

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

NATHÁLIA DA SILVA PEREIRA

A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL E O ICMS

**BRASÍLIA,
AGOSTO 2016**

NATHÁLIA DA SILVA PEREIRA

A PROBLEMÁTICA DA GUERRA FISCAL E O ICMS

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

**BRASÍLIA,
AGOSTO 2016**

RESUMO

O ICMS é o imposto responsável pela maior arrecadação do país, contudo, após a promulgação da Constituição de 1988, criou-se o ambiente favorável para a instauração da guerra fiscal em decorrência da cultura praticada de quanto maior a quantidade de leis editadas maior a eficácia. A previsão Constitucional de que caberá a Lei Complementar regular a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal é o centro da guerra fiscal, diante da dificuldade em se obter uma decisão unânime. A consequência é a concessão unilateral de benefícios, constantemente revogados pelo STF, cabendo, portanto, analisar e delimitar os fatores responsáveis pela guerra fiscal, bem como a viabilidade das soluções propostas, sendo este o objetivo do presente trabalho.

Palavras-chave: guerra fiscal – ICMS – CONFAZ – Lei Complementar nº 24/75.

ABSTRACT

ICMS is responsible for the most important tax revenues in Brazil, however, after Constitution promulgations in 1988 an enabling environment were created to the fiscal war due to the amount of laws edited. The requirement of supplementary law to regulate exemptions, incentives and tax relief with unanimous deliberation of the States and the Federal District is the center of the fiscal war, faced with the difficulty in getting a unanimous decision. The consequence is the unilateral granting of benefits, constantly revoked by the Supreme Court, and, therefore, it's necessary to analyze and delineate the factors responsible for the war, as well as the feasibility of proposed solutions, this being the aim of the present work.

Keywords: fiscal war – tax on movement of goods and services – National Council of Fiscal Policy.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT - Atos de Disposições Constitucionais Transitórias

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

CONFAZ - Conselho Nacional de Políticas Fazendárias

CTN - Código Tributário Nacional

DF - Distrito Federal

FAC – ICMS - Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do ICMS

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações

PLS – Projeto de Lei do Senado

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS	11
2 BENEFÍCIOS FISCAIS	17
2.1 Isenções	18
2.2 Redução de Alíquota, Alíquota Zero e Redução da Base de Cálculo	21
2.3 Crédito Presumido	23
2.4 Anistia	24
2.5 Remissão	25
3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E A GUERRA FISCAL	27
3.1 O Convênio ICMS nº 70/2014	33
3.2 Proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012	35
3.3 Medida Provisória nº 683/2015	41
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS.....	47

INTRODUÇÃO

A guerra fiscal no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS é um tema de conhecimento geral, fortemente noticiado nos meios de comunicação, em que os Estados deixam de arrecadar o imposto para atrair indústrias para os seus territórios, de forma a gerar empregos e promover o seu desenvolvimento.

É inegável que a concessão desses benefícios reduz a carga tributária, mas facilita o desenvolvimento dos entes federados, contudo, a forma como são operadas tais concessões deflagra a guerra fiscal, tornando urgente a necessidade da reforma do regime do ICMS.

O fato de o ICMS ser responsável pela maior arrecadação do país o torna o tributo contemplado com o maior número de regras constitucionais, de forma a evitar ou até mesmo solucionar controvérsias, já que é muito importante para os Estados menos desenvolvidos.

Em que pese os inúmeros dispositivos constitucionais, não foi possível evitar tais controvérsias, pois foi exatamente após a promulgação da Constituição de 1988 que se criou o ambiente favorável para a instauração da guerra fiscal.

Isso porque no Brasil existe a cultura de que a eficácia do Poder Executivo decorre diretamente da quantidade de leis editadas, o que deixa mais que demonstrado e comprovado que a edição de tantas leis somente dificulta e acentua o embate entre os entes estatais.

Uma das previsões Constitucionais é de que caberá a Lei Complementar regular a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

A regulamentação se dá por meio da Lei Complementar 24/75, anterior à Carta Magna de 1988, que determina a necessidade de decisão unânime dos Estados para concessão de benefícios fiscais do ICMS.

A deliberação unânime é realizada via Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendárias, órgão do Ministério da Fazenda composto pelos Secretários Estaduais da Fazenda ou cargos equivalentes.

É nesse ponto que a guerra fiscal tem sua primeira batalha: a dificuldade em se obter uma decisão unânime, que resulta na concessão unilateral de benefícios pelos Estados, de forma a atrair a instalação de indústrias para o desenvolvimento local, mesmo que para tanto desrespeitem a exigência contida na Lei Complementar.

Os Estados lesados com os benefícios outorgados sem a observância da legislação pertinente, a fim de expurgar a lei de outros Estados que conferem benefícios à revelia do CONFAZ, ajuízam Ação Direta de Inconstitucionalidade junto ao STF ou glosam os créditos fiscais dos contribuintes ativos situados em seu território.

A segunda batalha surge quando o ICMS não é destacado na nota fiscal, em decorrência de benefício concedido sem anuência de todos os Estados no CONFAZ. Assim, o que não é debitado em uma etapa não pode ser creditado na etapa seguinte, resultando em diferimento, bem como alteração do sujeito ativo responsável pelo recolhimento.

É exatamente a transferência, ao adquirente, de crédito de ICMS maior do que realmente custou o produto que afeta a concorrência, pois o resultado é um produto de preço consideravelmente mais favorável, o que acaba por adentrar questões constitucionais, como a livre concorrência.

Assim, de um lado temos as inúmeras concessões de benefícios à margem do CONFAZ e, de outro, a vedação de créditos quando do ingresso das mercadorias nos outros Estados.

É inegável que a concessão dos benefícios confere maior competitividade à empresa beneficiária em relação às aquelas alocadas no Brasil ou no exterior, além de reduzir os custos iniciais do empreendimento, como registros em Junta Comercial.

Ademais, é evidente que as outorgas de benefícios mostram-se vantajosas para os produtos nacionais em relação aos competidores estrangeiros, em que pese o princípio do tratamento nacional, incorporado ao ordenamento jurídico pátrio com a Lei 313, de 30 de julho de 1948.

A outra face da moeda, ou seja, a desvantagem, fica evidenciada quando a concorrência é entre os Estados, pois afeta a competitividade do Estado prejudicado, ao passo que a arrecadação diminui, além dos reflexos indiretos, como diminuição das vendas e, inclusive, desemprego.

O intuito em exigir-se a celebração de Convênio com deliberação unânime é o combate das desigualdades regionais e evitar a guerra fiscal. O que ocorre, em verdade, é o efeito totalmente inverso do planejado, pois os Estados burlam as exigências legais, fortalecendo a guerra fiscal e prejudicando a uniformidade do desenvolvimento do país.

A disputa entre os entes para concessão de benefícios fiscais é travada há mais de dez anos, o que tornou imperativa a reforma do regime do ICMS como única alternativa para encerrar a guerra fiscal.

A reforma exige não apenas a atuação do Poder Judiciário, como também um ambiente político favorável. O tema, portanto, envolve questões de desenvolvimento, direito concorrencial e Federalismo, questões protegidas constitucionalmente.

Além da relevância política e acadêmica, por se tratar de assunto corriqueiro nos jornais e que impacta na arrecadação dos entes, exige uma solução jurídica que expurgue definitivamente as burlas ao texto legal, sem que os preceitos constitucionais sejam desrespeitados, entre eles e anteriormente citado, o desenvolvimento nacional.

O tema, impossível de ser esgotado, consiste no objetivo principal do presente trabalho, primeiro sendo abordado sob o regramento do próprio ICMS, seguido dos tipos de benefícios fiscais existentes, além do regime previsto na Lei Complementar nº 24/75 e os instrumentos jurídicos propostos para sanar os problemas existentes.

O presente trabalho realiza uma pesquisa básica sobre o regime do ICMS, expondo suas características básicas e aspectos legais. A pesquisa é considerada básica quando original e com o intuito de levantar novos conhecimentos sobre o embasamento de fenômenos observáveis, mesmo que não objetive a aplicação ou utilização destes. (www.sites.google.com)

O método utilizado é o hipotético-dedutivo, que busca equilibrar os métodos indutivo e dedutivo, ou seja, ampliar os alcances do conhecimento, explicando o teor da premissa, de forma a obter a solução do problema a partir de hipóteses formuladas. (www.scrib.com)

A natureza da pesquisa é, por sua vez, qualitativa das informações analisadas, qual seja, o enfoque interpretativo da legislação e conjuntura nacional, que não resultam em um método de investigação (ERICKSON, 1989). A pesquisa qualitativa, também chamada de naturalística, observa o evento em seu meio natural. (www.bocc.ubi.pt)

A pesquisa possui cunho exploratório. As pesquisas exploratórias levam à uma visão geral de um fato específico, do tipo aproximativo. O pesquisador adquire um conhecimento maior sobre o tema, de forma a formular problemas delimitados ou criar hipóteses que irão gerar outros estudos. (www.projetos.inf.ufsc.br)

Basicamente é realizado um levantamento bibliográfico e, concomitantemente à pesquisa bibliográfica *stricto sensu*, será consultada a doutrina sobre o tema, jurisprudência e a legislação própria.

1 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

A origem do Imposto sobre Circulação, Mercadorias e Serviços – ICMS se deu em 1923 com a criação do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, inspirado no modelo francês e alemão do período da Primeira Guerra Mundial.

O IVC era responsável por $\frac{3}{4}$ da receita tributária dos Estados Membros e, com a promulgação da Constituição Federal de 1934, o imposto, cumulativo, passou a ser aplicado aos produtores em geral:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais [...] Do ponto de vista econômico, o ICM e o mesmo IVC [...]. Arguia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomen juris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no círculo comercial.¹

A França, desde 1936, tentava instituir a não cumulatividade, contudo, apenas em 1954, com a instituição do TVA – *taxe sur la valeur ajoutée* o princípio da não-cumulatividade consolidou-se naquele país e, de acordo com Baleeiro², a Comunidade Europeia adotou o IVA – Imposto sobre Valor Agregado no ano de 1967 em substituição ao TVA.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1946 foram isentados de imposto os artigos classificados como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico de pessoas com recursos escassos, bem como as vendas e consignações por comerciantes e produtores.

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

² *Ibid.*, p. 486.

Jorge Costa³ aponta a inauguração da não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro com a Emenda Constitucional 16/1965:

A primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados.

Baleeiro também comenta o advento da não cumulatividade:

O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a Reforma Constitucional nº 16 de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros [...] a partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina.⁴

A não cumulatividade está intimamente relacionada ao equilíbrio da ordem econômica, pois o tributo revestido de cumulatividade em uma operação em cadeia é prejudicial ao desenvolvimento econômico do país, além de aumentar a possibilidade de inadimplemento. Já a não cumulatividade permite um maior controle de toda a cadeia produtiva, reduzindo a carga tributária do contribuinte, simplificando procedimentos e propiciando o desenvolvimento da nação em observância aos princípios da livre iniciativa e concorrência.

O Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC foi substituído pelo ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias pela reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional 18/65:

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 [...] propiciador de inflação [...], resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo' que

³ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1970, p. 103.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 368.

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. Destarte, surge o ICM.⁵

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, deu significativo tratamento ao Imposto sobre Circulação, Mercadorias e Serviços – ICMS, que representa aproximadamente 80% da arrecadação dos Estados:

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.⁶

A atual Carta Magna ampliou a abrangência do imposto para os serviços de transporte e comunicação:

[...] o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.⁷

Na maioria dos países o ICMS recebe o nome de IVA – Imposto sobre Valor Agregado, de abrangência nacional, diferente do que ocorre no Brasil, cujo IVA é dividido no IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência federal, ICMS arrecadado pelos estados e o ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza pelos municípios.

Baleeiro⁸ explica que há três décadas o Poder Constituinte tenta unir ICMS, IPI e ISS em um tributo único, de forma a expurgar o efeito cascata, contudo,

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1994, 6ª ed., p. 220.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 45. (Coleção Saraiva de Legislação).

⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2006, 15ª ed., p. 427.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 484.

a forma como a repartição de receitas está prevista impede a unificação desses tributos.

A repartição de receitas tributárias previstas na Constituição Federal, artigo 34, dos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, objetiva promover a autonomia financeira dos entes, bem como diminuir as desigualdades regionais, contudo, atualmente o rígido sistema de transferências não cumpre sua finalidade.

O método utilizado no Brasil para a transferência de receitas é o paramétrico, em que a renda é distribuída utilizando indicadores sociais e macroeconômicos, como o índice de desenvolvimento humano e a renda per capita. O método, entretanto, está defasado e poucos países o utilizam.

Uma alternativa para o problema é o método da equalização fiscal, aplicado em países como Alemanha e Canadá, em que as diferenças entre os entes são reduzidas respeitando a capacidade de cada ente da federação.

Na Alemanha o critério predominante na repartição de receitas é a igualdade de oportunidades para acesso aos bens e serviços públicos. Para que isso seja possível, o governo central transfere a arrecadação do IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) entre estados mais ricos e os estados mais pobres, sendo que as negociações são efetivadas no Parlamento.

Alexandre⁹ explica que o IVA nacional, em outros países, já está testado e aprovado, assim como o IPI no Brasil, também de competência federal, o que impossibilita delinear uma guerra fiscal interna acerca desse tributo exatamente por conta de sua competência. O cenário, contudo, muda no que diz respeito ao ICMS, por ser o tributo responsável pela maior arrecadação do Brasil.

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2014, 8ª ed., p. 591.

Para o autor a guerra fiscal já era anunciada com a promulgação da Constituição de 1988, o que explica a contemplação pelo legislador de tantas regras sobre o ICMS.

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, e sobre o conceito de mercadoria Souto Maior Borges estabelece que:

[...] o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa condição de mercadoria.¹⁰

Por muito tempo entendeu-se que o ICMS incidia somente se o bem fosse corpóreo, ou seja, tangível, contudo, o Supremo Tribunal Federal - STF pacificou o entendimento de que o ICMS incide sobre a comercialização de software, mesmo quando a aquisição é realizada por download, pois a comercialização em larga escala é o suficiente para a caracterização do software como mercadoria.

O artigo 4º da Lei Complementar 87/1996 explica que o contribuinte de ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual ou municipal e de comunicação, mesmo que a operação e prestação se iniciem no exterior, desde que com habitualidade ou em volume que caracterize o intuito comercial.

Os serviços tributados pelo ICMS são os de transporte interestadual e municipal e os de comunicação.

O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 334 para esclarecer que o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular, bem como tem decidido no sentido de que o ICMS não incide sobre quaisquer serviços acessórios aos de comunicação.

¹⁰ BORGES, Souto Maior. **Subvenção Financeira, Isenção e Dedução Tributária**. São Paulo: Revista de Direito Público, 1978, p. 41-42.

O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme artigo 155, §2º, III da Constituição Federal. Assim, as alíquotas serão menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a tornar mais baratos os bens consumidos por aqueles com capacidade contributiva menor.

Outro princípio que norteia o ICMS é o da não cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, I da Constituição Federal e artigo 19 da Lei Complementar 87/1996, em que aplicando-se o mecanismo de créditos e débitos ocorre a compensação do tributo devido em cada operação em que a mercadoria circular ou o serviço prestado com o montante cobrado nas anteriores. Assim, o imposto pago na entrada é o crédito fiscal que será descontado do débito fiscal, ou seja, o imposto cobrado na saída, de forma que o ICMS devido é aquele sobre o valor agregado em cada fase da cadeia produtiva de um produto.

2 BENEFÍCIOS FISCAIS

Os benefícios fiscais, também chamados de incentivos fiscais ou estímulos fiscais, em sede de ICMS, estão previstos no artigo 155, XII, alínea g da Constituição Federal:

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

[...]

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.¹¹

A concessão de benefícios atende essencialmente ao princípio do desenvolvimento regional e, por isso, possuem caráter extrafiscal. Calderaro discorre sobre o conceito do instituto:

Costuma-se denominar “incentivos fiscais” a todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país.

Os incentivos fiscais são concedidos atualmente sob as mais variadas formas, tais como: imunidades, isenções, suspensão do imposto, reduções de alíquota, crédito e devolução de impostos, depreciação acelerada, restituição de tributos pagos, etc.; porém, todas essas modalidades tem como fator comum a exclusão parcial ou total do crédito tributário, ditadas com a finalidade de estímulo ao desenvolvimento econômico do país.¹²

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 47. (Coleção Saraiva de Legislação).

¹² CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais à Exportação**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 17.

A Lei Complementar nº 24/75 regulou a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.¹³

A ratificação do Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendárias, órgão do Ministério da Fazenda composto pelos Secretários Estaduais da Fazenda ou cargos equivalentes, se dá por decisão unânime dos Estados e Distrito Federal.

Entre as principais formas que instrumentalizam os benefícios fiscais destacam-se as isenções, redução de alíquota, alíquota zero e redução de base de cálculo, anistia, crédito presumido e remissão.

2.1 Isenções

A isenção, forma de exclusão do crédito tributário prevista no artigo 175 do Código Tributário Nacional, consiste na dispensa legal do pagamento do

¹³ BRASIL. Lei Complementar nº 24/75, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em 09.08.2016.

tributo. Assim, o fato gerador se opera e a obrigação tributária nasce, contudo, o lançamento é excluído, o que impede a constituição do crédito tributário.

O instituto possui relevância jurídica ao passo que são um forte instrumento de extrafiscalidade, como aponta Carvalho:

Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções.¹⁴

A Constituição Federal exige, nos termos do artigo 150, §6º, lei específica para concessão de isenção, ou seja, não é possível a edição de ato infralegal. A regra é confirmada pelo artigo 176 do CTN, em que a isenção, mesmo quando prevista em contrato, decorre da lei.

Sobre as limitações na concessão de isenções, Carvalho discorre:

Quer o art. 177 que as isenções não sejam extensivas às taxas e às contribuições de melhoria (item I), bem como aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (item II). Com isso, porém, nada acrescenta, pois abre condições (*Salvo disposição de lei em contrário*) para que o diploma instituidor promova a extensão aos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), e também aos tributos criados posteriormente à sua concessão. É que estando a isenção num regime de estrita reserva legal, o estatuto que a criar estabelecerá as prescrições necessárias ao seu implemento, sendo irrelevantes nas palavras do art. 177.¹⁵

As taxas e contribuições de melhoria não podem ser objeto de isenção porque exigem, essencialmente, contraprestação de atividade estatal relacionada ao contribuinte.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. p. 455.

¹⁵ *Ibid.*, p. 457.

Inúmeras são as teorias sobre o conceito de isenção. A doutrina clássica, contemplada no CTN, conceitua a isenção como um favor legal que resulta na dispensa do pagamento do tributo:

Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso em lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário.¹⁶

Entre os defensores da corrente clássica destacam-se Roque Antônio Carrazza e Rubens Gomes de Souza. Alfredo Augusto Becker¹⁷, contrário a teoria clássica, apontava que o conceito estaria apenas correto no plano pré-jurídico das políticas fiscais, ou seja, o momento em que o legislador trabalha para criar a norma de isenção. Isso porque a norma de isenção nega a relação jurídica tributária e “incide para que a de tributação não possa incidir”.

Carvalho sobre a teoria clássica:

[...] é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o evento ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante *exclusão de crédito*, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.¹⁸

José Souto Maior Borges, refutando a teoria clássica, classifica as regras de isenções como hipóteses de não incidência legalmente qualificada.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. p. 445.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, 5ª ed. p. 277.

¹⁸ CARVALHO, op. cit., p. 447.

Carvalho¹⁹ entende que as normas de isenção e de incidência percorrem o mesmo caminho e quando elas se encontram a abrangência da regra-matriz é suprimida, de forma que ocorre a desoneração.

2.2 Redução de Alíquota, Alíquota Zero e Redução da Base de Cálculo

Entre os benefícios fiscais no âmbito do ICMS, destacam-se, por serem ordinários, a redução da alíquota, o estabelecimento da alíquota zero, bem como a redução da base de cálculo, uma vez que desoneram o valor dos produtos.

A base de cálculo é o montante considerado para incidência da alíquota e “se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”²⁰

Carvalho²¹ aponta que a base de cálculo possui três funções primordiais, quais sejam, medem as proporções reais do fato, determinam a dívida e confirmam, infirmam ou afirmam o critério material da hipótese tributária. Os detentores da competência tributária primeiramente esboçam a estrutura normativa para, então, elaborar a fórmula que estipulará o conteúdo econômico do tributo e é exatamente nesse momento que é escolhida a base de cálculo.

Medir as proporções reais do fato significa que o legislador deve levar em conta, na escolha do tipo da base de cálculo, por exemplo, o valor da operação, o valor de mercado, o peso, a altura, o volume, ou até mesmo o número de cilindradas de um motor. Conclui-se, portanto, que nesse momento o legislador possui muita liberdade, desde que a escolha seja dentro dos limites do fato e nada estranho a este.

Quanto ao uso da base de cálculo para compor a determinação específica da dívida, Carvalho discorre:

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. p. 455.

²⁰ Ibid., p. 319.

²¹ Ibid.

Simplesmente medir a intensidade do fato não esgota o intento da autoridade legislativa, ao promover a instituição do gravame. A escolha de uma perspectiva mensurável é o primeiro passo para a estipulação da importância correspondente ao tributo. A providência imediata é apontar que fator deve unir-se a ela para que apareça o *quantum* da prestação que pode ser exigida pelo sujeito ativo. A base de cálculo desponta aqui naquela função que os cientistas espanhóis chamam de *projectiva*, porque se projeta para frente, demarcando o conteúdo do objeto da relação obrigacional. Contrapõe-se, por esse prisma, à função *retrospectiva*, em que o aplicador da lei, olhando para trás, isto é, para o fato que já ocorreu, trata de medi-lo.²²

A base de cálculo pode confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese tributária. O critério material é confirmado quando a base de cálculo é perfeitamente adequada à hipótese tributária, infirmada quando completamente incompatível e afirmada quando obscura e, portanto, sendo avaliada.

Ademais, a base de cálculo, no campo doutrinário, é dividida em normativa ou fática. Normativa porque se apresenta de forma abstrata, como a indicação do valor venal do imóvel e fática porque quando a lei é aplicada ao caso concreto, resultando em uma quantia líquida e certa.

A alíquota, por sua vez, associada à base de cálculo, é responsável pela expressão numérica da dívida. Carvalho aponta que a doutrina pouco explorou a alíquota, talvez por estar intimamente associada à base de cálculo. Sobre a origem etimológica expõe:

Vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer *parte*, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considerá-la como a *quota*, *fração* ou *parte* que o Estado chama para si, do valor mensurável (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. Por certo que na maioria das vezes é isso que ocorre. Mas não se pode tomar como regra geral. Se frequentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários [...]. Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. p. 321.

etimológica da palavra atende só uma espécie do gênero, o que sugere sua improbidade.²³

É possível concluir, portanto, que a alíquota associada à base de cálculo sempre resultará em um valor monetário, podendo a alíquota ser um valor monetário fixo ou uma fração, com o percentual, sendo que, nesse caso, a base de cálculo obrigatoriamente será representado por uma quantia monetária.

Dessa forma, manipulando a base de cálculo e/ou alíquota, é possível conceder verdadeiros incentivos fiscais, pois são institutos capazes de realmente diminuir os valores a serem pagos ao fisco.

A alíquota zero não é hipótese de exclusão do crédito tributário, pois é estabelecida com o objetivo de que a obrigação econômica resulte em zero. A redução da base de cálculo, por sua vez, é chamada pelo STF de isenção parcial, ou seja, uma subespécie de isenção.

2.3 Crédito Presumido

O crédito presumido, como o próprio nome diz, é constituído de forma fictícia, objetivando desonerar o contribuinte da carga tributária incidente nas operações praticadas.

A opção por essa modalidade de benefício fiscal é alternativa ao sistema tradicional de créditos do ICMS, ou seja, o contribuinte não pode optar pelas duas modalidades em respeito ao princípio da não cumulatividade. A concessão do se dá por percentual fixo ou carga tributária, a depender da legislação própria da matéria.

Essa modalidade é um dos benefícios mais utilizados, já que aumenta a arrecadação e proporciona a criação de empregos e o desenvolvimento econômico. Exatamente pelos ganhos auferidos pelos Estados e Distrito Federal, a

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. p. 328.

concessão de crédito presumido é objeto de disputa entre os entes federativos, agravando ainda mais a guerra fiscal do ICMS.

2.4 Anistia

A anistia é modalidade de exclusão do crédito tributário, prevista no artigo 175 do Código Tributário Nacional, relacionada à penalidade pecuniária em que, apesar da ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, não é possível efetuar o lançamento.

Amaro explica que:

Anistia é o perdão das infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada.²⁴

Os incisos do artigo 180 do CTN pontuam que não podem ser objeto de anistia os crimes e contravenções tipificados em lei e aqueles que, independente dessa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou terceiro beneficiado, bem como, salvo disposição em contrário, ilícitos cometidos em conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Ademais, a concessão da anistia se dá por meio de lei, englobando somente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede, ou seja, não é possível promulgar lei de concessão de anistia abrangendo infrações futuras. A concessão pode ser em caráter geral ou limitado, nos termos do artigo 181 do Código Tributário Nacional.

Amaro, ao discorrer sobre anistia, aponta as diferenças entre o instituto e a isenção:

A primeira é uma categoria atinente aos ilícitos tributários; a segunda compõe as regras de definição do campo de incidência do tributo. A primeira tem que ver com ações ou omissões que infringem prescrições normativas; a segunda entende com a definição da

²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, 9ª ed. p. 440.

hipótese de incidência do tributo, representando uma técnica utilizada pelo legislador para demarcar o campo de incidência.²⁵

Outro instituto que não pode ser confundido com a anistia é a remissão. Enquanto a primeira está relacionada à prática de ato ilícito a segunda diz respeito ao perdão do débito. Assim, implementado o fato gerador nasce a obrigação tributária, operando-se, na sequência, a remissão com o perdão do débito.

2.5 Remissão

Remissão, do verbo remitir, é modalidade de extinção do crédito tributário, em que ocorre o perdão, total ou parcial, do crédito tributário, feito pelo credor em favor do devedor.

Observa o princípio da indisponibilidade dos bens públicos e, portanto, depende de lei autorizativa, em que a autoridade administrativa a concede por despacho fundamentado, nos termos do artigo 172 do CTN.

A exigência de lei ordinária, então, implica em atribuição exclusiva do Poder Legislativo e de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do artigo 61, §1º, II, b da Constituição Federal. Assim, a lei torna efetiva a remissão concedida pela autoridade fiscal, com o devido despacho fundamentado.

O ICMS, entretanto, exige Lei Complementar para concessão de remissão, conforme insculpido no artigo 155, §2º, XII, g da Constituição Federal.

Carvalho, ao tratar da remissão e do momento em que ocorre o seu implemento, discorre:

Na remissão, desaparece o direito subjetivo de exigir a prestação e, por decorrência lógica e imediata, some também o dever jurídico cometido ao sujeito passivo. Isso, naturalmente, se a remissão for total.

Não pode haver remissão de crédito tributário em que o laço obrigacional tenha sido construído por meio da linguagem prevista no ordenamento jurídico. É necessária, portanto, a prévia existência do

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, 9ª ed. p. 441.

ato jurídico administrativo do lançamento tributário, ou, sendo o caso, da norma individual e concreta produzida pelo próprio sujeito passivo.²⁶

A remissão, enquanto liame de natureza obrigacional tributária, não gera direito adquirido quando da sua concessão, já que a qualquer momento poderá ser reconsiderada quando o beneficiário deixar de atender aos requisitos exigidos na lei que a concede.

Ademais, os institutos da remissão e anistia não se confundem, pois a remissão alcança tanto a obrigação tributária principal quanto a acessória, enquanto a anistia compreende a infração, subsistindo o crédito tributário. A remissão é causa de extinção do crédito tributário, pressupondo o lançamento e a anistia hipótese de exclusão do crédito e é concedida antes do lançamento.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. p. 429.

3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E A GUERRA FISCAL

O fato de o ICMS ser o tributo responsável pela maior arrecadação do país o torna o tributo mais contemplado com regras constitucionais, de forma a evitar ou solucionar controvérsias, já que é muito importante para os estados menos desenvolvidos.

Uma das contemplações Constitucionais é de que caberá a Lei Complementar regular a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal.

A regulamentação se deu por meio da Lei Complementar 24/75, que determina a necessidade de decisão unânime dos Estados para concessão de benefícios fiscais do ICMS.

A deliberação unânime é realizada por meio de Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendárias, órgão do Ministério da Fazenda composto pelos Secretários Estaduais da Fazenda ou cargos equivalentes.

A guerra fiscal tem sua primeira batalha travada na dificuldade em se obter uma decisão unânime, o que faz com que muitos Estados concedam benefícios de forma unilateral, de forma a atrair a instalação de indústrias para o desenvolvimento local, mesmo que para tanto desrespeitem a exigência contida na Lei Complementar.

Tramontin conceitua guerra fiscal como sendo a:

inequívoca situação de conflito entre os Estados federados. Fala-se em guerra, porque se trata de ações não harmônicas entre os

Estados, pois cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar nos outros.²⁷

A relação entre a guerra fiscal e o ICMS, Varsano explica que, devido ao caráter híbrido do ICMS, ou seja, ora incide sobre a produção e ora incide sobre o consumo:

[...] como a modalidade dos fatores de produção, especialmente a do capital, é muito maior que a dos consumidores, o imposto sobre a produção é arma muito mais poderosa na guerra fiscal que o de consumo. A minimização do estímulo para dela participar requer que se transforme o ICMS em um imposto sobre consumo também do ponto de vista do governo estadual. Para tanto, basta adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos interestaduais, a exemplo do que já se faz no comércio exterior.²⁸

A sistemática da guerra fiscal pode ser comparada ao dilema do prisioneiro de A. W. Tucker, exemplo atípico da teoria dos jogos, de soma não nula, em que nenhum ganho é possível se não houver cooperação:

O dilema do prisioneiro (atribuído a A. W. Tucker) é um exemplo de um jogo não cooperativo e de resto diferente de zero; não cooperativo porque os acordos não são vinculativos (ou aplicáveis coativamente) e de resto diferente de zero porque não se trata de uma situação em que os ganhos de alguém sejam as perdas de outrem.

Imaginemos dois prisioneiros que são levados perante o magistrado de instrução. Sabem ambos que, se nenhum dos dois confessar, serão condenados a uma pena curta pela prática de uma infração menor e passarão um ano na prisão; mas, se um deles confessar e puder depor como testemunha, será libertado, sendo o outro condenado numa pesada pena de dez anos de prisão; se ambos confessarem, cada um será condenado a cinco anos.

Nesta situação, admitindo a existência de uma motivação baseada na indiferença recíproca, a opção mais razoável para ambos – a de que nenhum deles deve confessar – é instável. É o que se pode ver na seguinte tabela de ganhos e perdas (que se refere a anos de prisão):

²⁷ TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 60.

²⁸ VARSANO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em 16 agosto 2016.

Primeiro Prisioneiro	Segundo Prisioneiro	
	Não Confessa	Confessa
Não Confessa	1/1	10/0
Confessa	0/10	5/5

Para se protegerem, se não tentarem defender os seus próprios interesses, cada um deles tem um motivo suficiente para confessar, qualquer que seja a decisão do outro. As decisões que são racionais do ponto de vista de cada um deles levam a uma situação em que ambos ficam pior.

O problema é claramente o de encontrar um meio de estabilizar o melhor plano. Podemos observar que, caso os prisioneiros soubessem que eram ou utilitaristas ou defensores do princípio da justiça (cuja aplicação aos prisioneiros é restrita), o problema estava resolvido. Neste caso, ambas as doutrinas apoiam a solução mais razoável.²⁹

Outras técnicas da teoria dos jogos resultariam na traição entre os jogadores, mas é no dilema do prisioneiro, e por isso o exemplo é atípico, em que o melhor resultado somente é obtido mediante cooperação das partes envolvidas.

Assim, resta claro que se os Estados observassem os ditames previstos na Lei Complementar nº 24/75, ou seja, decisão unânime na aprovação de Convênios como forma de cooperação, a guerra fiscal terminaria e o desenvolvimento prosperaria.

De outro norte, quando os benefícios são concedidos à margem do CONFAZ, o resultado será sempre negativo, pois as consequências da decisão de um Estado estão amarradas às decisões dos outros Estado.

Do mesmo modo, à guerra fiscal se aplica o exemplo da corrida armamentista, de acordo com o dilema do prisioneiro. Um país pode incrementar o investimento em armas ou reduzir. Como não existe garantia de que outros países irão honrar a redução dos investimentos, todos os países investem na expansão militar. Sem cooperação, portanto, não existem ganhos.

Além dos exemplos acima, pertencentes a teoria dos jogos, a doutrina e jurisprudência são unânimes ao apontar como negativas as

²⁹ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Lisboa: Presença, 1993, p. 217.

consequências da guerra fiscal, já que a concessão de benefícios fiscais está intimamente relacionada aos estados com melhores condições financeiras, políticas e geográficas:

Para o país como um todo, contudo, as consequências são negativas. Ao lado das tensões políticas entre os estados, cabe ponderar qual o impacto social das renúncias fiscais, promovidas por governos estaduais que nem sempre estão em condições de fazê-lo, sem sacrificar ainda mais suas populações. Como adverte Diniz, a guerra fiscal corrói as finanças públicas, compromete receitas futuras e desvia os preços relativos.³⁰

Ademais, as consequências são observadas, também, no setor empresarial, pois as empresas capazes de suportar os ônus da guerra fiscal são as multinacionais, que necessitam apenas realizar adequações no volume de vendas, considerando a sua representatividade nacional. Restam prejudicados, portanto, os pequenos empresários, que perdem no aspecto da competitividade para aqueles que recebem benefícios em outros estados:

[...] enquanto algumas empresas poderosas são beneficiadas, as demais são oneradas com a carga normal de impostos, que tendem a considerar muito alta (porque mal distribuída), queixando-se ainda dos governos por um tratamento que identifica inadimplência com sonegação. Nesse sentido, não surpreende o avanço da economia informal, que corresponde a fatia substancial das atividades econômicas no Brasil.³¹

A concessão dos benefícios sem observância das condições impostas pela Lei Complementar 24/75 prejudica, inclusive, a diminuição das desigualdades regionais. Isso porque, o intuito em exigir-se a celebração de Convênio com deliberação unânime é combater as desigualdades regionais de forma a evitar a guerra fiscal. O que ocorre, em verdade, é o efeito totalmente inverso do planejado, pois os Estados burlam as exigências legais, fortalecendo a guerra fiscal e prejudicando a uniformidade do desenvolvimento do país.

³⁰ DULCI, Otávio Soares. **Política e Recuperação Econômica em Minas Gerais**. Belo Horizonte: UFMG, 1999, p. 03.

³¹ Ibid.

A consequência prática da concessão de benefícios sem deliberação unânime é que quando um ente não reconhece o benefício concedido pelo outro ente, exige, para entrada do produto em seu território, a diferença do valor recolhido a título de ICMS, o que deflagra nítido desrespeito ao princípio da não-cumulatividade.

Ademais, a prática da guerra fiscal estimula a concorrência desleal, pois os contribuintes que recebem benefícios e incentivos podem vender os seus produtos por um preço mais atrativo do que aqueles que não recebem.

O que é possível observar, portanto, é que a guerra fiscal do ICMS resulta da própria competência constitucional, porque, conforme explicado por Alexandre³², o IVA nacional, em outros países, já está testado e aprovado, assim como o IPI no Brasil, que também por ser de competência federal, impossibilita qualquer guerra fiscal exatamente por conta de sua competência.

Embora, conforme exposto por Baleeiro³³, há três décadas o Poder Constituinte tenta unir ICMS, IPI e ISS em um tributo único, a forma como ocorre a repartição de receitas impede a unificação desses tributos.

Em que pese tais considerações, mesmo a jurisprudência do país considerando inconstitucional qualquer lei que concede benefício sem a prévia aprovação do CONFAZ, as decisões não possuem o condão de travar a guerra fiscal, pois na sequência novas leis são editadas e permanecem em vigor até nova decisão de inconstitucionalidade.

Além dos argumentos expostos, a própria constitucionalidade da Lei Complementar é contestada. Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres:

A Lei Complementar nº 24/75 [...] dispensou a ratificação pelas Assembleias dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência dos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade

³² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Método, 2014, 8ª ed., p. 591.

³³ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 368.

da medida, por afrontar o principio da legalidade. A EC 3/93 não resolveu a contradição³⁴.

Sobre o tema, também expõe o Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Gustavo do Amaral Martins:

O conector “e”, em “dos Estados e do Distrito Federal”, não pode ser entendido como “ou”, quer dizer, não há como interpretar o disposto no artigo 155, §2º, XII, g, a autorizar que benefícios sejam concedidos por decisão isolada dos Estados. Decisão isolada do ente tributante está disciplinada no artigo 150, §6º. Extrair do artigo 155, §2º, XII, g, o mesmo sentido do artigo 150, §6º, ainda que desprezando a remissão hoje expressa porque não constituiria texto original, é tornar inútil o texto a interpretar. É transformar a regra expressa do ICMS em exótico lembrete da regra geral de anistias e remissões.

Assim, se não há regulamentação válida para o disposto no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição *então*, salvo modulação dos efeitos da decisão, serão inválidos não apenas os benefícios concedidos sem convênio, mas também os com convênio! Pior, sequer haverá órgão competente para criar regra que solucione o problema, vez que anistia, remissão e parcelamentos especiais também dependem de aprovação no CONFAZ.³⁵

À exceção do que vem sendo decidido pelo STF, o próprio Tribunal tem decisões contraditórias, como no caso em que lei do Paraná foi declarada constitucional ao conceder isenção de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás aos templos de qualquer culto.

O argumento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal é de que a referida isenção não seria capaz de deflagrar a guerra fiscal, pois a intenção do Estado do Paraná não era atrair todos os templos para o seu território, mas sim desonerá-los pelos serviços de relevante valor social que prestam.

Apesar do precedente do STF, a jurisprudência permanece incólume no sentido de que a concessão de benefícios fiscais à revelia do CONFAZ são

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 46.

³⁵ MARTINS, Gustavo do Amaral. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 68**. Rio de Janeiro, 2014, p. 175.

inconstitucionais. Não existem dúvidas de que a concessão de isenções e benefícios do ICMS é uma importante ferramenta na redução das desigualdades social e econômicas regionais, objetivo da República previsto Constitucionalmente, contudo, é justamente essa concessão a forma mais corriqueira de guerra fiscal.

Tramita no Supremo Tribunal Federal, inclusive, o Projeto de Súmula Vinculante que pretende considerar inconstitucional qualquer concessão de benefício de ICMS não aprovada pelo CONFAZ.

3.1 O Convênio ICMS nº 70/2014

No dia 30 de julho de 2014 foi publicado o Convênio ICMS nº 70/14, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em que 21 unidades da federação se comprometeram a observar os termos constantes no anexo único do referido Convênio, em que são indicados os critérios para remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS, autorizados ou concedidos sem aprovação do CONFAZ, bem como sobre sua reinstituição.

Como se pode observar, 6 (seis) unidades da federação não firmaram o Convênio, o que retrata a dificuldade em se acordar, unanimemente, sobre a concessão de benefícios do ICMS. A dificuldade resultou das condições contidas no anexo, que estipulou o prazo de 90 dias para os estados:

I - publicar, nos seus respectivos Diários Oficiais, relação contendo a identificação de todos os atos normativos relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, abrangidos pela cláusula primeira;

II - efetuar o registro e o depósito, junto à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, mencionados no inciso I.

Parágrafo único. O disposto na cláusula primeira não se aplica aos atos relativos aos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS não publicados, não depositados e não

registrados nos termos e prazos de que trata esta cláusula, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.³⁶

Ademais, o Convênio 70/14 prevê a extensão de benefícios e incentivos pelo prazo de 1 (um) até 15 (quinze) anos, contados da data de publicação do Convênio no Diário Oficial da União.

O Convênio foi interpretado como um “protocolo de boas intenções”, pois, além de regularizar todos os benefícios concedidos à revelia de aprovação unânime no CONFAZ, desde que devidamente registrados e depositados no prazo de 90 dias, prevê que uma unidade da federação pode aderir aos benefícios concedidos por outra unidade de sua região geográfica, desde que o estabelecimento do contribuinte não seja realocado.

Restou acordado, também, que os incentivos e benefícios que não forem devidamente regularizados não terão reconhecidos os créditos de ICMS, referentes às operações e prestações, comprometendo-se, inclusive, com a propositura da correspondente Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI.³⁷

Ademais, foi estabelecido que os estados signatários não irão mais conceder ou prorrogar isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos ou benefícios, sem a devida observância das hipóteses autorizativas do Convênio ou na forma prevista na Lei Complementar 24/75.

A remissão e anistia alcançam, também, os benefícios e incentivos que foram declarados inconstitucionais pela inobservância do disposto no artigo 155, §2º, XIII, g da Constituição Federal.

³⁶ BRASIL. **Convênio ICMS nº 70/14.** Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV070_15. Acesso em 09 agosto 2016.

³⁷ Ibid.

O Convênio ³⁸ prevê, também:

- a. A edição de Resolução do Senado que estabeleça a redução gradual da alíquota de ICMS nas operações interestaduais;
- b. A promulgação de Emenda Constitucional para que os estados de origem e destino repartam o ICMS quando o consumidor final não for contribuinte do imposto;
- c. A aprovação de Lei Complementar que disponha sobre a instituição de fundo federativo para compensar os entes pelas perdas com a arrecadação do ICMS.

A celebração do Convênio, contudo, trouxe insegurança jurídica aos contribuintes beneficiados por incentivos pactuados por período maior do que o previsto no Convênio, o que poderá resultar em demandas judiciais para recuperação de prejuízos em decorrência de investimentos realizados na realocação de estabelecimentos, bem como lucros cessantes.

3.2 Proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012

Após o julgamento, em apenas uma sessão plenária, de treze Ações Diretas de Inconstitucionalidade envolvendo guerra fiscal, o ministro Gilmar Mendes propôs a edição da seguinte Súmula Vinculante:

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. ³⁹

A aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012 resolveria, em definitivo, a prática corriqueira dos Estados, que, após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo, editam outra lei, igualmente inconstitucional, para manter os benefícios concedidos a título de ICMS.

³⁸ BRASIL. **Convênio ICMS nº 70/14**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV070_15>. Acesso em 09 agosto 2016.

³⁹ _____. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69**. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=207468>. Acesso em 09 agosto 2016.

A questão de fundo, contudo, que exige acurada análise, se devidamente enfrentada, resultaria na não edição da Súmula. Isso porque envolve, conforme exposto acima, a própria constitucionalidade da Lei Complementar 24/75.

O requisito da aprovação unânime dos Estados e Distrito Federal, constante na Lei Complementar 24/75, ofenderia o princípio da legalidade tributária inaugurada pela Constituição Federal de 1988, que exige lei formal para instituição e exoneração de tributos.

Assim, eventual benefício fiscal no âmbito do ICMS deveria ser concedido por lei em sentido formal, e não por mera deliberação dos Estados. Em que pese flagrante inconstitucionalidade, desde a promulgação da Constituição não foi ajuizada sequer uma Ação Direta de Inconstitucionalidade para questionar a validade da Lei Complementar 24/75.

Sobre o tema, expõe o Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Gustavo do Amaral Martins:

[...] A Lei Complementar 24 é de 07 de janeiro de 1975. Em 29 anos não são conhecidos julgados que tenham declarado sua inconstitucionalidade, sua não-recepção ou sua revogação. Dos Estados da Federação existentes em 1975 e dos hoje existentes, consta que apenas o Rio Grande do Sul aprova leis internas dispondo no sentido dos convênios a que adere e também desconhecemos a declaração de invalidade de isenção, autorizada em convênio, por faltar lei estadual. Bem ao contrário, sob a égide da Carta de 67, houve precedentes do STF considerando mandatórios os convênios, mesmo com ratificação tácita, o que afasta a necessidade de lei estadual, sob o prisma daquela ordem constitucional.

Durante todo este tempo vários foram os legitimados a questionar o sistema, mas destacamos o Ministério Público e os Tribunais de Contas. A Procuradoria Geral da República poderia ter ajuizado Ação Direta de Constitucionalidade contra resoluções ou decretos estaduais que regulamentaram as inúmeras isenções concedidas desde março de 1989 até hoje, mas disto não temos notícia. Os Ministérios Públicos Estaduais poderiam também ter tomado providências, mas, outra vez, disto não se ouviu falar. A falta de arrecadação do ICMS sem autorização legal também poderia ser questionada pelos Tribunais de Contas ou talvez até mesmo pelos Municípios, já que as diversas constituições estaduais os legitimaram a ajuizar mecanismos de controle concentrado de constitucionalidade e repetiram, em seu texto, os dispositivos que positivaram o princípio da legalidade tributária e seus corolários.

E 29 anos essa interpretação não foi feita.

Ora, se tantos intérpretes constitucionalmente qualificados até hoje não fizeram esta interpretação, se, bem ao contrário, de três em três meses várias isenções são concedidas ou renovadas sem lei estadual, não vemos como prudente ou como em conformidade com os princípios jurídicos constantes das transcrições acima que a Procuradoria Geral do Estado, instituição que já existia bem antes do advento da Lei Complementar nº 24/75, venha agora a fixar a interpretação oficial quanto à invalidade das isenções concedidas por convênio, mas sem lei estadual.⁴⁰

Além da flagrante inconstitucionalidade contemplada na Lei Complementar nº 24/75, a própria jurisprudência do STF, por vezes, contraria a redação da Proposta de Súmula Vinculante, a exemplo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421, que declarou constitucional lei do Paraná responsável pela concessão de isenção de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás aos templos de qualquer culto.

A justificativa do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a isenção contemplada na lei do Estado do Paraná não possui o condão de fomentar a guerra fiscal, já que o objetivo, nesse caso, não é a instalação de diversos templos (em paralelo à concessão de benefícios para atração de indústrias), mas sim reconhecer os serviços sociais que tais instituições prestam.

A Lei Complementar nº 24/75, contudo, não faz qualquer distinção sobre quais beneficiários dependerão de deliberação unânime, o que permite questionamentos ao que restou decidido pelo STF na ADI 3.421.

Em que pese as discussões envolvendo a Lei Complementar nº 24/75, o que existe, em verdade, é parcimônia do legislador, que não editou a Lei Complementar prevista no artigo 155, §2º, XII, g da Constituição Federal.

⁴⁰ MARTINS, Gustavo do Amaral. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 68**. Rio de Janeiro, 2014, p. 175.

Quanto aos reflexos jurídicos que envolvem eventual aprovação da Súmula Vinculante, estes são desconhecidos e imprevisíveis. Todos os Estados da federação, incluindo o Distrito Federal, em algum momento concederam benefícios à margem de aprovação unânime e é incontestável que esses benefícios são os grandes responsáveis pela redução das desigualdades sociais e do desenvolvimento nacional.

Avaliando os reflexos, discorre Gustavo do Amaral Martins:

Por força do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN, a observância de atos normativos ou práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas que depois sejam tidas como inválidas exclui a imposição de penalidade, bem como a cobrança de juros de mora e atualização monetária. Se isto decorre da observância de atos normativos ou mesmo de costumes, com muito mais razão parece que deva ser aplicável a leis.

[...]

No presente caso, quantas empresas, quantos empregos serão destruídos por conta da lavratura de autos de infração, acrescidos de multas e juros, dos últimos cinco anos de imposto não recolhido por conta dos benefícios fiscais?

Qual será o abalo para a reputação do Brasil provocado pela inviabilização e o virtual confisco do capital do investidor estrangeiro em plantas industriais aqui no Brasil, por conta da mudança do que, quer se goste, quer não se goste, era a regra até então? A confiança no país poderá ser abalada, em associação às nacionalizações havidas em países vizinhos? ⁴¹

Outra reflexão necessária diz respeito às possíveis consequências decorrentes da não modulação dos efeitos, acaso a proposta de Súmula Vinculante seja aprovada. O prejuízo às empresas beneficiárias de incentivos do ICMS é claro, pois estabelecimentos seriam fechados, resultando em desemprego, redução do PIB e impacto na arrecadação dos entes, refletindo, inclusive, nos aspectos sociais.

⁴¹ MARTINS, Gustavo do Amaral. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 68**. Rio de Janeiro, 2014, p. 179.

O Procurador-Geral da República, em sentido oposto aos argumentos acima expostos, apresentou, no dia 31.03.2014, parecer pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69:

Também não prosperam os argumentos contrários à proposta de que a interrupção abrupta dos incentivos implicará, para a maioria dos estados brasileiros, problemas como desemprego, insolvência de empresas, aumento da violência e degradação dos serviços públicos mantidos pela arrecadação do ICMS.

Toda política para reequilibrar desequilíbrios regionais, em matéria tributária, só pode ser de responsabilidade da União, como se verifica da leitura do art. 151, I, da Constituição. Estados, Distrito Federal e Municípios não tem tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos.⁴²

Portanto, tão somente a União pode estabelecer políticas que afetem a competitividade, a fim de garantir o desenvolvimento regional revisto constitucionalmente.

Quanto à necessidade de julgamento de outros feitos antes da edição da Súmula, o Procurador-Geral da República⁴³ entende não ser necessário aguardar o julgamento de tais feitos.

Das ações propostas destaca-se a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, ajuizada pelo governador do Distrito Federal em 2009, em que se discute a constitucionalidade dos artigos 2º, §2º e 4º da Lei Complementar nº 24/75, (exigência de unanimidade dos votos dos representantes dos Estados nas reuniões do CONFAZ, para concessão de benefícios), por violação do artigo 1º da Constituição, ofendendo, portanto, o princípio democrático, o princípio federativo e da proporcionalidade.

Em que pese a ADPF nº 198, o parecer⁴⁴ é no sentido de que, enquanto a ação discute a constitucionalidade da unanimidade, a Súmula Vinculante

⁴² BRASIL. **Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-pgr-sumula-vinculante-69-guerra.pdf>>. Acesso em 09 agosto 2016.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Ibid.

proposta determina, unicamente, a necessidade de celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, sem qualquer menção a quórum ou forma em que ocorrerá a concessão.

Ademais, o parecer trata do viés constitucional da guerra fiscal:

A celebração de convênios, cuja obrigatoriedade é reafirmada na proposta, visa exatamente a evitar essas práticas que, em última análise, provocam a desestruturação do próprio pacto federativo, mediante o exorbitante favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo dos demais entes da Federação.⁴⁵

O entendimento, portanto, é que a aprovação dos convênios no âmbito do CONFAZ não fere o princípio democrático, mas sim protege o tratamento isonômico de todos os entes da Federação, bem como a indissolubilidade da Federação:

Só o consenso entre todas as pessoas políticas interessadas – consubstanciado no convênio – abre caminho à outorga ou retirada de isenções de ICMS. Em suma, as isenções de ICMS, longe de poderem ser concedidas (ou revogadas) pelas próprias unidades federativas interessadas, devem ser objeto de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.⁴⁶

O propósito desse dispositivo é evitar a chamada guerra tributária. A outorga de isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, desde que feita unilateralmente pelos Estados, se presta a que se instaure entre eles uma luta consistente nos objetivos entre si conflitantes de cada um dos Estados ganhar parcela do mercado dos outros mediante a liberação de impostos.⁴⁷

Quanto à modulação dos efeitos, se eventualmente aprovada a Súmula Vinculante, Monteiro de Barros (2014) entende não ser necessária, pois a proposta está de acordo com o entendimento reiteradamente adotado pelo Supremo Tribunal Federal, além de que os benefícios concedidos à margem do CONFAZ já serão inconstitucionais, bastante com que os Estados prejudicados ingressem com a

⁴⁵ BRASIL. **Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-pgr-sumula-vinculante-69-guerra.pdf>>. Acesso em 09 agosto 2016

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002, 8ª ed., p. 756.

⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: Teoria e Comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 87.

respectiva Reclamação, que possui trâmite mais célere do que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade:

Em outras palavras, o que se percebe é que, atualmente, os Estados que se sentem prejudicados pela lei concessiva de benefícios relativos ao ICMS aprovada à revelia do CONFAZ podem adotar dois caminhos: (i) ingressar com ADI, recorrendo ao STF para questionar as leis de outro ente federativo ou (ii) glosar os créditos dos contribuintes de seus territórios, o que deságua em um litígio judicial que, não raro, também chega ao Supremo. Dados os benefícios do novo caminho, mais célere, que pode ser inaugurado com a aprovação da proposta, não há razões para postergá-lo; pelo contrário, deve-se permitir a sua imediata utilização.⁴⁸

Apesar de todas as considerações feitas, tanto favoráveis quanto contrárias à edição da Súmula Vinculante nº 69, o que existe, conforme já exposto acima, é a parcimônia do legislador, que não editou a Lei Complementar prevista no artigo 155, §2º, XII, g da Constituição Federal.

Além disso, inobstante a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 24/75, esta permanece em vigor e a doutrina entende que a Lei Complementar foi recepcionada pela Constituição de 1988, considerando que o Supremo Tribunal Federal enfrentou, mesmo que indiretamente, a matéria nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 1.179, 2.823, 2.439 e 2.376, entre outras.

3.3 Medida Provisória nº 683/2015

A necessidade de reforma do regime do ICMS é a única alternativa para encerrar a guerra fiscal deflagrada entre os Estados.

O primeiro passo para a reforma foi publicado no Diário Oficial de 14.07.2015, por meio da Medida Provisória 683/15, que institui o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas do ICMS, que objetiva facilitar o comércio interestadual, estimulando o investimento produtivo e o desenvolvimento regional.

⁴⁸ BRASIL. Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-pgr-sumula-vinculante-69-guerra.pdf>>. Acesso em 09 agosto 2016.

A criação do Fundo pretende compensar os estados que serão prejudicados com a reforma prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, que pretende a unificação da alíquota em 4%, e da Emenda Constitucional nº 87, de 16.04.2015, que modificou na repartição do ICMS nas operações interestaduais de não contribuinte do imposto que será realizada no regime do ICMS, contudo, em tal reforma os estados produtores perderiam em arrecadação.

Ressalta-se que o crescimento do comércio eletrônico não foi previsto pela da Emenda Constitucional nº 87, o que resulta em uma série de distorções na repartição das receitas no comércio interestadual.

Sobre o impacto da Emenda Constitucional nº 87, Sócrates Arantes Teixeira Filho discorre:

Entre 2015 e 2019, a repartição do ICMS em operações interestaduais seria equiparada de forma gradual à situação de quem já é contribuinte desse imposto: ao Estado de origem caberia a alíquota interestadual, e ao Estado de destino cabe a diferença entre a sua alíquota interna e essa alíquota. Essa medida deslocará a parte da tributação da “origem” para o “destino” (“princípio do destino”). Contudo, essa medida implica perdas para os Estados exportadores de produtos.⁴⁹

O Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura, vinculado ao Ministério da Fazenda, objetiva diminuir as desigualdades socioeconômica regionais, custeando projetos de investimento em infraestrutura, sendo que, em 2017, o Fundo repassará a cada três meses recursos para cobrir as despesas do trimestre anterior, também para execução de projetos.⁵⁰

O Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do ICMS, também vinculado ao Ministério da Fazenda, prestará auxílio aos Estados e

⁴⁹ TEIXEIRA FILHO, Sócrates Arantes. **Os Possíveis Efeitos da Medida Provisória 683/2015**. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/25979> >. Acesso em 10 agosto 2016.

⁵⁰ BRASIL. **Medida Provisória nº 683, de 13 de julho de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv683.htm>. Acesso em 10 agosto 2016.

DF pelo período de oito anos contados a partir no início da convergência das alíquotas do ICMS.

Assim, o auxílio será prestado aos Estados em que forem apuradas perdas na arrecadação, desde que respeitado o patrimônio existente:

Caso as perdas anuais de arrecadação sejam superiores ao montante disponível para fins de prestação do auxílio financeira, os recursos correspondentes serão distribuídos proporcionalmente às perdas constatadas, e, se inferiores, a diferença será acumulada para fins de utilização na prestação de auxílio financeiro em exercícios subsequentes. Se, ao final do período, restarem valores não utilizados, o montante será integralmente destinado ao FDRI.⁵¹

Os Estados deverão observar, também, que 25% dos recursos repassados pelo FAC-ICMS deverão ser transferidos aos Municípios, respeitos os coeficientes que norteiam a distribuição local do ICMS, bem como não receberão os recursos acaso concedam, prorroguem ou mantenham benefícios fiscais em desacordo com a legislação.

Os recursos do Fundo serão obtidos em parte do produto arrecado em multas de regularização cambial tributária de ativos mantidos no exterior, bem como pelos resultados de aplicações financeiras à sua conta:

Chama a atenção o fato de que a principal fonte de recursos para o fundo será uma instituição de uma penalidade tributária. De acordo com estimativas do Banco Mundial, o Brasil pode ter cerca de R\$ 500 bilhões no exterior, dos quais se estima que R\$ 200 bilhões sejam oriundos de operações licitas, sobre os quais incidiram as respectivas multas cambiais tributárias. Entretanto, segundo o Ministério da Fazenda, a repatriação de capitais pode gerar uma arrecadação da ordem de R\$ 20 bilhões em 2015, dos quais R\$ 10 bilhões seriam destinados a ambos os fundos.⁵²

É incontestável o caráter redistributivo do Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura, pois os Estados com menor PIB e maior população receberão mais recursos e, em que pese a limitação de R\$ 1 bilhão ao

⁵¹ TEIXEIRA FILHO, Sócrates Arantes. **Os Possíveis Efeitos da Medida Provisória 683/2015**. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/25979> >. Acesso em 10 agosto 2016.

⁵² TORRES, Heleno. **Entrevista ao Jornal Estado de São Paulo**. Caderno de Economia. Pag. B5. Edição do dia 16 de julho de 2015.

ano do Fundo de Auxílio Financeiro para Convergência de Alíquotas do ICMS, esse valor não será suficiente face ao crescimento do comércio eletrônico, além de representar significativo aumento das despesas públicas.

A Medida Provisória, que perdeu eficácia, fazia parte do projeto para reforma do ICMS, que compreende o Projeto de Lei do Senado (PLS) 298/15, que garante o abastecimento dos Fundos com a repatriação de recursos, o PLS 375/15, que trata de políticas de desenvolvimento regional e o Projeto de Resolução do Senado 1/13, que fixa novas alíquotas de ICMS.

CONCLUSÃO

A guerra fiscal do ICMS surge quando os entes federados burlam a exigência de Convênio aprovado por deliberação unânime no âmbito do CONFAZ, conforme disposto na Lei Complementar nº 24/75, para conceder benefícios e isenções fiscais, de forma a atrair maiores investimentos.

É inegável que atrair indústrias, bem como adotar políticas para preservá-las, reflete direta e indiretamente no desenvolvimento dos Estados, pois gera empregos e, via de consequência, movimenta o comércio e aumenta a arrecadação de tributos. Portanto, quem ganha mais pode gastar mais e o ciclo, ao se repetir, traz desenvolvimento.

Os efeitos da guerra fiscal do ICMS, contudo, prejudicam os Estados menos favorecidos, que perdem as indústrias ali instaladas para os Estados mais desenvolvidos, que, por isso, conseguem conceder benefícios fiscais mais atrativos e, na maioria das vezes, injustos. O maior impacto é a redução da oferta de emprego, bem como da circulação de capital, tornando mais evidente as diferenças regionais.

A redução das desigualdades sociais e regionais ocorrerá quando as receitas forem melhor distribuídas entre os entes da federação. A forma como a repartição de receitas e o orçamento fiscal estão estabelecidos convergem no receio à reforma tributária do ICMS, pois a arrecadação seria afetada, comprometendo as metas fiscais.

O que não se pode negar é que a dependência dos entes federados aos recursos da União em muito prejudica os Estados no difícil aprendizado de arrecadar melhor, gastando os seus próprios recursos, nos moldes do federalismo cooperativo, que acontece em outros países, entre eles Alemanha.

A publicação da Medida Provisória 683, de 13 de julho de 2015 foi o primeiro passo significativo para a reforma do regime do ICMS, ao passo que o

Fundo criado, se posto em prática, desempenhará importante papel nas perdas que ocorrerão com a unificação da alíquota do imposto.

Ademais, diante da dificuldade em se obter unanimidade na aprovação de Convênio no CONFAZ, somente a mudança da Lei Complementar exigida pela Constituição, ou até mesmo a edição de uma Emenda Constitucional, poderá mudar o quadro hoje existente.

Assim, dos três poderes, o Legislativo é o que possui maior responsabilidade diante da guerra fiscal, devendo assumir as competências que lhe foram atribuídas pela Constituição Federal, a fim de realizar a regulamentação pertinente.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2003, 9ª ed.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, 5ª ed.

BORGES, Souto Maior. **Subvenção Financeira, Isenção e Dedução Tributária**. São Paulo: Revista de Direito Público, 1978.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. (Coleção Saraiva de Legislação).

_____. **Convênio ICMS nº 70/14**. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV070_15>. Acesso em 09 agosto 2016.

_____. **Lei Complementar nº 24/75**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em 09 agosto 2016.

_____. **Medida Provisória nº 683, de 13 de julho de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv683.htm>. Acesso em 10 agosto 2016.

_____. **Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR.** Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/parecer-pgr-sumula-vinculante-69-guerra.pdf>> . Acesso em 09 agosto 2016.

_____. **Proposta de Súmula Vinculante nº 69.** Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=207468>. Acesso em 09 agosto 2016.

CALDERARO, Francisco R. S. **Incentivos Fiscais à Exportação.** São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1994, 6ª ed.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar.** São Paulo: Resenha Tributária, 1970.

DULCI, Otávio Soares. **Política e Recuperação Econômica em Minas Gerais.** Belo Horizonte: UFMG, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** São Paulo: Atlas, 2006, 15ª ed.

MARTINS, Gustavo do Amaral. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nº 68.** Rio de Janeiro, 2014.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça.** Lisboa: Presença, 1993, p. 217.

TEIXEIRA FILHO, Sócrates Arantes. **Os Possíveis Efeitos da Medida Provisória 683/2015.** Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/25979> >. Acesso em 10 agosto 2016.

TORRES, Heleno. **Entrevista ao Jornal Estado de São Paulo**. Caderno de Economia. Pag. B5. Edição do dia 16 de julho de 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

VARSANO, Ricardo. **A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129> . Acesso em 16 agosto 2016.