois toda ação legislativa é direcionada a satisfazer o interesse coletivo, que guarda correlação com o princípio da isonomia, do qual, se o deferimento visar à satisfazer o interesse particular, então ocorrerá desvio de finalidade ou até mesmo abuso de poder, situação que implica a invalidação do ato que deferiu o benefício.⁴⁸

⁴⁷CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014. p. 77-78.

⁴⁸TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 104.

É correto afirmar que o exercício do poder de tributar é um fenômeno de caráter político, e nos últimos tempos o Estado assumiu um papel de forte intervenção econômica, fazendo isso através da intervenção tributária. A isenção é por sua natureza um fator de desigualdade, e o tratamento diferencial ou desigual de pessoas pode representar uma igualdade efetiva, na medida em que poderá representar redistribuição mais justa da carga tributária.⁴⁹

Todavia, o importante é que na concessão de isenções, a desigualdade deve estar fulcrada no interesse público ou na conveniência. Dessa maneira, a constitucionalidade do fator de discriminação não estaria na comparação entre coisas isentas ou situações pessoais, senão, na relação frente ao interesse público que foi fonte de justificativa para o ato de isenção. O atual Ministro do Supremo Teori Zavascki, à época Juiz no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decidiu *ipsis litteris*:

Em suma, a isenção não pode ser considerada inconstitucional pela só razão de ser fator de desigualdade, já que isso é próprio de sua natureza. Inconstitucionalidade haverá se, em determinada situação, ficar demonstrado que a desigualdade criada não teve em mira o interesse ou a conveniência pública consistentes, repita-se a doutrina de Baleeiro, na aplicação da regra de capacidade contributiva ou no incentivo de determinada atividade de interesse do Estado. Não há isenção que não desiguale. **O que tornaria ilegítima a desigualdade seria o seu eventual desiderato de atender não a interesse público, e sim a interesse particular, privado, individual, criando privilégio descabido**". (Grifo nosso)⁵⁰

O que se verifica é que as isenções tributárias são deferidas levando em conta, muitas vezes, por uma alegação equivocada, de que a criação de empregos e tributos é essencialmente de interesse público, porém, acabam atendendo apenas os interesses individuais e privados. Além disso, o que se resulta em evidente discriminação e ofensa ao princípio da igualdade, é quando as isenções são

⁴⁹TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 104-105.

⁵⁰Remessa de Ofício n. 89.04.00194-3/RS, Rel. Juiz Teori Zavascki, Porto Alegre. http://www2.trf4.jus.br/trf4/jurisprudencia/sumulas/sumula_04/89.04.00194-3.pdf.

conferidas a empresas que se acham nas mesmas condições, significando assim o tratamento fiscal diverso.⁵¹

Odair Tramontin nos dá um exemplo da concessão do benefício fiscal:

O exemplo que evidencia essa situação, que cito por ser de conhecimento público e notório, é o caso da instalação da Ford no Estado da Bahia, que foi agraciada com generosa isenção fiscal. O primeiro questionamento a ser feito é se há conveniência ou interesse público na concessão da isenção tributária por longos anos, quando a argumentação principal é apenas a criação de empregos e o desenvolvimento reflexo. A resposta, evidentemente, pode ser no sentido negativo, uma vez que os empregados resultantes, por si só, são decorrência natural da atividade capitalista da empresa. Afinal, a empresa não está “dando” empregos, mas sim “comprando” mão-de-obra.⁵²

Outro fato que afasta o argumento de interesse público na criação de empregos é que uma empresa pode estar sendo fechada em outro Estado para a abertura da nova fábrica a ser instalada no local do benefício concedido, ao qual concluímos que se de um lado foram abertos novos empregos, do outro foram extintos em outro lugar, podendo se questionar o interesse público sustentado.⁵³

É evidente que a criação de empregos vem ao encontro de interesses sociais, entretanto, essa justificativa de forma isolada não é suficiente para a aplicação de tão elevados investimentos estatais em uma empresa privada. Apesar disso, se esses investimentos forem baseados em outros elementos, como por exemplo, desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza, diminuição de desigualdades regionais, socorro a um setor deprimido, tratamento favorecido para empresas de pequeno porte, entre outros, que são contemplados na CF/88, encontram conformidade com os princípios constitucionais e então serão permitidos pelo ordenamento jurídico brasileiro, pois impera a harmonização dos princípios aplicáveis à ordem econômica.⁵⁴

⁵¹TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 105.

⁵²Ibid., p. 105.

⁵³Ibid., p. 106.

⁵⁴Ibid., p. 106.

O emprego é consequência natural de qualquer instalação industrial, com ou sem incentivos econômicos por parte do Estado, mesmo se reconhecendo o seu caráter social, não parecendo lógico, portanto a concessão de isenções volumosas apenas sob a argumentação principal de criação de empregos.⁵⁵

O problema a ser enfrentado quanto à isenção tributária para algumas empresas, é que resultará em sensível redução nos custos dos produtos industrializados, significando o tratamento desigual em relação a outras empresas que estejam atuando no mesmo ramo de atividade e que não agraciadas com a benesse tributária.⁵⁶

Isto posto, a medida concessiva de isenção pode ser inconstitucional por dois motivos: I- visto que a atividade não visa o interesse público ou a conveniência, e sim, o interesse particular, individual e privado da empresa beneficiada, o que representa favorecimento pessoal, implicando em desvio ou abuso de poder; II- pois não sendo a isenção para todas as empresas, ou seja de caráter geral, que se achem nas mesmas condições e no mesmo setor, então ocorrerá infração ao princípio da igualdade.⁵⁷

Segundo asseverou o Ministro do STF, na época Juiz Teori Zavaschi, no julgamento acima referido:

A conveniência ou a oportunidade das condições eleitas pelo legislador refogem, em princípio, ao exame do Judiciário, não cabendo a este exercer o controle político dos atos administrativos, **salvo ante evidenciado desiderato de favorecimento pessoal, não compatível com o interesse público.** (Grifo nosso)

No ordenamento jurídico brasileiro, a legislação fica vinculada à Constituição; o Executivo e o Judiciário são vinculados à lei e ao Direito; a lei, deve conformar-se com os princípios constitucionais. Daí resulta a supremacia da Constituição sobre a lei, obrigando o aplicador a dar a essa lei, a interpretação que não ofenda as

⁵⁵TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal.** Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 106.

⁵⁶Ibid., p. 106.

⁵⁷Ibid., p. 106.

exigências constitucionais. Portanto o legislador, fica obrigado (por comando constitucional), levando em conta as desigualdades existentes, a criar um direito igual para tudo que é igual. Encontra-se assim, um imperativo de justiça e uma proibição do arbítrio. Portanto é inconstitucional a lei que não observe o imperativo da isonomia:

(...) a lei será igual para todos e a todos se aplicará com igualdade. É um direito incondicional ou absoluto. Não tolera limitações, não admite exceção, seja qual for o motivo invocado; lei alguma, nenhuma autoridade poderá, direta ou indiretamente, de modo manifesto ou sub-reptício, mediante ação ou omissão, derrogar o princípio da igualdade.⁵⁸

Em suma, quando se trata de isenção tributária, podemos concluir que o ordenamento permite sua utilização mesmo que represente tratamento desigual, devido ser da natureza do instituto, porém sua concessão deve ser baseada no interesse público ou na conveniência, podendo ser objeto de aferição pelo Poder Judiciário. Mesmo a essência do instituto produzindo desigualdades, a sua concessão se torna viciada caso se verifique qualquer privilégio entre os contribuintes que se achem na mesma condição e estejam submetidos a idêntico regime fiscal, dado que o princípio da igualdade tributária significa que todos devem contribuir aos encargos públicos em igual medida.⁵⁹

Após a análise da isenção tributária e do princípio da igualdade, que representa uma efetiva vontade constitucional de expressamente demonstrar a submissão da Administração Pública ao Direito, passaremos a seguir a fazer uma análise dos incentivos concedidos pelo Poder Público a empresas privadas com fins lucrativos.

⁵⁸ATALIBA, Geraldo. **IOC- Impostos sobre operações de câmbio- isenções- Isenção do art. 16 do Dec. Lei 2.434/88- interpretação integrativa**. Revista de direito tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 44, 1988, p. 18.

⁵⁹TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 107.

2 Possibilidade da concessão de Incentivos Fiscais em face dos Princípios da Ordem Econômica:

2.1 Conceituação dos Incentivos Públicos:

Primeiramente, faz-se necessário a situação do termo incentivo na estrutura do direito. Apesar das divergências, a doutrina situa-o como integrante do novo ramo da ciência jurídica chamado de Direito Econômico, que cabe a definição da política econômica de desenvolvimento, razão pela qual fica ao seu encargo o estabelecimento das condições em que os incentivos serão oferecidos.⁶⁰

De todo jeito, é necessário que a concessão seja feita com fundamento numa lei/norma jurídica, o que representa certo dirigismo econômico estatal, em razão de seus efeitos demonstrarem que o Estado utiliza sua força para determinar os rumos que a economia privada deve seguir.⁶¹

Na verdade, o Direito Econômico serve como instrumental para a definição da política econômica do Estado, pois estabelece delimitações e condições através de normas, o que evidencia que os incentivos se enquadram na área de abrangência deste ramo do direito.⁶²

Sobre a natureza jurídica dos incentivos fiscais, Ana Maria Ferraz Augusto, nos apresenta a seguinte definição:

Os incentivos fiscais são, antes de tudo, técnicas utilizadas pelo Estado para a realização de determinados objetivos. O sistema de incentivos corresponde a um processo pelo qual o Estado propulsiona ou desestimula determinadas atividades econômicas.⁶³

⁶⁰TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 109.

⁶¹Ibid., p. 109.

⁶²Ibid., p. 109.

⁶³AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. V. 43, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 29.

Tupinambá Nascimento conceitua o incentivo público falando que “nada mais é do que a criação de estímulos para o progresso da atividade econômica, concedendo condições positivas para o seu desenvolvimento”⁶⁴ e finaliza dizendo que incentivar constitui a mais relevante forma de intervenção do Estado na economia.

Cretella Júnior ao comentar o artigo 174 da Constituição Federal, expõe que:

Incentivo é a segunda das funções exercidas pelo Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, aliás, a mais moderada forma da presença do Estado na economia. Os incentivos podem ser de natureza não fiscal, como ocorre nos casos de doações de áreas a empresas para a exploração de atividades econômicas – industriais, comerciais, de exportação e importação- ou de natureza fiscal, como as isenções de tributos a empresas, em pleno funcionamento, quando se trata de atividade que interesse à região ou ao País.⁶⁵

Em outra passagem, ao comentar sobre o artigo 150 da CF Cretella Júnior apresenta a seguinte definição:

Incentivos fiscal é a medida imposta pelo Poder Executivo, com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de que é detentor o poder central em prol do desenvolvimento de região ou de setor de atividade do contribuinte.⁶⁶

Dessa maneira, o termo “incentivo” pode ser compreendido como norma jurídica de direção econômica a serviço do desenvolvimento que interesse ao país ou setor da economia ou determinada região. É uma manifestação de dirigismo estatal através da intervenção do Estado na iniciativa privada para estabelecer os rumos da economia.⁶⁷

O Estado quebra a uniformidade do imposto e exonera o contribuinte de recolhê-lo, através da prática de incentivos fiscais, sendo que, em troca, espera certa

⁶⁴ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à Constituição Federal: Ordem Econômica e Financeira**. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 1997, p. 60.

⁶⁵CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 4.047.

⁶⁶CRETELLA JÚNIOR, José. Op. Cit., Vol. VIII, p. 3.585.

⁶⁷ TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 111.

atividade econômica desenvolvida pelo particular ou a expansão econômica de certa região.⁶⁸

Marcos André Vinhas Catão conceitua os incentivos fiscais como instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político, autorizado à instituição do tributo, por meio de veículo legislativo específico, com o objetivo de estimular o surgimento de relações jurídicas de caráter econômico.⁶⁹

O Poder Público procura alcançar três objetivos básicos por meio dos incentivos, são eles:

I- Estabelecer uma política de desenvolvimento setorial, em face de algumas peculiaridades que justificam tratamentos especiais para alguns setores básicos da economia;

II- Estabelecer um modelo de desenvolvimento nacional visando ao fortalecimento da economia; e

III- Estabelecer um modelo de desenvolvimento regional com os propósitos de integração nacional e recuperação econômica regional.

No que se refere ao primeiro objetivo, que trata do desenvolvimento setorial, relaciona-se a medidas destinadas a determinados setores de atividades econômicas. Cuida-se de normas que criam programas de desenvolvimento restrito a algumas áreas da economia, como pesca, indústria, agricultura, turismo, etc. Entretanto, é preciso tomar cuidado com a forma das concessões para que os incentivos não prejudiquem os outros setores que não foram incentivados.⁷⁰

⁶⁸ TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 111.

⁶⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regimes jurídicos dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p.13.

⁷⁰TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 111-112.

Quanto ao segundo objetivo que cuida do modelo de desenvolvimento nacional, se refere a normas que estabelecem diretrizes básicas para um desenvolvimento global. Segundo Ana Maria Ferraz Augusto, explica que essas normas “fixam uma filosofia de desenvolvimento, pois formam um sistema de princípios sem cogitar isoladamente de regiões ou atividades econômicas”.⁷¹

Quanto ao terceiro objetivo, que trata do modelo de desenvolvimento regional, visa à integração econômica e à unificação de padrões socioeconômicos em diferentes espaços territoriais. Se trata de normas com o objetivo de disciplinar as desigualdades regionais, sendo que devem buscar o equilíbrio das diferentes regiões e não visar apenas o desenvolvimento regional em si.⁷²

Via de regra, os entes políticos estabelecem situações desonerativas de exações tributárias, por meio da concessão de benefícios fiscais, objetivando estimular o contribuinte a adotar determinados comportamentos, com vistas à realização dos mais variados interesses públicos.⁷³

Nessa senda, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, observam que:

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensões de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais- dentre eles os chamados crédito- prêmio- e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis a do desenvolvimento econômico e social por meio da ação do comportamento ao qual são condicionados.⁷⁴

⁷¹AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Artigo denominado **Incentivos Fiscais**. Publicado na Enciclopédia Saraiva do Direito. Volume 43, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 215.

⁷²TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 111.

⁷³VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p.36.

⁷⁴ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. **Crédito- prêmio de IPI: direito adquirido-recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 55, 1991, p. 167.

Como bem observa José Eduardo Soares de Melo, o regime da concessão de incentivos fiscais não está adstrito à rigidez dos princípios tributários, havendo discricionariedade na aplicação de tais estímulos, com a manutenção dos direitos dos contribuintes.⁷⁵

O direito à fruição, realização ou utilização dos benefícios fiscais não podem ter vinculação estrita com o regime jurídico de tributação, dado que, nesse tipo de relação jurídica, o contribuinte é credor (ou sujeito ativo), enquanto o poder público caracteriza-se como devedor (sujeito passivo). Em vista disso, resta evidente a inversão total daquela relação se comparada à relação tributária, em que o poder público é sempre o sujeito ativo e o contribuindo sempre estando no pólo passivo da obrigação tributária.⁷⁶

Com base no conteúdo da norma jurídica, Ana Maria Augusto Ferraz organiza a seguinte classificação dos incentivos fiscais:

- 1) quanto à competência tributária: federais, estaduais e municipais;
- 2) quanto ao tempo de vigência da lei ou duração dos incentivos: temporários e permanentes;
- 3) quanto às espécies de tributos: gerais e específicos;
- 4) quanto à área de abrangência: nacionais e regionais;
- 5) quanto à proporção: totais e parciais;
- 6) quanto à forma de concessão: condicional e incondicional;
- 7) quanto ao planejamento econômico: vinculado e desvinculado;
- 8) quanto à finalidade: globais, setoriais e setoriais-regionais;
- 9) quanto aos beneficiários: subjetivos e objetivos.⁷⁷

O que se deve compreender é que sempre deve haver a finalidade da concessão, a indicação dos beneficiários, as condições para a fruição, o montante dos benefícios concedidos e o prazo de vigência. Após a concessão dos benefícios, é indispensável que o Poder Público faça uma adequada fiscalização para aferir a sua

⁷⁵MELO, José Eduardo Soares de. **Grandes questões do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 11, 2007, p. 232.

⁷⁶ VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p.56.

⁷⁷AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Artigo denominado **Incentivos Fiscais**. Publicado na Enciclopédia Saraiva do Direito. Volume 43, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 224.

efetiva aplicação em prol da recuperação setorial ou regional, bem como do fortalecimento da economia nacional.⁷⁸

Na verdade, a concessão de incentivos representa uma concretização efetiva da intervenção do Estado na economia nacional, como previsto na Constituição Federal. Trata-se de uma concepção moderna de desenvolvimento capitalista como meta do próprio Estado.⁷⁹

O que falta é uma efetiva consolidação da ideia de planificação do desenvolvimento a ser alcançado. O que se vê no país, é uma insana guerra fiscal sem qualquer plano diretor, que resulta em efeitos negativos com retratação das regiões ou setores não beneficiados, manifestando a queda ou redução do desenvolvimento econômico nas áreas de captação dos recursos.⁸⁰

De outro modo, o planejamento é tão importante que quando a CF reconhece o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, artigo 174⁸¹, determina como suas funções o planejamento e o incentivo, o que se conclui que o incentivo somente pode ser concedido de forma planejada.⁸²

Dessa forma, como veremos a seguir, a CF autoriza a concessão de incentivos aos agentes privados, no entanto, dentro de um planejamento voltado para o desenvolvimento nacional equilibrado, que significa que as guerras fiscais travadas entre os Estados e Municípios merecem muitas reflexões.⁸³

2.2 Da permissão constitucional para a concessão dos incentivos a empresas privadas:

⁷⁸TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 112.

⁷⁹Ibid., p. 112.

⁸⁰Ibid., p. 112-113.

⁸¹Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

⁸²TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 113.

⁸³Ibid., p. 113.

Como argumento para exigir estorno de créditos de ICMS dos contribuintes que compram mercadorias de fornecedores beneficiados com incentivos fiscais em outras unidades federadas, os Estados valem-se do descumprimento do descumprimento, por parte daqueles entes, de requisitos de ordem constitucional e legal para a concessão dos privilégios.⁸⁴

Nesse sentido, o poder concedente deve observar não só os limites genéricos tratados na sequência, sem prejuízos de outros não menos importantes, como também os limites especificamente aplicáveis aos atos que importem renúncia fiscal, no âmbito do ICMS.⁸⁵

Não se admite a observância de limites genéricos e o desrespeito a limites específicos, pois os requisitos deverão ser cumpridos de forma cumulativa. Isto é, se um Estado pretende legítima a concessão de determinado benefício fiscal, não adiantará instituí-lo por meio de lei ordinária estadual, sem submetê-lo à aprovação do Confaz.⁸⁶

Para saber se merecem consideração os argumentos contrários a essas medidas de retaliação, em circunstâncias de deflagrada guerra fiscal, ou seja, para verificar se existe plausibilidade lógico-jurídica na tese que inadmite esse tipo de reação estatal, é indispensável, em primeiro lugar, investigar as justificativas e fundamentos dos Estados para a utilização dessa "arma" tão poderosa e perversa contra os contribuintes: a glosa de créditos do ICMS.⁸⁷

Analisaremos, sobre a possibilidade da concessão dos incentivos fiscais, no plano constitucional, para as empresas com fins lucrativos. Os incentivos do Poder Público às empresas privadas são admitidos pela CF/88, de forma que não se pode, de plano, inquiná-los de contrários ao ordenamento jurídico brasileiro.

⁸⁴VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 85.

⁸⁵Ibid., p. 85.

⁸⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28ª edição, revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores, 2007, p. 47.

⁸⁷MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e prática**. 7ª edição. São Paulo: Dialética, 2004, p. 68.

Tal conclusão resulta, em suma, da simples análise dos princípios constitucionais que fundamentam a República Federativa do Brasil, artigo 1º, incisos III e IV, consistentes na promoção da “dignidade da pessoa humana” e na promoção dos “valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”, assim como pelos objetivos fundamentais da República, artigo 3, incisos II e III, de “garantir o desenvolvimento nacional” e “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.⁸⁸

Ou melhor, qualquer ação governamental que resulte em desenvolvimento setorial, nacional ou regional, uma vez que realizada em harmonia com o ordenamento jurídico, sem dúvida contribuirá para a promoção de valores sociais do trabalho e dignidade humana, além de contribuir para a redução da exclusão social e das desigualdades.⁸⁹

Todavia a conclusão decorre, dos conteúdos dos princípios do artigo 170 e seus incisos da Constituição Federal, se destacando aqueles que tratam da:

valorização do trabalho humano, assegurar a todos existência digna, justiça social, soberania nacional, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.⁹⁰

É através da atuação do Estado que se determina os rumos da economia, dessa maneira, por intermédio da intervenção nas atividades econômicas, o Estado proporcionará ou não, a concreção dos princípios gerais da ordem econômica previstos na CF/88, sendo a concessão de incentivos umas dessas formas.⁹¹

Ademais, a conclusão provém também da interpretação do artigo 174 da Constituição Federal, que explana:

⁸⁸TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 113-114.

⁸⁹Ibid., p. 114.

⁹⁰Ibid., p. 114.

⁹¹Ibid., p. 114.

Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, **incentivo** e planejamento, **sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.** (Grifo nosso)

Semelhantemente o artigo 151, inciso I, estabelece que é “ admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do país.”

Nesse seguimento, o artigo 70 da Constituição Federal prevê a “aplicação das subvenções e renúncia de receitas” à medida que o artigo 74 da Constituição Federal estabelece aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário a possibilidade de controle interno “bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado”. No mesmo sentido, o artigo 43, §2º, inciso III da CF expõe que “Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”.

Além da permissão constitucional fundamentada nas disposições acima expostas, existe a legislação infraconstitucional que também disciplina a intervenção do Estado no domínio econômico, como por exemplo, o Código Tributário em vigor, que em seus artigos 176 e 179, prevê a concessão de isenções fiscais. Outro exemplo, é a Lei 4.320/64, que permite a concessão de subvenção econômica em casos específicos de interesse do Estado, como nos casos de regulação de mercados e de preços.⁹²

Assim, no plano constitucional é possível, a intervenção do Estado na Ordem Econômica, para a instalação de empresas privadas de fins lucrativos, sob a forma de concessão de incentivos econômicos.⁹³

2.3 Da escolha Pública e dos Incentivos Fiscais:

⁹²TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal.** Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 115.

⁹³Ibid., p. 115.

Quanto aos incentivos fiscais, o Doutrinador Álvaro Melo Filho, sustenta que:

Os incentivos fiscais, por representarem o influxo positivo de que dispõe o Estado contemporâneo para impulsionar o processo de desenvolvimento e por se consubstanciarem como principais instrumentos jurídicos de que se valem os governantes para implementar seus planejamentos econômicos e modelar os objetivos sociais a serem atingidos, torna-se oportuno um estudo do conceito, gênese, funções e finalidades dos incentivos fiscais brasileiros, que são, pela engenhosidade e simplicidade de que se revestem, os mais expressivos mecanismos e ferramentas do Direito Premial.

Na conceituação de INCENTIVO, pode dizer-se, genericamente, que se trata de um benefício econômico, fiscal ou jurídico, em favor daquele que cumpre certa operação correspondente a uma diretiva de política econômica de um Estado que tem por finalidade precípua a justiça econômica-social. É essa uma forma típica através da qual se realiza a técnica de encorajamento, um mecanismo de controle social com o qual se tem em mira, antes de restringir a oportunidade de ocorrência de um comportamento nocivo à sociedade, propiciar condutas vantajosas; antes de coibir os comportamentos danosos, induzir as condutas úteis; antes de conter e reprimir os impulsos dos cidadãos, orientar a direção oposta. Assim, o incentivo fiscal representa uma das características mais expressivas da sociedade tecnológica e de massas, na qual o conformismo passivo e repressivo da sociedade tradicional foi substituído pela participação ativa e estimulativa.⁹⁴

O direito premial, pode ser caracterizado como um mecanismo de controle social reajustável, sendo fruto da inquietação de populações socialmente mais ambiciosas. Nesse ponto de vista, o direito premial realiza a adaptação constante das normas jurídicas às variações sociais e econômicas, evitando a permanência de institutos obsoletos e estruturando novas técnicas para possibilitar o desenvolvimento do país.⁹⁵

Da tomada de decisão a respeito de incentivos fiscais, esta passa pela escolha do governo local, tornando-se assim uma questão de escolha pública, independentemente das desvantagens que este tipo de conduta pode acarretar sobre a economia. O governo local não tem capacidade de medir o custo fiscal total no qual

⁹⁴MELO, Álvaro Filho. **Teoria e prática dos incentivos fiscais: Introdução ao Direito Premial**. Rio de Janeiro: Editora Eldorado Tijuca, 1976, p. 153-154.

⁹⁵Ibid., p. 205.

ele estará abrindo mão de receber com o interesse de obter mais investimentos. Não sendo capaz de identificar de forma precisa qual o real custo de oportunidade, segundo afirma Buchanan.⁹⁶ É possível definir qual a renúncia fiscal inicial de que o Estado subnacional, estará abrindo mão, porém não será possível saber com certeza do que estará abrindo mão quando exercer sua capacidade de escolha.⁹⁷

Definida por Buchanan como a Teoria da Escolha Pública, que procura analisar como o agente econômico público chega ao consenso sobre quais as decisões públicas que serão tomadas, ou o que determinará estas escolhas. A conclusão de Buchanan, é que estas escolhas públicas são na prática, um arcabouço político institucional, pois estas decisões são obrigatoriamente vinculadas a um processo de escolha política, que necessariamente não é perfeito, ficando para um segundo plano o aspecto de otimização econômica desta decisão.⁹⁸ Como sustentam Aguirre e Moraes:

(...) se de fato o ramo das finanças públicas pode ser considerado na visão de Buchanan (1967), 'a economia política', a introdução do processo político não é apenas mais um passo, mas um passo imprescindível. Nessa trilha, a teoria da 'escolha pública' combinou dois elementos distintos: a conceitualização da 'política como troca' e a extensão do modelo do comportamento maximizador de utilidade dos economistas para a escolha política.⁹⁹

A escolha pública gera um custo político e econômico e esse custo é aquilo que o agente público (indivíduo econômico) sacrifica/abandona em detrimento a sua escolha. Nesse momento, voltamos a falta de capacidade do agente econômico em calcular seu custo total quando, por exemplo, da renúncia de um recurso fiscal. Quando o indivíduo econômico (agente econômico coletivo), toma a decisão de

⁹⁶BUCHANAN, J. M. **Custo e escolha: Uma indagação em teoria econômica**. São Paulo: Inconfidentes, 1993, p. 71.

⁹⁷OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000, p. 33.

⁹⁸ Ibid., p. 33.

⁹⁹AGUIRRE, B. M. B. e MORAES, M. R. **Questão Federativa no Brasil: um 'Estado das Artes' da Teoria**. Revista de Economia Política. São Paulo, 1997, n. I, v. 17, p. 125.

renúncia fiscal, ele não tem necessariamente uma noção clara do montante da renúncia¹⁰⁰,

(...) afinal jamais se poderá ter uma ideia real do custo em consequência do próprio ato da escolha; não se desfruta algo a que se renuncia; o custo não pode ser mensurado por um indivíduo além do indivíduo que toma a decisão porque não se pode observar diretamente a experiência subjetiva; finalmente, o custo pode ser obsoleto no próprio momento da decisão ou escolha.¹⁰¹

O ato de escolher do poder público, por ser uma escolha coletiva, impede que o agente tomador da decisão não transfira para outros sua decisão; além da possibilidade de se tornar obsoleto em um curto espaço de tempo e da impossibilidade de se mensurar o custo entre indivíduos, pois o custo e o processo decisório fiscal passam obrigatoriamente pelo modelo democrático. Voltamos, portanto, ao modelo político decisório e sua imperfeição quanto à tomada de decisões políticas imperfeitas.¹⁰²

Segundo Olson citado por Luiz Guilherme de Oliveira, este aprofunda na análise de Buchanan, principalmente quanto à capacidade decisória por partes dos agentes políticos responsáveis pelas escolhas públicas. Estando a capacidade de influência em modelos democráticos, sujeita a grupos de pressão *rent-seeking*, existe uma grande possibilidade de grupos organizados influenciarem as escolhas públicas, a ponto de comprometer as escolhas economicamente mais racionais. Além disso, mesmo que essas escolhas sejam economicamente racionais, isto não quer dizer que elas satisfaçam a todos os agentes envolvidos. (OLSON, 1982 apud OLIVEIRA, 2000, p. 34).

Luiz Guilherme de Oliveira cita que seguindo o mesmo raciocínio, Williamson, observa que a questão de escolha por parte do agente econômico (Unidade da Federação), quando da concessão de incentivos fiscais, gera um custo que é

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000, p. 33-34.

¹⁰¹ BUCHANAN, J. M. **Custo e escolha: Uma indagação em teoria econômica**. São Paulo: Inconfidentes, 1993, p. 46.

¹⁰² OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000, p. 34.

caracterizado pela própria renúncia fiscal, e esse custo muitas vezes, não tem como ser mensurado ou medido, pois o mesmo não tem conhecimento de todas as informações necessárias para a tomada de decisão. Decisão esta que pode ser definida através de grupos de interesse que buscam pressionar o agente econômico em seu próprio favor. (WILLIANSO, 1985 apud OLIVEIRA, 2000, p. 34-35).

Quanto a renúncia fiscal, se remete a uma situação de escolha pública, situação em que o indivíduo econômico abre mão de sua capacidade tributária criando o que se pode determinar como um hiato de tributação.¹⁰³ A escolha pública por novos investimentos através de pacotes fiscais, compensa a renúncia de receita tributária que poderia promover inversões públicas para a sociedade? Luiz Guilherme Oliveira nos responde da seguinte forma:

(...) é uma questão difícil de responder com exatidão. Porém, convém destacar que este processo de criação do hiato de arrecadação tende a crescer visto que a adoção da renúncia fiscal pode ser um artifício utilizado por todos os Estados sub-nacionais, quando adotado o regime de federalismo fiscal, caracterizando assim uma situação de *federalismo competitivo* ao invés de uma situação de *federalismo cooperativo*. (Conforme o original).¹⁰⁴

Em algumas regiões mais subdesenvolvidas, a escolha pública quanto aos incentivos fiscais, seria um atrativo para empresas de grande porte e com elas acabam trazendo mais empregos e investimentos, o que acarretaria um grande benefício e avanço econômico nos Estados/Municípios mais carentes, fazendo com que o lugar possa se desenvolver mais rápido.

¹⁰³OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000, p. 35.

¹⁰⁴ Ibid., p. 36.

3 Histórico Legislativo do ICMS:

Apesar de ter sido criado pela CF/88, o ICMS é um imposto que decorre de uma evolução legislativa, resultado da unificação de seis outros impostos existentes no ordenamento constitucional anterior, CF/1967, quais sejam: I- Imposto sobre circulação de mercadorias; II- Imposto único sobre energia elétrica; III- Imposto sobre comunicações; IV- Imposto único sobre minerais; V- Imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos; VI- Imposto sobre transportes.¹⁰⁵

O legislador constitucional dedicou especial atenção a esse imposto, em razão dessa complexa fusão de fatos geradores, disciplinando de forma bem detalhada no artigo 155 da CF/88.

Inicialmente, a incidência operava-se sobre as vendas mercantis (IVM), instituído pela Lei nº 4.625/22, imposto de competência da União Federal. Com o advento da CF/1934, o imposto passa a incidir sobre as vendas e consignações (IVC), quando a competência para a sua exigência fora alterada para os Estados-membros.

¹⁰⁶

Tanto o IVM como o IVC eram tributos de incidência em cascata, ou melhor, de incidência cumulativa sobre todas as fases da cadeia circulatória da mercadoria. Dessa maneira, deveria ser aplicada a alíquota do imposto sobre o valor ou margem da transação que se agregava à nova base de cálculo da operação subsequente, sempre que houvesse a mudança na titularidade das mercadorias, onerando significativamente o consumidor final.¹⁰⁷

Com base na Reforma Tributária, determinada pela Emenda Constitucional nº 18/65, na CF/46, o IVC foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), com relevantes alterações, especialmente em razão da instituição da não-cumulatividade. A nova sistemática buscava mitigar os severos efeitos da cobrança

¹⁰⁵MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e prática**. 7ª edição. São Paulo: Dialética, 2004, p. 34.

¹⁰⁶CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014. p. 7.

¹⁰⁷Ibid., p. 8.

cumulativa do imposto sobre o consumo, contudo, sem definir com maior acuidade o seu exato alcance, o que foi delegado à lei complementar, situação que foi mantida pela CF/67; o ICMS foi então regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406/68.¹⁰⁸

O eminente professor Sacha Calmon Navarro Coêlho apresenta o contexto econômico que justifica a substituição da sistemática cumulativa do antigo IVC para o regime da não-cumulatividade do ICM, *in verbis*:

À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto 'não-cumulativo' que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços no país, como um todo.¹⁰⁹

Com o advento da CF/88, foi criado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS), que trouxe importantes reformulações em relação ao ICM. À título de exemplo, podem ser citadas a ampliação de seu aspecto material de incidência e a concretização, se bem que de aplicação facultativa, do princípio da seletividade de alíquotas, em razão da essencialidade do bem ou do serviço.¹¹⁰

Destaca-se que na CF/88 o princípio da não-cumulatividade foi consagrado de forma irrestrita e ampla, tendo sido definido o conteúdo do direito ao creditamento do ICMS cobrado nas operações anteriores, sem qualquer menção à lei infraconstitucional.¹¹¹

Esse imposto foi regulamentado por um longo período pelo Convênio ICMS nº 66/88, vez que nos termos do §8º do artigo 34 do Ato das Disposições

¹⁰⁸CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014. p. 9.

¹⁰⁹COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.384.

¹¹⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28ª edição, revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores, 2007, p. 58.

¹¹¹CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 23.

Constitucionais Transitórias (ADCT), no prazo de 60 dias, contados da promulgação da Constituição, caso não fosse editada lei complementar para instituir o ICMS, os Estados e o Distrito Federal poderiam, por meio de convênios, em caráter provisório, fixar normas para regular a matéria.¹¹²

De 1988 a 1996, o que era para ser provisório vigorou por quase 10 anos. Só com a edição da Lei Complementar nº 87/96, mais conhecida como "Lei Kandir" (ainda em vigor), foram estabelecidas as regras estruturais para instituição do ICMS, com respaldo nos princípios constitucionais que lhe são aplicáveis.

Ricardo Cretton destaca alguns dos avanços trazidos pela Lei Kandir, que conferem maior competitividade ao Brasil em tempos de concorrência internacional e globalização: I- reconhecimento dos créditos fiscais relativos a bens adquiridos pelos contribuintes para consumo/uso ou ativo permanente, tornando a eficácia do princípio da não-cumulatividade mais abrangente; II- desoneração da exportação de produtos, inclusive semi-elaborados, mercadorias e serviços.¹¹³

A Lei Complementar nº 87/96 já sofreu muitas alterações, algumas delas de grande relevância, como as constantes nas Leis Complementares nº 102/2000, 114/2002, 115/2002 e na Emenda Constitucional nº 33/2001.

Uma vez traçado um brevíssimo panorama da evolução legislativa do ICMS, passaremos, na sequência, ao exame do conceito e divisões desse importante imposto brasileiro.

3.1 Conceito e divisões do ICMS:

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

¹¹² VOGAS, Rosiris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p.9.

¹¹³ CRETTON, Ricardo Aziz. **Um IVA a brasileira para integração econômica?** Publicado em: 2007. Disponível em <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/22352/21915>> Acessado em: 30/07/2016.

(ICMS), é exaustivamente tratado pela CF/88, que outorga competências materiais distintas à Lei Complementar (LC) e à Lei Ordinária (LO).¹¹⁴

A LC é de origem Federal, elaboradas pelo Congresso Nacional, com destinação nacional, aplicável a todos os Estados e ao Distrito Federal. E a LO dos Estados regula as operações que se contém dentro de seu território, além das que iniciam no Estado e desembocam em outros Estados e vice-versa, devendo observar a CF, como, também, não pode ir além do que a LC estabelece.¹¹⁵

Assim, mesmo o ICMS sendo de competência estadual, possui características nacionais, tendo em vista que as questões importantes são resolvidas ou diretamente pela LC ou de comum acordo entre os Estados (através de Convênios e Ajustes), ou ainda pela Resolução do Senado Federal na fixação de alíquotas.¹¹⁶

Os impostos sobre o consumo incidem geralmente em operações plurifásicas, isto é, em operações nas quais a mercadoria passa por várias etapas de circulação, a começar do ciclo distributivo e produtivo, até atingir o consumidor final. Para que não haja uma oneração excessiva do preço final da mercadoria, com a incidência em cascata dos impostos, ou melhor, com a incidência do imposto na etapa seguinte sobre o preço total do produto, inclusive o valor já tributado na etapa anterior e assim por diante nas próximas etapas de forma que incida imposto sobre o valor do imposto anteriormente cobrado, é aplicada a regra do valor acrescido, também conhecida como Princípio da não-cumulatividade.¹¹⁷

De acordo com Aliomar Baleeiro:

Em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um 'crédito', que o contribuinte deduz do valor da operação atual, seja nas operações de industrial, abatendo as matérias primas ou produtos semi-acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo

¹¹⁴CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014, p. 318.

¹¹⁵Ibid., p. 319.

¹¹⁶MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e prática**. 7ª edição. São Paulo: Dialética, 2004, p. 73.

¹¹⁷BALEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 447.

descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante.¹¹⁸

Esta regra de tributação possui previsão constitucional para os impostos sobre a produção e a circulação (IPI e ICMS), conforme o disposto nos incisos II do §3º do artigo 153 (IPI) e I do §2º do artigo 155 (ICMS) ambos da Constituição Federal¹¹⁹, e é introduzida em todas as legislações estrangeiras referentemente aos tributos similares, como no caso do Imposto sobre Valor Agregado, no direito italiano.¹²⁰

No caso do ICMS, a incidência do imposto sobre todas as fases de circulação e produção sem a dedução do imposto que já foi recolhido poderia inviabilizar a comercialização do produto ou onerar a produção. O tributo finda, por ser suportado pelo consumidor final, visto que este não terá como se creditar do valor recolhido.¹²¹ Desta maneira, Misabel Abreu Machado Derzi elucida que:

por meio do princípio da não-cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS e o IPI não devem ser suportados pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto

¹¹⁸BALEEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 448.

¹¹⁹“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

IV - produtos industrializados; (...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV: (...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”;

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(...)

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

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

¹²⁰ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65.

¹²¹ Ibid., p. 66.

suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofre a repercussão (jurídica) do tributo.¹²²

Como resultado, o consumidor final é quem deve demonstrar a capacidade contributiva, ou a capacidade de arcar com o ônus econômico do tributo, posto que nos tributos que incidem sobre o consumo se evita onerar o ciclo produtivo e de distribuição dos serviços e dos produtos.¹²³

O índice da capacidade contributiva será calculado pelo poder de consumo, manifestando o poder de riqueza e orientando o legislador no atendimento à seletividade da tributação de forma a hierarquizar, na medida do possível, as alíquotas, de acordo com a essencialidade do produto, tributando de forma mais intensa aqueles produtos que entenda sejam menos essenciais. É o que dispões o artigo 155, §2º, inciso III, da CF/88.¹²⁴ Regina Costa complementa que:

O consumo, por sua vez, ao lado da renda e do patrimônio, constitui um dos índices de capacidade contributiva, posto que, em regra, representa manifestação de riqueza passível de apreensão pelo legislador tributário, na eleição dos fatos de conteúdo econômico que servirão de pressupostos para a instituição de impostos.¹²⁵

O ICMS é essencialmente, um imposto sobre o consumo e para se formar a relação jurídica, além do atendimento aos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, devem ser identificados, no fato ocorrido no mundo real, todos os aspectos delimitados na lei ordinária.¹²⁶

A lei ordinária emanada do ente tributante exterioriza, o seu poder de tributar, delimitando na hipótese de incidência dos tributos todos os seus aspectos, de modo que, quando se praticar os atos nela previstos, nasce para o ente tributante o poder de lançar o seu crédito tributário.¹²⁷

¹²²DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 125.

¹²³CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67.

¹²⁴Ibid., p. 67.

¹²⁵COSTA, Regina Helena. **A tributação e as relações de consumo**. Revista de direito tributário. São Paulo, Malheiros, 2000, n. 78, p. 279.

¹²⁶CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67.

¹²⁷Ibid., p. 68.

A Lei Complementar nº 87/96, quanto ao aspecto pessoal, elegeu para figurar no pólo ativo da relação jurídica do ICMS a pessoa jurídica de direito público, um dos Estados-membros ou o Distrito Federal onde, via de regra, situe-se o estabelecimento no qual tenha ocorrido a saída da mercadoria, na operação de sua circulação ou, sido realizadas as prestações de serviço de comunicação ou de transporte definidas em lei.¹²⁸

Já no pólo passivo, qual seja, o contribuinte deste imposto Estadual/DF, o artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96 definiu que será a pessoa jurídica, comerciante, industrial ou produtor que realizar:

I) importação de mercadoria do exterior ainda que para o consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II) Operação relativa à circulação de mercadorias;

III) que for destinatário de serviço prestado no exterior ou cuja prestação ali tenha se iniciado, dentre as demais hipóteses delimitadas naquele dispositivo;

IV) prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

A prática de promover a operação de circulação de mercadorias exige que haja profissionalismo e habitualidade, caracterizando assim a atividade comercial de promover as operações com bens suscetíveis de valoração econômica, transferindo a sua titularidade.¹²⁹

Da mesma forma que nos outros tributos, no ICMS devemos detectar no fato ocorrido no mundo real e suscetível de imposição tributária, todos os elementos ou

¹²⁸CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68.

¹²⁹Ibid.p. 68-69.

aspectos essenciais delimitados na hipótese de incidência, como consequência de não se configurar a obrigação de recolher o imposto ao Estado.¹³⁰

Como aspecto objetivo ou material, temos o objeto ou núcleo da hipótese de incidência que será definido pela ação, determinada por um verbo acrescido de seu complemento, no caso do ICMS ocorre quando o contribuinte (sujeito passivo) ou outro sujeito obrigado ao seu recolhimento (responsável tributário) promove a “operação de circulação (verbo) de mercadorias (complemento)”. Segundo Cleber Giardino e Ataliba, esta circulação importa em circulação jurídica e não apenas econômico, em razão de:

Se um bem ou mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).

(...)

Não só a transferência da propriedade *strictu sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse a título negocial produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a coisa.¹³¹

A operação se dará dentro de um determinado espaço ou território geograficamente determinado, com a intenção de que se possibilite saber qual o âmbito de competência dos legisladores dos Estados-membros.¹³²

O aspecto espacial ou territorial que irá consagrar o Princípio da Territorialidade, que é a regra, e como exceção que deverá vir prevista expressamente na lei para que se evite o conflito de competências entre os entes tributantes é o Princípio da Extraterritorialidade, que ocorre quando um ente tributante poderá atingir/alcançar fatos ocorridos fora do limite geográfico de sua competência. Assim podemos observar que o §3º do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96 expressa que:

¹³⁰CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 69.

¹³¹MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 14.

¹³²CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:
I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;
II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

O ICMS será tributado no “local onde se der a materialidade, ou seja, em regra, no local no qual ocorrer a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, com a mudança de titularidade”¹³³, definindo a competência de um dos Estados ou do Distrito Federal, segundo define o artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96. Os incisos II a XIII deste artigo e os incisos do artigo 1º do Decreto-Lei 406/68, preveem as outras hipóteses em que se considera, por equivalência, ocorrida a transferência de titularidade do qual, a consideração de cada estabelecimento ser autônomo não gera tributação quando da circulação entre eles, se não existe a transferência de titularidade.¹³⁴

Quanto ao aspecto temporal, será o “momento em que a mercadoria, fisicamente ou de modo simbólico, sai do estabelecimento com mudança de titularidade, sendo que a lei dos Estados e do Distrito Federal pode prever um outro momento no qual se dê a materialidade”¹³⁵, devendo fixá-lo de modo expresse.

A utilidade de se identificar o aspecto temporal, é permitir que se detecte qual a lei a ser aplicada, à vista disso o artigo 144 do CTN enuncia que: “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Para que se possibilite a incidência do ICMS, é necessário que se detecte o aspecto valorativo ou quantitativo, que se define pela alíquota e mais a base de

¹³³ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70.

¹³⁴ Ibid., p. 71.

¹³⁵ Ibid., p. 71.

cálculo. O valor da saída da mercadoria representa a “Base de Cálculo”, Paulo de Barros Carvalho conceitua como sendo um:

(...) conjunto de notas instituído no conseqüente da regra-matriz de incidência, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico produzido pela norma de direito tributário individual e concreta.¹³⁶

Paulo de Barros Carvalho ainda explica que a “base calculada como perspectiva mensurável do fato jurídico tributário. A necessária identidade entre o fato jurídico da base de cálculo (Fbc) e o fato jurídico tributário (Fjt)¹³⁷; condiciona a efetividade da regra-matriz de incidência tributária à exata medida do fato jurídico tributário, acrescentando que “o cotejo entre essas duas entidades, como já salientei, faz com que o enunciado da base de cálculo venha a afirmar, confirmar ou infirmar aquele constante da hipótese tributária.”¹³⁸

Percebemos assim, a necessidade de exata subsunção do fato ocorrido no mundo real, que se exterioriza como base calculada, àquela hipótese prevista na norma, a base de cálculo.¹³⁹ Este elemento se exterioriza pelo valor que foi realizado a operação de circulação com a mercadoria sendo que, na tributação por substituição, esta base é calculada sobre outros valores, quanto ao aspecto quantitativo da substituição tributária para frente no ICMS.¹⁴⁰

A alíquota do ICMS representa um percentual incidente sobre a base calculada, sobre o valor que fica definido com a ocorrência do fato impositivo ou fato suscetível de imposição tributária. Neste imposto (e nos demais tributos do Brasil) é denominada “*ad valorem*”, um certo percentual incide sobre um valor, diferente da alíquota específica, representando um valor determinado e fixo, expresso sobre uma quantidade também determinada.¹⁴¹

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 171.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 171.

¹³⁹ CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 72.

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 72.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a alíquota “dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que é exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que acaba de nascer”¹⁴². Portanto, a alíquota é o percentual incidente sobre a base calculada, o qual resultará o valor que o sujeito passivo terá de recolher em favor do sujeito ativo.¹⁴³

O artigo 155, §2º, IV da Constituição Federal, declara que resolução do Senado Federal deverá estabelecer as alíquotas aplicadas às prestações e operações interestaduais e de exportação e o §2º, inciso V, alínea “a” e “b”, faculta ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas (mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros) e fixar as alíquotas máximas do ICMS quando for o caso de se resolver conflito específico que envolva interesse de Estados/Distrito Federal (mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros), os incisos seguintes ainda definem que:

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

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) A alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.¹⁴⁴

¹⁴²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 181.

¹⁴³CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

¹⁴⁴Os incisos VII e VIII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal foram modificados pela Emenda Constitucional Nº 87/2015:

“VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; a) (revogada); b) (revogada);

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

Posto os conceitos e as divisões do ICMS, será apresentado no capítulo seguinte estudos referentes a tão discutida Proposta de Súmula Vinculante nº 69.

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto”.

4 Da Proposta de Súmula Vinculante nº 69:

Primeiramente, o STF já expôs, em reiteradas oportunidades, entender pela inconstitucionalidade das concessões unilaterais de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem aprovação prévia por convênio intergovernamental, ao teor do art. 155, § 2º, XII, alínea “G”¹⁴⁵, da Constituição Federal.

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. **A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.** 2. 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. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento.¹⁴⁶

¹⁴⁵Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹⁴⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.481** Paraná. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimados: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Publicado em: 11/03/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acessado em: 01/04/2016.

A LC 24/75, dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

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

O problema é que para advir à concessão de benefícios fiscais, é necessário a decisão unânime de todos os Estados, caso um Estado não queira conceder o benefício, o voto dos demais serão dispensados, não sendo aprovado essa concessão.

Tendo em vista essa dificuldade de aprovação desses benefícios fiscais, acaba ocorrendo as chamadas “Guerra fiscal”, que são as práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados. Os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro.¹⁴⁷

Exemplo de guerra fiscal: O governador de São Paulo, Geraldo Alckmin, ajuizou no Supremo Tribunal Federal (STF) dez Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs), com pedidos de liminar, contra normas dos Estados do Tocantins (ADIs 5143, 5144 e 5150), Maranhão (ADI 5145), Santa Catarina (ADI 5146), Mato Grosso do Sul, (ADIs 5147 e 5148), Minas Gerais (ADI 5151), Pernambuco (ADI 5152) e do Distrito Federal (ADI 5149), que concedem benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O governador argumenta que esse tipo de desoneração tributária, cujos efeitos potenciais ou efetivos causam prejuízos à

¹⁴⁷CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Cad. Fin. Públ., Brasília, n.7, p 5-29. Publicado em: dezembro de 2006. Disponível em:< <http://www.egov.ufsc.br/porta1/sites/default/files/anexos/33493-43238-1-PB.pdf> >. Acessado em 06/04/2016.

economia de outras unidades da Federação, só poderia ser realizada com a prévia autorização dos demais Estados e do Distrito Federal, por meio de convênio.

Pois bem, a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 diz:

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

4.1 Previsão legal de Modulação de Efeitos:

A Lei nº 11.417/2006, regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de Súmula Vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. A previsão quanto a modulação de efeitos se encontra no artigo 4º, qual seja, tem que haver a aprovação por 2/3 dos Ministros, ou seja, 8 ministros precisam votar a favor da modulação, *in verbis*:

Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, **poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.**(Grifo nosso).

4.2 Modular os efeitos ou não?

4.2.1 Argumentos Consequencialistas no Direito Tributário:

Por consequencialismo entende-se técnica decisória de utilização de argumentos (chamados consequencialistas) que justificam a adoção ou a rejeição de uma decisão com base nas consequências desejáveis ou indesejáveis que a decisão ou sua omissão têm ou potencialmente teriam. Bastante amplo nesses termos, o consequencialismo pode abarcar as ponderações sobre efeitos de diversas ordens, como a social, a política, a econômica, a sistêmica, ou de outras vertentes, a variar conforme a natureza da questão posta em discussão.¹⁴⁸

¹⁴⁸ MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

No Estado Fiscal, a cobrança de tributos é a principal fonte arrecadatória para o custeio das funções e serviços públicos prestados, e, em última instância, o alcance das finalidades estatais.

É por intermédio da atividade financeira do Estado que se torna possível à satisfação das necessidades sociais e econômicas, e a realização de políticas públicas voltadas para a educação, previdência, saúde, entre outras. Como essas atividades têm custos, faz-se necessária a existência de um sistema tributário que delas dê conta.

4.2.2 Parecer daPGR pela aprovação da Súmula Vinculante:

O Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, opinou no sentido de aprovar a Proposta de Súmula Vinculante nº69, “*in verbis*”:

Proposta de Súmula Vinculante. Benefício fiscal. ICMS. Convênio. CONFAZ. Proposta de súmula vinculante. Concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ. Inconstitucionalidade. Discussão quanto ao quorum da aprovação dos convênios. Matéria que não prejudica a discussão da proposta e da delimitação dos exatos termos da redação sugerida. Prescindibilidade de sobrestamento do feito até o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão constitucional discutida na ADPF 198 e em outras ações pendentes de julgamento. Inexistência de violação ao princípio democrático. Norma editada com o objetivo de assegurar o pacto federativo, mediante a inibição da “guerra fiscal”. Inocorrência de contrariedade ao princípio da proporcionalidade. Exigência que se revela adequada, necessária e razoável ao combate da guerra tributária firmada entre os entes federativos. Parecer pela aprovação da proposta de súmula vinculante, nos termos em que apresentada.

A ADPF 198 está pela manutenção da unanimidade, com o intuito de prestígio ao pacto federativo. Precedentes: Quanto às reiteradas decisões do Supremo sobre o tema, convém destacar as ADIs 1.247, 3.794, 2.906, 3.936-MC, 3.809, 2.548, 3.410, 3.312, 1.308 e 1.179.

O Procurador argumenta com princípios federativo e democrático, enunciados já no art. 1º, da Constituição e, em seguida, nos arts. 18, caput, 60, § 4º, I, considerados, aliás, cláusula pétrea.

Ao tratar dos estímulos fiscais do ICMS, o Dr. Rodrigo Janot cita o doutrinador Ives Gandra Martins, ao qual afirma que a sua concessão só poderia ser feita por unanimidade da deliberação dos Estados, mediante acordo interestadual no âmbito

do CONFAZ, e que tal exigência “não decorreria de livre formulação do legislador complementar, mas advinha da própria Constituição e era cláusula pétrea.¹⁴⁹ (MARTINS, 2013, p.22-29). O autor leciona:

[...] o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, no tocante aos estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, visto que não estabeleceu qualquer quorum mínimo. Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo Confaz não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com minha interpretação do art. 146-A da Lei Suprema.¹⁵⁰ (MARTINS, 2013, p. 22-29)

4.2.3 Poder Executivo:

“Estamos em um momento que exige paciência para lidar com situações complexas. É preciso muito cuidado para tomar decisões difíceis de reverter. O Brasil pode até perder o grau de investimento [garantia de que o país não corre risco de dar calote na dívida pública], com todas as consequências para os investimentos das empresas”, alertou o ex-Ministro Joaquim Levy.¹⁵¹

Embora a guerra fiscal atraia empregos em um primeiro momento, a manutenção dos incentivos pelos Estados, disse o ministro, é nociva para a economia porque faz todos os governos estaduais arrecadarem menos, piorando as contas do setor público. “A guerra fiscal provoca a erosão da receita dos estados. A unificação do ICMS é uma solução estrutural para aumentar investimentos”, acrescentou o ministro.

Joaquim Levy, no entanto, disse que é preciso amortizar os efeitos de eventuais perdas de receita com a reforma, principalmente para os Estados mais frágeis. Além disso, a reforma deverá levar em conta compensações que reduzam os desequilíbrios entre os Estados, por meio de investimentos em infraestrutura.

¹⁴⁹MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos fiscais do ICMS e a Unanimidade do CONFAZ**. In Revista CEJ, Brasília, Ano XVII, n. 59, 2013, p. 22-29.

¹⁵⁰Ibid., p. 22-29.

¹⁵¹EBC- Economia. Por: Wellton Máximo. Edição: Aécio Amado. Fonte: Agência Brasil. Criado e atualizado em: 31/03/2015. Disponível em: <http://www.ebc.com.br/noticias/economia/2015/03/levy-pede-que-estados-nao-se-precipitem-em-convalidar-incentivos-fiscais>. Acessado em: 06/04/2016.

4.2.4 Poder Legislativo:

A Proposta de Resolução do Senado 1/2013, que estabelece alíquotas do ICMS nas operações interestaduais. Enquanto o Projeto de Lei do Senado 106/2013, trata da prestação de auxílio financeiro, pela União, a Estados e Municípios com o objetivo de compensar perdas decorrentes da alteração das alíquotas interestaduais de ICMS.

No Projeto de Lei do Senado 130/2014, o texto, de autoria da Senadora Lúcia Vânia (PSDB-GO), pretende convalidar os benefícios já concedidos e conceder remissão e anistia a quem se utilizou desses descontos de ICMS

De acordo com a Constituição da República de 1988, art. 52, inciso XV, acrescido pela EC nº 42, de 2003, o Senado Federal tem como atribuição: “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”.

4.3 Motivos contra a aprovação da Súmula Vinculante:

Com efeito, no entender das empresas beneficiadas pelo incentivo fiscal, a PSV merece ser arquivada, visto que na forma como erigida provocará insegurança jurídica para os Estados e Empresas nas 27 Unidades Federativas. E entendem que caso seja aprovado o texto sumulado, seria conveniente posicionar a favor da modulação de efeitos, com efeitos prospectivos, a fim de minimizar o temido caos econômico.

É preciso ter em mente que o texto proposto para a Súmula não prevê exceções, determinando que toda e qualquer isenção ou benefício fiscal necessitará obrigatoriamente de convênio aprovado pelo CONFAZ. Assim, o texto da súmula contraria o próprio entendimento do STF, que na ADIN 3421 foi favorável à concessão de benefício independente da aprovação no CONFAZ no caso das operações internas.

Quanto à matéria, pode-se dizer que é de âmbito infraconstitucional, pois o assunto está regulado pela Lei Complementar nº 24/75 e não na Constituição.

Atualmente, está tramitando no STF uma arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) nº 198, proposta pelo Governo do Distrito Federal para

que seja analisada a constitucionalidade da necessidade de unanimidade para a aprovação dos Convênios. Nesse sentido, tal arguição necessita ser apreciada antes da edição da citada Súmula vinculante, pois a impossibilidade de adoção de convênios no CONFAZ se dá em virtude do sistema de votação.

Por fim, a súmula vinculante poderia fazer com que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma fosse feita na prática do dia-a-dia, por administradores e julgadores ordinários, aumentando a insegurança jurídica.

Contudo, caso ainda se entenda pela aprovação desta Súmula, é mister que seus efeitos sejam apenas prospectivos, não alcançando benefícios concedidos antes de sua edição.

Com efeito, o artigo 4º da Lei nº 11.417/06 prevê que o STF ao editar uma súmula vinculante pode, por decisão de 2/3 de seus membros restringir os efeitos da súmula, inclusive estipulando a data de início de sua eficácia, analisando para tantas razões de segurança jurídica e excepcional interesse público.

No caso da referida súmula não é difícil imaginar o caos jurídico e econômico-social que a abrupta revogação de todos os incentivos fiscais acarretará em todo o país.

De fato, a simples publicação da Súmula, com a automática suspensão de todos os atos administrativos executórios dos incentivos e benefícios até então concedidos teria consequências socioeconômicas que merecem reflexão e adequado tratamento. Legítimos ou não, os incentivos e benefícios produziram efeitos concretos que não podem ser desfeitos pela declaração de inconstitucionalidade, como se jamais tivessem existido.

São notórios os prejuízos que seriam impostos às centenas de novas empresas, instaladas com investimentos milionários, caso haja a cobrança tributária retroativa. O contribuinte apenas aceitou as exigências legais impostas pelo Estado e assim conduziu seu negócio e seus investimentos desde então, sendo submetido a um complexo sistema legal tributário criado pelo ente estatal e apenas por isso entendeu que estava legalmente amparado.

Nesse sentido, por que agora deve o contribuinte de boa-fé, responsável pela criação de empregos e pelo crescimento da economia local, ser punido severamente

com a suposta e potencial declaração de inconstitucionalidade dos regimes tributários editados pelo Estado?

A soma dos créditos exigidos em eventuais execuções fiscais combinada com a majoração da carga tributária operacional cotidiana dos contribuintes traduzir-se-ia em dupla oneração inesperada, criando-se um quadro de insegurança jurídica de graves proporções, com a geração de passivos para as empresas que se instalaram de boa-fé no Estado, sob a égide do sistema de incentivo.

O ICMS é um imposto indireto e, portanto, independente do percentual de sua alíquota, o mesmo é integralmente embutido no preço da mercadoria vendida. A suposta redução do impacto tributário gerado pela concessão de benefício não aproveita à empresa, mas sim ao seu cliente e em última análise ao consumidor final, pois a redução do impacto tributário é integralmente revertida em redução de preço de venda do produto.

Além disso, o eventual ressarcimento dos incentivos e benefícios usufruídos no passado seria inviável para grande parte dos agentes econômicos, especialmente na atual conjuntura de estagnação econômica. As desonerações de ICMS são repassadas aos preços das mercadorias, reduzindo-os ao longo da cadeia e beneficiando o consumidor final.

Como é impossível exigir de volta o valor descontado do preço, grande parte das empresas não teria recursos ou patrimônio suficientes para satisfazer eventual exigência retroativa. Haveria risco real de fechamento de empresas ou, ao menos, de unidades de negócios localizadas em determinados Estados, mais distantes dos grandes centros consumidores, já que não haveria incentivos que compensassem os maiores custos decorrentes do desvio logístico e da falta de infraestrutura e mão de obra qualificada. Além disso, seria abalada a confiança dos investidores, especialmente estrangeiros, que contrataram com o Poder Público.

Por derradeiro, é preciso, encontrar solução jurídica que iniba a concessão desordenada de incentivos e benefícios de ICMS, mas que não prejudique os agentes públicos que agiram no interesse de seus Estados, nem as empresas que foram induzidas a usufruir das desonerações fiscais e, em contrapartida, elevaram o PIB, a arrecadação e o nível de emprego nos Municípios onde estão instaladas, até para não prejudicar as populações locais.

Nesse contexto, evidencia-se que o tema tributário em discussão não se restringe ao plano jurídico-formal, nem se limita ao relacionamento entre os Estados ou aos respectivos Erários. A questão interfere também com o arranjo econômico criado pela chamada “guerra fiscal”, com reflexos diretos sobre a continuidade e competitividade das empresas brasileiras, podendo afetar o PIB, a arrecadação e o nível de emprego. Assim, para além de solucionar uma das mais importantes questões tributárias da atualidade, a decisão a ser proferida por essa Corte terá implicações, entre outros, com os princípios tributários.

Assim, é indiscutível a insegurança jurídica gerada com a edição da súmula e o excepcional interesse social no caso, sendo essencial a modulação dos efeitos da decisão a ser tomada.

4.4 Motivos a favor da aprovação da Súmula Vinculante:

Em que pesem as inúmeras manifestações contrárias à aprovação da proposta, tem-se que a assertiva merece acolhimento, por se revelar adequada e necessária ao combate da guerra tributária firmada entre os entes federativos.

Presentes os pressupostos formais para adequação da proposta, quais sejam, legitimidade ativa do proponente, suficiente fundamentação da proposta, reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, questão de índole constitucional, discussão atual do tema e multiplicação de processos relativos às diversas normas que serão atingidas pelo enunciado, inexistem óbices à aprovação da medida, cuja motivação a seguir se reitera.

Primeiramente, o Supremo Tribunal Federal já expôs, em reiteradas oportunidades, entender pela inconstitucionalidade das concessões unilaterais de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem aprovação prévia por convênio intergovernamental, ao teor do art. 155, § 2º, XII, alínea g, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

O que importa dizer que a aprovação da medida pacifica o entendimento e põe fim à enxurrada de processos advindos do controle concentrado de constitucionalidade.

Os convênios intergovernamentais passíveis de convalidação de benefícios em matéria de ICMS estão previstos na Lei Complementar 24/75, norma recepcionada pela constituição de 1988, e, portanto, são imprescindíveis para afirmação de validade do benefício concedido (ADI 1.179, Relatoria do Ministro Carlos Belloso, DJ de 19/12/2002.).

A celebração de tais convênios objetiva evitar a reiterada prática dos Estados Membros e Distrito Federal de conceder isenções, incentivos e benefícios que desestruturam o próprio pacto federativo, mediante o favorecimento de ente público desonerador em detrimento dos demais entes federados. De modo que qualquer que seja o benefício, dado em inobservância aos ritos de aprovação em convênio do CONFAZ desrespeita a norma constitucional.

Defende-se a aprovação da presente proposta com o objetivo claro de por fim a essa "guerra fiscal" entre os Estados Membros, e assegurar a indissolubilidade da Federação, nos termos do art. 1º da CF/88, encerrando a concessão de benefícios fiscais unilaterais.

Em contraponto aos argumentos de validação dos benefícios fiscais sob premissa de que asseguram política de reequilíbrio regional, tem-se que essa perspectiva é contrária às próprias disposições constitucionais previstas no art. 151, I, da CF, "*ipsis litteris*":

Art. 151. É vedado à União:

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

Partindo do pressuposto de que a matéria, a essa altura, é inconteste, de que se faz nitidamente plausível a instituição de súmula com efeito vinculante para solidificar entendimento já consolidado da exigência de prévia aprovação de convenio interestadual no âmbito do CONFAZ para concessão de benefícios fiscais, necessária

à exposição dos motivos pelo que não deverão ser concedidos efeitos prospectivos a presente proposta.

A concessão de efeitos prospectivos, ou modulação de efeitos, prevista no art. 27 da Lei 9.868/99, possibilita o arbitramento de restrição aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade para o momento em que forem declarados inconstitucionais, ou a partir de momento específico que venha a ser fixado no julgamento da ação.

Nos termos da legislação pertinente, a concessão de modulação de efeitos somente poderá ser atribuída por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, o que não se vislumbra nas hipóteses decorrentes da presente proposta.

Inúmeros são os precedentes reiterados no Supremo que declaram a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem prévia aprovação em convênio interestadual, de modo que a reiterada atividade por parte dos Estados Membros em continuar a conceder benefícios unilaterais não geram segurança jurídica às entidades privadas destinatárias das concessões.

A presunção de segurança jurídica mínima a ensejar a aplicação do permissivo legal para aplicação de efeitos prospectivos não fora instaurada em nenhuma concessão de benefício concedido unilateralmente, partindo do entendimento de que os precedentes do STF sempre se posicionaram contrários às tais concessões.

Entender de forma diversa implica em convalidar atos administrativos que, desde sua instauração, sabia-se ser inconstitucional. Implica em validar uma modalidade de política extralegal, empenhada em não cobrar impostos.

Portanto, não se faz necessária à concessão de modulação de efeitos a presente proposta. Inexistem razões de segurança jurídica que permitam a postergação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

A posição do tribunal se pacifica contrária à constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem observância aos convênios interestaduais necessários, de forma que ao contribuinte de direito, usufruidor do benefício fiscal concedido, sempre foi pública a carência de requisitos constitucionais mínimos para convalidação do incentivo.

Ademais, somente a aprovação da presente proposta nos termos em que fora sugerida, sem a modulação de efeitos, terá a eficácia plena para afastar as reiteradas discussões de constitucionalidade em controle concentrado sobre a matéria em estudo.

Conclusão

Os efeitos da Súmula Vinculante podem afetar os agentes públicos como forma de desestimular a guerra fiscal. Pelo motivo de os atos administrativos e judiciais que contrariarem a súmula serão cassados direta e rapidamente pelo STF, através da Reclamação Constitucional. Como consequência teremos riscos de responsabilização pessoal de Secretários e Governadores de Estado pela manutenção e concessão de benefícios e incentivos à margem da Constituição, sendo capaz de afetar o seu patrimônio, direitos políticos e liberdade.

Como reflexo, é provável que os Estados pretendam revogar expressamente os benefícios e incentivos concedidos sem a autorização do Confaz e assim podem cobrar das empresas que seguiram a respectiva legislação dispensado o ICMS no passado, com acréscimos, até como forma de tentar atenuar a responsabilidade dos agentes públicos envolvidos.

Quando se fala no fim da guerra fiscal, falamos também de graves consequências sociais e econômicas que não podem ser ignoradas. Legítimo ou não, os efeitos jurídicos produzidos pelos benefícios e incentivos não podem ser desfeitos como se jamais houvessem sido existidos, com efeito “*ex tunc*”, pela declaração de inconstitucionalidade.

Tendo em vista a ausência de ações eficazes por parte do Governo Federal, os incentivos de ICMS concedidos pelos Estados, foram bastante importantes para o desenvolvimento regional, pois chamou mercado para dentro do Estado, além disso, esses investimentos foram baseados em outros elementos, como por exemplo, o desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza, diminuição de desigualdades regionais, socorro a um setor deprimido e o tratamento favorecido para empresas de pequeno porte.

Isso se explica porque quando bem estruturados, os incentivos fiscais, geram efeitos multiplicadores sobre o PIB, a arrecadação e o emprego, dos quais se difundem para as diversas regiões, devido à interconexão de suas economias, beneficiando todo o país. Desse modo, a sua supressão abrupta poderia agravar as desigualdades sociais e regionais, contrariando objetivos fundamentais da República

que inspiram a ordem econômica, artigo 3º, Incisos II e III, e artigo 170, inciso VII, todos da Constituição Federal.

Dessa maneira, o assunto sobre guerra fria não se esgota quanto à análise jurídico-formal da compatibilidade de normas estaduais com a Constituição Federal. É necessário encontrar uma solução com o intuito de colocar fim as concessões desordenadas de benefícios e incentivos de ICMS, mas que não prejudiquem as empresas que foram induzidas a usufruir das desonerações fiscais (concedidas por lei) e, em compensação, acabam elevando a arrecadação tributária, o nível de emprego dos Estados/Municípios onde se instalaram e o próprio PIB.

Caso sejam inviabilizadas as atividades econômicas dessas empresas, também ocorrerão perdas para os Estados e Municípios, bem como para as respectivas populações, quando se fala na renda, emprego, etc.

O ideal seria se antes da votação da Proposta de Súmula Vinculante 69, o Congresso legislasse com o intuito de viabilizar uma solução negociada e racional para o problema.

Mesmo o STF podendo modular os efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade quanto ao benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, não possui os mesmos poderes do legislador para expedir as normas que consiga compatibilizar os diversos interesses privados e públicos envolvidos.

Em 15/05/2012, o Presidente do STF à época o Ministro Ayres Britto e alguns senadores conversaram a respeito da proposta da Súmula vinculante que trata dessa concessão de incentivos fiscais pelos Estados. De acordo com o ex-Senador Delcídio do Amaral (MS), vários Estados estão preocupados com a possível aprovação da súmula vinculante, já que muitos incentivos fiscais dados pelas unidades de federação para instalação de empresas seriam considerados inconstitucionais, pois não foram aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). O senador à época, ainda questionava o seguinte: “Os estados concederam esses incentivos, previstos na Constituição, para reduzir as desigualdades regionais e atender seu

desenvolvimento econômico e social. Como os estados vão viver sem esses incentivos?”¹⁵²

Delcídio havia explicado na época que o Senado está discutindo a respeito de um projeto de lei com o objetivo de acabar com a unanimidade no Confaz (que reúne os secretários estaduais de Fazenda) para a aprovação de um benefício fiscal. O senador aponta que o objetivo maior é cair essa unanimidade, com isso retornaria quanto as decisões do Confaz, assim o questionamento sobre a constitucionalidade desaparece. A ideia é buscar uma solução definitiva para esse problema que aflige mais de 20 estados brasileiros, estendendo o prazo antes da votação da súmula vinculante, através do instrumento legislativo.¹⁵³

A importância da pesquisa e as possíveis contribuições para o campo de pesquisa em estudo dizem respeito ao quadro econômico atual ao qual o país está passando, com tantos esquemas de corrupção e o governo subindo cada vez mais os tributos, caso seja aprovada a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 que diz, em suma que “qualquer benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”, isto é, sendo aprovada e o STF não fazendo a modulação de efeitos, as empresas serão obrigadas a pagarem o retroativo dos últimos 5 anos (antes dos 5 anos não poderia cobrar, pois ocorreu a prescrição).

Para o país seria uma salvação, tendo em vista, o rombo deixado pela operação “Lava a jato” e pelo “Mensalão”, porém será que seria justo as empresas/contribuintes arcarem com esse prejuízo? Isso as prejudicaria e provavelmente quebraria muitos estabelecimentos, pois não estava em seu planejamento tributário esse montante dos últimos 5 anos.

¹⁵²Notícias STF. **Presidente do STF e senadores discutem proposta de súmula vinculante sobre guerra fiscal.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=207468>. Acesso em: 18/03/2016).

¹⁵³Notícias STF. **Presidente do STF e senadores discutem proposta de súmula vinculante sobre guerra fiscal.** Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=207468>. Acesso em: 18/03/2016).

Em síntese, caso as empresas comecem a quebrar, a economia do país cairá também, portanto, é um estudo que o STF terá que ter um cuidado, pois uma decisão errada afetará todo o país.

Referências

- AGUIRRE, B. M. B. e MORAES, M. R. **Questão Federativa no Brasil: um 'Estado das Artes' da Teoria**. Revista de Economia Política. São Paulo, 1997, n. I, v. 17, p. 125.
- AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. **Enciclopédia Saraiva do Direito**. V. 43, São Paulo: Saraiva, 1977.
- ARAUJO, Luis Ernani Bonesso de. **O acesso à terra no estado democrático de direito**. Frederico Westphalen: URI, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. **IOC- Impostos sobre operações de câmbio- isenções- Isenção do art. 16 do Dec. Lei 2.434/88- interpretação integrativa**. Revista de direito tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 44, 1988.
- ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur Lima. **Crédito- prêmio de IPI: direito adquirido- recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 55, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- BRASIL. **Constituição Federal**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 68. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15.8.2013.
- BRASIL. Congresso. Senado. **Constituição da República Federativa do Brasil: quadro comparativo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1946, artigo 19, IV, CF/46.
- BRASIL. Congresso. Senado. **Constituição da República Federativa do Brasil: quadro comparativo**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1946, artigo 24, II, CF/67.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.481** Paraná. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Intimados: Governador do Estado do Paraná e Assembléia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministro Roberto Barroso. Publicado em: 11/03/2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acessado em: 01/04/2016

BUCHANAN, J. M. **Custo e escolha: Uma indagação em teoria econômica**. São Paulo: Inconfidentes, 1993.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Cad. Fin. Públ., Brasília, n.7, p 5-29. Publicado em: dezembro de 2006. Disponível em:< <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33493-43238-1-PB.pdf> >. Acessado em 06/04/2016.

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed., São Paulo: Atlas, 2014.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regimes jurídicos dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. **A tributação e as relações de consumo**. Revista de direito tributário. São Paulo, Malheiros, 2000, n. 78.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à constituição brasileira de 1988**. Vol. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CRETELLA JUNIOR, José. **Manual de direito administrativo**. 6 ed., Forense: Rio de Janeiro, 1992.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Um IVA a brasileira para integração econômica?** Disponível em <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/22352/21915>> Acessado em: 30/07/2016.

CRUZ, Paulo Márcio. **O parlamentarismo racionalizado como condição da democracia em estados contemporâneos: França, Portugal e Alemanha como sistemas para análise**. 1999. Tese, Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

EBC- Economia. Por: Wellton Máximo. Edição: Aécio Amado. Fonte: Agência Brasil. Criado e atualizado em: 31/03/2015. Disponível em: <http://www.ebc.com.br/noticias/economia/2015/03/levy-pede-que-estados-nao-se-precipitem-em-convalidar-incentivos-fiscais>. Acessado em: 06/04/2016.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28ª edição, revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores, 2007.

MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos fiscais do ICMS e a Unanimidade do CONFAZ**. In Revista CEJ, Brasília, Ano XVII, n. 59, 2013.

MELO, Álvaro Filho. **Teoria e prática dos incentivos fiscais: Introdução ao Direito Premial**. Rio de Janeiro: Editora Eldorado Tijuca, 1976.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Grandes questões do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 11, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e prática**. 7ª edição. São Paulo: Dialética, 2004.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Comentários à Constituição Federal: Ordem Econômica e Financeira**. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5 ed, 1980.

Notícias STF. **Presidente do STF e senadores discutem proposta de súmula vinculante sobre guerra fiscal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=207468>.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000.

PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do estado contemporâneo**. 2.ed., Florianópolis: Estudantil, 1998.

REALE, Miguel. **Constituição e economia. O Estado de São Paulo**. 1989.

SANTOS, Adairson Alves dos. **Constitucional: O Estado democrático de Direito – Âmbito Jurídico**. Disponível em:
http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10143&revista_caderno=9. Acesso em: 29 de agosto de 2015.

SILVA, José Afonso da. **Ação popular constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. **Limites constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.