

Instituto Brasiliense de Direito Público
Escola de Direito de Brasília
Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

**CONCORRÊNCIA FISCAL
E A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE N° 69**

Aluna: Kátia Cristina Da Silva Gomes

Brasília
2017

Kátia Cristina Da Silva Gomes

**CONCORRÊNCIA FISCAL
E A PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE N° 69**

Monografia Final apresentada como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, sob a orientação do Professor Celso de Barros Correia Neto.

Brasília
2017

Agradecimentos

Entre vários professores, especialmente ao Dr. Celso, pelas orientações e críticas recebidas durante o curso e nesse trabalho.

Ao meu filho André, pelo refinado senso de humor e companheirismo nessa aventura de viver.

RESUMO

A Constituição brasileira de 1988 adotou um federalismo fiscal cooperativo e equilibrado. Ao mesmo tempo, concedeu autonomia para as unidades federativas legislarem sobre suas fontes de receitas fiscais. A partir da década de 90, os estados envolveram-se em acirrada disputa fiscal para atrair investimentos privados através da concessão de incentivos relacionados ao ICMS, sem observância dos dispositivos constitucionais. Aguarda-se, atualmente, aprovação da Proposta de Súmula Vinculante N° 69, em um esforço de pôr fim ao conflito fiscal. Tendo como referência a expressiva lição aprendida dos gregos, narrada no desafio da esfinge de Tebas (“decifra-me ou devoro-te”), este trabalho tem o objetivo de examinar conceitos jurídicos essenciais de maneira a esclarecer a realidade da disputa fiscal conduzida pelos estados brasileiros à revelia da lei. Pretende, também, avaliar as possíveis consequências jurídicas e efeitos práticos da Proposta de Súmula Vinculante N° 69, caso seja adotada. Ao longo do trabalho, serão analisados a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pertinente à matéria, assim como possíveis instrumentos jurídicos para lidar com os problemas existentes.

Palavras-chave: Federalismo. Confaz. Disputa Fiscal. Proposta de Súmula Vinculante N°69. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The 1998 Brazilian Constitution adopted a balanced and cooperative fiscal federalism. At the same time, it granted autonomy to federal entities to legislate on their sources of taxation revenue. From the 1990s onwards, states engaged in ferocious conflict to attract private investment through the introduction of fiscal incentives related to the ICMS, not taking due account of the constitutional provisions. Currently, approval of proposed Binding Precedent N° 69 is expected in an effort to end the fiscal conflict. While taking as reference the meaningful lesson learned from the Greeks, as recounted in the riddle of the Thebes sphinx (“either you decipher me or I will devour you”), the objective of this paper is to examine key legal concepts in order to shed light on the reality of a fiscal conflict waged by states in violation of the law. It also aims to evaluate possible legal consequences and practical implications of Binding Precedent N° 69, should it be approved. The Federal Supreme Court’s jurisprudence regarding this issue, as well as possible legal instruments to tackle existing problems, will be analysed throughout the article.

Keywords: Federalism. Confaz. Fiscal Conflict. Draft Binding Precedent N° 69. Legal security.

Siglas e Abreviaturas

ACO - Ação Cível Originária

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AgR – Agravo Regimental AI - Agravo de Instrumento

Art- Artigo

Arts- Artigos

CFRB/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

DJ – Diário da Justiça

DOU- Diário Oficial da União

EC - Emenda Constitucional

Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN - Código Tributário Nacional

DF - Distrito Federal

ED - Embargos de Declaração

FECOMERCIO-DF (Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Distrito Federal)

FIEMA (Federação das Indústrias do Estado do Maranhão),

LC - Lei Complementar

LRF- Lei de Responsabilidade Fiscal

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

MC - Medida Cautelar

Min. Ministro

n. número

PSV - Proposta de Súmula Vinculante

RE - Recurso Extraordinário

Rel - Relator

SF -Senado Federal

STF - Supremo Tribunal Federal

Sumário

| | |
|--|----|
| 1. Introdução | 08 |
| 2. O Federalismo | 09 |
| 3. A cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) | 11 |
| 4. A importância de Lei Complementar em Matéria Tributária | 14 |
| 5. Concessões de Incentivos Fiscais e Redução das Desigualdades | 15 |
| 6. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e a regra do “tudo ou nada” | 19 |
| 7. Disputa fiscal acirrada entre os estados | 23 |
| 8. Súmulas | 26 |
| 9. O Supremo Tribunal Federal e a Proposta de Súmula Vinculante n° 69 | 29 |
| 10. Reclamação Constitucional | 34 |
| 11. O princípio da segurança jurídica | 36 |
| 12. Considerações Finais | 40 |
| 13. Referências | 42 |

Introdução

Ao longo da história tributária do Brasil sempre existiram posições antagônicas, geradoras de conflitos entre os contribuintes e o Estado, motivadas pela aversão e resistência da sociedade ante à voracidade estatal sobre o patrimônio privado. A partir dos anos 90, tornou-se prática habitual a concessão de incentivos fiscais pelos estados brasileiros, de forma discricionária e irresponsável, com o intuito de atrair investimentos privados para sua jurisdição, o que desencadeou acirrada (e pouco compreendida) competição fiscal.

As desigualdades entre regiões e classes sociais no Brasil persistem, nesse contexto, com notável nitidez. Como paliativo às dificuldades decorrentes da insuficiência de arrecadação de impostos, os estados têm ignorado sistematicamente o posicionamento (quicá impositivo) do Supremo Tribunal Federal e concedido unilateralmente vantagens fiscais para atrair investimentos, sem respeitar princípios estabelecidos no ordenamento jurídico, que requerem a prévia deliberação e aprovação no Confaz de maneira a evitar a competição fiscal predatória.

O Confaz, como se recorda, foi criado em 1975, durante o regime militar, com o intuito de harmonizar as regras do ICM. Hoje, porém, tem sido criticado por seu viés autoritário, decorrente da exigência de unanimidade dos membros presentes nas deliberações que concedem ou revogam isenções, incentivos e benefícios fiscais. Nota-se, também, que tal exigência não é suficiente para encerrar as concessões generosas e unilaterais oferecidas pelos estados. A viabilidade do Confaz chegou, inclusive, a ser questionada na ADPF 198, pendente de julgamento no STF.

No centro da competição fiscal entre os estados, encontra-se o ICMS, tributo sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de competência dos Estados e do Distrito Federal. Cabe, portanto, à lei de cada uma das 27 unidades da Federação regulamentar a matéria. As determinantes que conduzem ao conflito fiscal são evidentes. Uma vez que o poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como são os estados, definam hipóteses de isenção ou de não incidência das espécies tributárias em geral.

Para isso, exige-se a edição de Convênios pelo Confaz. Lamentavelmente, a concessão dos benefícios fiscais tem ocasionado conflitos no âmbito da cobrança do ICMS, assim como abalos no sistema federativo brasileiro.

A reforma tributária, sobretudo no contexto vigente de estagnação econômica e impasse político-institucional, permanece como prioridade incontestável na agenda de reformas do Estado brasileiro. Com vistas a oferecer possível solução ao problema da competição fiscal, foi proposta, em 2012, pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, a edição de uma Súmula Vinculante N° 69, com a seguinte redação: “ 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”.

Argumentar-se-á, no decorrer deste trabalho, que a edição da PSV n. 69 não necessariamente oferecerá solução imediata e definitiva para o “leilão fiscal”, disfarçado de concessão de incentivos. De um lado, há que se considerar o reconhecimento da ilegalidade da disputa, há muito pacificado pela jurisprudência do STF. O conflito entre os estados consolidou-se e aparenta não ter saída evidente. É imprescindível, em tais circunstâncias, que a classe política assumira postura compatível com suas responsabilidades, para que seja resguardada a integridade da Federação. Há, sem dúvida, escolhas difíceis a fazer. Aguardamos com ansiedade a adoção das medidas necessárias ao encaminhamento de tão complexa questão.

Feitas essas considerações preliminares, serão examinados, nas próximas seções do trabalho, os antecedentes, o quadro conceitual, pressupostos, objeções e consequências jurídicas da edição da Proposta de Súmula Vinculante N° 69, sobre a guerra fiscal entre os estados brasileiros.

1. O Federalismo

O art. 1° da Constituição Federal de 1988 estabeleceu que República brasileira é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal e que o Pacto Federativo é cláusula pétrea consagrado em seu artigo 60, parágrafo 4°, inciso I, insuscetível de ser abolido. Busca-se garantir a unidade na diversidade, dotando os entes federados de

autonomia, autogoverno e auto-organização dentro dos limites constitucionais estabelecidos. Roque Carrazza¹ registra que Federação é uma associação, uma união institucional de estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que o integram, abdicando de algumas prerrogativas em benefício da soberania da União.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2009)² enfatiza a necessidade de independência de fontes de receitas tributárias de forma a garantir a autonomia em relação ao Estado Federal. Heleno Taveira Torres adverte que:

o federalismo, pela força normativa da Constituição, na forma preconizada por Konrad Hesse, deve ser meio para preservar as autonomias dos estados e municípios, integrados em harmonia com os fins constitucionais do Estado Democrático, na permanente concordância prática entre fins e meios, especialmente os financeiros³

Na reforma da Constituição de 1988, definiu-se para o Brasil um modelo de federalismo fiscal cooperativo equilibrado, sendo a solidariedade a viga mestra em que está estruturado o federalismo. Logo, uma disputa fiscal realizada horizontalmente entre esses estados na busca de investimentos regionais seria o extremo oposto (não cooperação) do que foi estabelecido, afetando sensivelmente o princípio federativo, resultando em centralização do exercício e perda da autonomia pelos entes federados.

Conforme o art. 21, IX da CRFB/88, cabe à União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social. Contudo, observa-se hoje que a coesão federativa existe muito mais “no papel” do que em termos políticos, econômicos e jurídicos, por conta da extrema concentração de poderes no âmbito da União, beirando um Estado unitário descentralizado, ou seja, União forte e estados fracos, sem a devida harmonia do sistema em relação à participação dos entes federados. As mudanças ocasionadas pelo ritmo crescente de urbanização das regiões aliado à necessidade de gerar empregos e renda para atender às demandas da população; a carência de recursos fiscais estaduais; o sucateamento da infraestrutura territorial e redução da qualidade de vida,

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 155.

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

³Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-27/consultor-tributario-receita-promover-politicas-coerentes-economia>. Acesso:06.07.2017

deram ensejo à prática comum da concessão de incentivos fiscais do ICMS ignorando as exigências do pacto federativo.

Torna-se urgente, portanto, rever o modelo vigente com vistas à devida e eficaz recomposição do equilíbrio federativo entre a União, Estados e Municípios. Os contornos jurídicos de uma possível reforma têm sido amplamente debatidos entre os estudiosos. Várias são as possíveis soluções. Porém, a realidade fática não pressupõe qualquer simplicidade.

2. A cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência estadual e distrital, cuja arrecadação obedece aos limites estabelecidos no artigo 155, II, CFRB/88. Instituído mediante lei ordinária, é considerado o principal tributo⁴ sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (jurídicas ou físicas), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, sendo, pois, importante fonte de receita para os 26 estados brasileiros e para o Distrito Federal. Regulamentado pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), a qual caracterizou como contribuinte qualquer pessoa ou empresa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize atividade comercial, operações de circulação de mercadorias ou serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação (art. 4º).

O ICMS é plurifásico e regido pelo princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I e II, da CRFB/88). A hipótese de incidência do tributo ocorre com a transmissão da titularidade da mercadoria com o lançamento realizado por homologação. Por ser indireto e regressivo, o ICMS é incluído no preço final das mercadorias ou serviços prestados, e suportado por todos, sem levar em conta o princípio da capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º CRFB/88). Logo, quem possui menos recursos, ficam sobrecarregados, pois pagam proporcionalmente mais sobre o seu rendimento, o que favorece a concentração de renda, a injustiça fiscal, e a desigualdade social.

⁴ Tributo conforme o art. 3º do CTN " é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte que a tributação do ICMS seja admitida somente sobre o valor agregado de cada ente da cadeia produtiva, podendo ser compensado o montante pago nas operações anteriores com o débito gerado na operação corrente (155, § 2º, I CRFB/88). O ICMS tem função primordial de arrecadação de recursos fiscais. Contudo, a Constituição, em atendimento ao princípio da seletividade, facultou-lhe desempenhar um papel extrafiscal, levando em conta a essencialidade da mercadoria ou dos serviços sobre os quais incide (art. 155, § 2º, inc. III, da CRFB/88). Conforme esclarece Roque Carrazza⁵:

não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial como pão, transporte coletivo e energia elétrica.

Várias são as possibilidades de incidência do ICMS previstas na L.C n. 87/96. Por isso, para cada hipótese haverá uma base de cálculo e alíquotas⁶ diferentes, necessárias à cobrança do imposto devido em cada operação ou prestação de serviço. Além disso, por tratar-se de tributo estadual, cabe aos estados regulamentarem a matéria, ou seja, existem 27 legislações diferentes disciplinando o conteúdo do ICMS. Some-se a isso a exigência de edição de Convênios (Confaz) para concessão de benefícios fiscais.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo. Editora Malheiros, 9ª Ed., 2002. Pág. 401

⁶art. 155, § 2º, VII e VIII, CF: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

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

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

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

Ressalte-se que o princípio adotado pelo Brasil para definir o sistema de tributação nas operações de compra e venda de produtos entre os Estados foi o da origem, independente do destino, desonerando assim o importador. Portanto, o ICMS incidirá nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações, tendo como ente competente na arrecadação do imposto o Estado no qual o remetente estiver estabelecido (artigo 2º da Lei Kandir).

Sabe-se que a Constituição de 1988 facultou aos entes federados a decisão política para conceder isenções (modalidade de incentivo fiscal) dos tributos, conforme os arts. 151, III, e 155 §2º II e X, “g”, desde que em consonância ao princípio da legalidade, obrigatoriamente através de um convênio celebrado e ratificado entre o Confaz e os representantes de cada estado e do Distrito Federal. Assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como são os estados membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral.

Na tentativa de enfraquecer a disputa fiscal entre os estados, a Constituição Federal outorgou competência à Lei Complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (artigo 155, §, 2º XII, g). Entretanto, até o momento não houve edição da norma complementar pelo Poder Legislativo. Permanece, nesse meio tempo, a aplicação da L.C nº 24/1975, editada sob o abrigo da Constituição de 1967, alargada pela E.C de 1969, como está disposto nos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, art. 34, §8. Deve-se enfatizar, também, o cenário político autoritário do regime militar, período em que a legislação pertinente aos Convênios foi editada em dissonância com o princípio da legalidade, diversamente do ocorrido com a promulgação da Constituição de 1988.

Não seria este, entretanto, o entendimento do STF, que já deixou assentado o seu posicionamento no sentido da inconstitucionalidade de concessão à revelia do Confaz. A respeito desse tema, registre-se a reflexão do Ministro Gilmar Mendes⁷:

Por isso se entende que aquelas normas anteriores à Constituição, que são com ela compatíveis no seu conteúdo, continuam em vigor. Diz-se que, nesse caso, opera o fenômeno da recepção, que corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição.

⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 257.

O legislador, buscando mitigar as desigualdades econômicas dos estados nas operações de circulação de mercadorias, criou, por meio de resolução n. 22/89 do Senado Federal, diferenciações de alíquotas entre as regiões, sobretudo para os estados do Norte, Nordeste e Centro Oeste, e para o Espírito Santo. Ainda assim, os estados continuaram a editar leis que concedem a redução da base de cálculo, subsídios e isenção para as operações nas quais incidem ICMS em seu território, à margem dos convênios autorizados pelo Confaz.

2. A importância de Lei Complementar em Matéria Tributária

A rigor, não há novidade em dizer que matérias que tratam de tributos são bastantes controversas. De um lado, têm-se o Fisco não fortuitamente representado por um leão, ávido por arrecadar; do outro, o contribuinte, compelido a pagar uma carga tributária quase impossível. Em termos práticos, o estudo da aplicação de uma lei complementar em matéria tributária é extremamente importante, pois nos casos concretos pode afetar drasticamente um lado e beneficiar o outro.

Em linhas gerais, a lei complementar é uma espécie de ato normativo previsto no texto constitucional com a finalidade de complementar as situações taxativamente estabelecidas na própria Carta Magna, porém não auto-executáveis. Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2012)⁸, a Constituição o fez por considerar a particular importância dessas matérias, frisando a necessidade de receberem um tratamento especial por lei complementar. Em sentido estrito, para aprovação da lei complementar requer-se quórum de maioria qualificada ou absoluta (art.69 CRFB/88), ou seja, a maioria mais um dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Em matéria tributária, a referida legislação complementa as regras gerais constitucionais estabelecidas para os tributos, e excepcionalmente os criam.

Não obstante a divisão doutrinária entre as correntes que entendem ou não haver hierarquia entre leis ordinárias e complementares, acolhemos a teoria kelseniana da superioridade normativa da Constituição. Logo, o embate deve ser solucionado à luz constitucional. Esse também foi o entendimento balizado pelo STF no julgamento da ADC 1/DF

⁸ Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo** - 7ª Ed. Saraiva, 2012. Pág. 271.

(DJU 16.06.1995) e no RE 377.457 de Relatoria do Min. Gilmar Mendes no sentido de inexistir hierarquia entre ambas, pois tanto a lei complementar como a lei ordinária buscam seu fundamento de validade na Constituição.

A redação do art. 150, § 6º CRFB/88 previu que apenas a lei específica estaria apta a indicar a maneira como conceder e revogar os incentivos fiscais, nos seguintes termos:

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

Por essa exceção, o artigo 155, parágrafo 2º, XII, g, facultou à lei complementar a regulação da maneira como os incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Condiçãoou-se que, para a celebração de convênios entre os Estados-membros e o Distrito Federal, haveria necessidade de intermediação do Confaz, conforme estabelecido na L.C 24/75.

4. Concessões de Incentivos Fiscais e Redução das Desigualdades.

A Constituição de 1988 estabeleceu como objetivos fundamentais o desenvolvimento sócioeconômico e a redução das disparidades regionais e sociais da República Federativa do Brasil (art. 3, III). Buscando promover a justiça e o bem-estar social, permitiu-se aos Estados conceder incentivos fiscais de maneira a promover o desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões do País (art.151, I). De maneira semelhante, o art. 170 assegurou a prevalência dos seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, além do livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Em sentido amplo, incentivo fiscal é uma ferramenta compensadora utilizada com o propósito de promover o desenvolvimento econômico de determinada região, dentro dos limites estabelecidos no modelo federativo nacional. Para tanto, concede-se a redução parcial ou até mesmo total da cobrança do ICMS, acarretando, com isso, a renúncia de receita do ente federativo. Se por um lado, ocorre a redução da arrecadação de imposto, por outro, promove-se o desenvolvimento econômico, social e cultural, geração de empregos, aumento da renda e do consumo, entre outros.

Helena Taveira Torres (2005 apud Dialética/IBDT, p.70) assinalou que o papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corrigir distorções do sistema econômico, buscando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.

Em artigo publicado na Revista de Direito e Liberdade, Oswalter de Andrade Sena Segundo argumentou que⁹:

É objetivo formal e constitucional da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais e sociais, o que implica dizer que toda e qualquer atividade econômica no Brasil, implementada pelo Estado, precisa necessariamente levar em conta as peculiaridades regionais e locais de cada área economicamente considerada, visando ao equilíbrio econômico em todo o território brasileiro, seja por ações públicas executivas de planejamento estratégico (realizadas diretamente pelo Estado como agente incentivador e fomentador), seja pela ação interventiva do Estado no âmbito econômico, seja no seio da atividade privada, visando a incentivar a participação deste setor em regiões e áreas necessitadas de tal política pública .

Recorde-se que, desde o Mercantilismo, os Estados utilizam-se de meios para controlar a entrada e saída de mercadorias de seus domínios territoriais. No Brasil, a Constituição de 1946, nos artigos 198 §§ 1º e 2º, e 199, § único, já demonstrava preocupação com a questão da seca no Nordeste e da proteção do território amazônico, estabelecendo vinculações orçamentárias específicas para essas regiões. Posteriormente, em 1948, a Lei n. 541 criou a Comissão do Vale do São Francisco (Suvale) para estimular a produção e o aproveitamento hidrelétrico da bacia hidrográfica do Vale do São Francisco. Mais tarde, o Decreto n. 45.445, de 20/2/1959, criou o Conselho do Desenvolvimento do Nordeste. Logo depois, idealizada

⁹ http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/viewFile/94/83 Acesso: 07.07.2017

pelo paraibano Celso Furtado, a Lei n. 3.692, de 1959, instituiu a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), com vistas a reverter o cenário de baixo desenvolvimento humano característico da região Nordeste.

Iniciativas similares foram adotadas em outras regiões. Na Amazônia, criou-se em 1967 pelo Decreto-Lei n.288¹⁰ uma área de livre comércio denominada Zona Franca de Manaus, englobando também os estados do Acre, Amapá, Rondônia e Roraima, para favorecer o desenvolvimento regional, produzir empregos e amenizar as desigualdades sociais. Já no Espírito Santo foi estabelecida, em 1970, uma forma de financiamento para empresas de comércio exterior sediadas na região e sujeitas ao recolhimento de ICMS no Porto de Vila Velha (FUNDAP).

Nos moldes da Constituição Federal de 1988, o art. 174 atribuiu à União a função de fiscalizar, incentivar e planejar a atividade econômica, podendo, também, conceder incentivos fiscais de modo a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as demais regiões do país (art. 151, I). No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional previu, em seu artigo 176, § único, que as isenções podem ser restritas a determinada região do território da entidade tributante em função de condições a ela peculiares.

O ente federado que possui competência para criar o tributo também pode isentá-lo no todo ou em parte, criar formas de parcelamento, remiti-los, ou até deixar de criá-lo. Na definição de José Souto Maior Borges, trata-se do verso e do averso da mesma moeda. A jurisprudência do STF firmou entendimento de que a concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas, sem a necessidade de seu mérito ser submetido ao controle do Poder Judiciário. Não há, portanto, violação ao princípio da isonomia no estabelecimento de alíquotas diferenciadas com base em critérios regionais, desde que se observem os princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade.

A Constituição proíbe a manipulação unilateral de isenções, incentivos e benefícios relativos ao ICMS. Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos

¹⁰ ADCT CF/1988, art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Estados e do DF, serão concedidos e revogados (art. 155, XII, “g” CRFB/88). É obrigatória a celebração de convênio junto ao Confaz, cuja aprovação depende da decisão unânime dos estados. Na prática, todavia, as regiões brasileiras pouco desenvolvidas e abandonadas pela União apelam para este modelo de captação de recursos de forma desorientada, tornando-as leiloeiras fiscais dependentes das empresas instaladas em seu território exclusivamente em função dos benefícios concedidos. Cite-se o caso da Ford que, em função de benefícios relativos à isenção do ICMS, além de financiamento junto ao BNDES, trocou o Rio Grande do Sul para instalar seu complexo industrial em Camaçari, na Bahia¹¹.

As vantagens fiscais concedidas de forma irregular pelos estados e pelo Distrito Federal impõem distorções ao princípio da livre concorrência econômica (alicerce de qualquer sistema capitalista) estabelecida no art. 170, IV da Constituição. Para evitar tais distorções, estatuiu-se no art.173 § 4º, que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu dispositivo 14,¹² buscou prevenir situações de desequilíbrio fiscal provocados pelas concessões de incentivos fiscais irresponsáveis e sem planejamento pelo ente político.

É legítimo que as unidades federadas busquem desenvolvimento. Para isto, é necessário que se estabeleçam critérios objetivos para a concessão de vantagens que beneficiem toda a Federação, impossibilitando qualquer vantagem de um ente isolado, comrevisão periódica e pontual dos benefícios concedidos. O caminho para o

¹¹ Disponível em: https://qualidadeuniso.files.wordpress.com/2012/02/estudo-de-caso_ford.pdf. Acesso: 28.07.2017

¹² LRF art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

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

desenvolvimento exige um projeto que fortaleça a expansão econômica dos estados membros a longo prazo.

5. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e a regra do “tudo ou nada”

O Confaz foi instituído pelo Convênio nº 8/75, de 15-4-1975 e recepcionado pela Constituição de 1988¹³. É integrado pelos secretários da Fazenda dos estados e do DF e coordenado administrativamente pelo Ministério da Fazenda. Tem a atribuição de limitar a concessão abusiva de benefícios fiscais no âmbito do ICMS e evitar disparidades na repartição da receita estadual, nos termos da L.C nº 24 de 1975.

De acordo com Carrazza (2015)¹⁴, as isenções de ICMS caracterizam-se por uma série de peculiaridades. Nem os estados nem o Distrito Federal podem concedê-las, inexistindo, portanto, isenções autonômicas em matéria de ICMS. Nesse sentido, a forma de deliberação para a concessão desses benefícios não é a lei ordinária, mas o decreto legislativo, regulado através de convênio celebrado e ratificado entre as entidades tributantes, sob a chancela do Confaz.

Quanto à competência exonerativa do ICMS, dispõe o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal que, além da necessidade de lei específica que trate da matéria, caberá à lei complementar regular a forma como os estados, em conjunto, mediante deliberação prévia, instituirão incentivos fiscais e tributários. Todavia, conforme já mencionado, até o momento esta lei não foi editada. Assim, é de lei específica a competência para resolver questões de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativo a impostos, taxas ou contribuições.

O artigo 100 do Código Tributário Nacional estabelece que os convênios são normas complementares de direito tributário, utilizados como instrumento de acordo de vontades no

¹³ Na ADI 902 Relatoria do Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/1994, DJ 22-04-1994 o STF decidiu que o art. 34 do ADCT manteve expressamente a validade do órgão.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 1060.

âmbito do setor público. Trata-se de um acordo firmado por entidades públicas ou entre estas e particulares para a realização de objetivos comuns (e não conflitantes) dos participantes. Constitui pressuposto para deflagração do processo legislativo. Uma vez firmado um Convênio entre dois ou mais estados ou DF, o mesmo deverá ser ratificado (ou não) pelas respectivas Assembleias Estaduais. Só após aprovados legislativamente, os convênios passam a ter eficácia.

A concessão de isenções depende sempre da decisão unânime dos estados representados perante o Confaz, o que, supostamente, impediria o aumento das disparidades, mantendo-se o equilíbrio entre os Estados da federação. A esse respeito, Misabel Abreu Machado Derzi (1997) esclarece que tal disposição resulta do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da necessidade, em um Estado Federal, de se evitarem as regras díspares, unilateralmente adotadas (concessivas de benefícios, incentivos e isenções), prejudiciais aos interesses de uns, falseadoras da livre concorrência e da competitividade comercial e, sobretudo, desagregadoras da harmonia político-econômica nacional.¹⁵

A norma que exige unanimidade na aprovação dos membros no Confaz é considerada inconstitucional por alguns doutrinadores, tendo em vista o desrespeito aos princípios democráticos, federativo e da proporcionalidade. Para Régis de Oliveira:

O dissenso é parte do procedimento democrático. Jamais pode haver uma só voz a impor um comando a todos, nem se pode exigir que haja sintonia de vontades de todos, a demonstrar a unanimidade absoluta do consenso. Ambas as soluções são contraditórias e avessas ao processo democrático, portanto não faz sentido amordaçar os Estados membros e prejudicá-los com a exigência de unanimidade junto ao CONFAZ¹⁶.

Cite-se Paulo de Barros Carvalho em linha com a posição anterior, posiciona-se pela extinção da exigência de unanimidade junto ao Confaz:

Sendo facultado aos Estados e ao Distrito Federal conceder as isenções, incentivos ou benefícios de IMS autorizados em convênios pelo Confaz, mostra-se inócua a exigência de unanimidade para aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federadas que, comprovadamente, se

¹⁵ Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed. Forense, 1997, p.98

¹⁶ FERNANDES, Régis de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. Revista dos Tribunais. 7ª ed. 2015, pág. 122

encontrem em situação econômico-produtiva precária. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o quórum de aprovação para dois terços cumprindo, desse modo sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988¹⁷.

Sacha Calmon Navarro Coelho identifica afronta aos princípios da legalidade e da separação de poderes, na medida em que a lei complementar n.24 exige a homologação do Poder Executivo de cada Estado para ratificar ou não os convênios, querendo conferir-lhes força de lei. Vale registrar os apontamentos do autor:

Atribuir ao Executivo o poder de ratificar os convênios celebrados nas assembleias de estados, indubitavelmente, fere a Constituição, pois muda o sentido do preceito complementado (emenda não permitida à Carta). O constituinte jamais pensou em conferir aos Executivos estaduais o poder de ratificar (que, de resto, implica o poder de rejeitar). E jamais pensou por duas razões: por força do princípio da separação dos Poderes; e em razão do princípio da legalidade¹⁸

Outro ponto importante é que, para concessão do benefício, é necessária a decisão unânime dos participantes, ou seja, “tudo ou nada”; há relativização, contudo, para que haja revogação total ou parcial, necessitando apenas da maioria de quatro quintos dos representantes presentes. Tal mecanismo assemelha-se mais com a arbitrariedade do que com a discricionariedade, sem indicação do critério de desequilíbrio.

Como se sabe, este não é o entendimento do STF. Em recente decisão do Supremo Tribunal Federal, ADI 4.481/PR (11/03/2015), o relator, Ministro Luís Roberto Barroso, afirmou que a Corte se posicionou no sentido de que a instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, devendo ocorrer a modulação dos efeitos temporais da decisão, com base nos princípios da boa fé e da segurança jurídica; ou seja, os benefícios fiscais auferidos pelo Fisco passaram a ser tidos como ilegítimos tão somente após o julgamento do caso em questão.

Desde 2009 aguarda para julgamento a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental ADPF 198/DF, com pedido de liminar, proposta pelo Governador do Distrito

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: **reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, pág. 01 op cit 462

¹⁸ MARTINS, ELALI, PEIXOTO - coordenadores - **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**/ São Paulo: MP Ed., 2007, pág. 350.

Federal, na qual solicita o afastamento da unanimidade do quórum como requisito para deliberação no CONFAZ. Requer-se a não recepção dos artigos 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/1975, por violação ao artigo 1º da Constituição da República, em afronta: (i) ao princípio democrático; (ii) princípio do pacto federativo. Diversos Estados vincularam-se ao feito na condição de *amicus curiae*.

José Levi e Ariane Guimarães, em artigo publicado¹⁹ ressaltaram que os Estados de Goiás, Paraíba e Mato Grosso, assim como a FECOMERCIO- DF e a Federação das Indústrias do Estado de Mato Grosso pediram o ingresso no feito como *amicus curiae*, argumentando que “a exigência de unanimidade é antidemocrática, pois, em verdade, é um mecanismo injusto de manutenção de um *status* quo ditatorial que, por sua vez, impede a própria manifestação de vontade da maioria”. Em sentido contrário, a Presidência da República, a Advocacia Geral da União e o Estado de São Paulo defenderam a manutenção da regra da unanimidade.

É imprescindível saber se a exigência de unanimidade do Confaz está em harmonia com os pilares do regime democrático e se a sua aprovação é constitucional ou não, ou se, de fato, trata-se de um sofisma encoberto por convincente aparência de verdade. Seria razoável que o STF apreciasse primeiramente a ADPF nº198, antes de editar a PSV n. 69.

Caberia examinar, também, as implicações do Convênio 70/2014,²⁰ publicado pelo Confaz como tentativa de minimizar as consequências dos erros causados pela disputa fiscal, por meio um protocolo de intenções para conceder remissão e anistia dos créditos tributários de ICMS. Estabelecer-se-ia um prazo para que os Estados²¹ da Federação regularizem a

¹⁹ José Levi Mello do Amaral Jr., Ariane Guimarães. Revista Brasileira do Direito. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1597/1062> Acesso: 22.06.2017

²⁰ Em 2014, 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 Tocantins²⁰, Maranhão, Santa Catarina, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pernambuco e do Distrito Federal, que concederam benefícios fiscais de ICMS sem a autorização do Confaz.

²¹ Estavam de acordo os Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal. Os Estados que não aderiram foram: Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Rio Grande do Norte e Santa Catarina.

legislação sem necessidade de autorização do órgão²². A intenção seria excluir abruptamente os benefícios fiscais até então concedidos.

A inviabilidade de tal procedimento estaria nos diversos requisitos cumulativos que condicionam a produção de efeitos do Convênio: edição pelo Senado Federal de resolução que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais; promulgação de uma emenda constitucional que promova a repartição, pelo Estado de origem e de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do imposto; e aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição de fundos federativos e que afaste as possíveis restrições decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal.

6. Disputa fiscal acirrada entre os estados

Após a concessão de autonomia para as Unidades Federativas legislarem sobre suas fontes de receitas, desencadeou-se, principalmente a partir da década de 90, desleal competição tributária entre os Estados interessados em atrair investimentos geradores de emprego, produção, renda e crescimento econômico. Entende-se por “guerra fiscal”, nesse contexto, a disputa por investimentos privados entre os estados brasileiros, com vistas ao desenvolvimento da economia local, através de diversos privilégios e incentivos financeiros e fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). A renúncia fiscal pode ocorrer por meio da redução ou postergação de recolhimento ou, ainda, pela isenção de impostos.

Beneficiadas por esta autonomia, comumente confundida com liberdade ilimitada, as Unidades Federativas intensificaram a competição para atrair empresas sediadas em outros Estados ou com sede fora do Brasil, através da concessão manipulada desses benefícios, sem observância dos requisitos constitucionais previstos. Os incentivos são os mais diversos

²² Cláusula sétima. A remissão e a anistia previstas neste convênio aplicam-se também aos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

possíveis: doação de terrenos; obras; facilidades de infraestrutura para as empresas; formas diversas de crédito para capital fixo ou de giro; participação acionária do Estado, entre outros.

Em seu estudo comparativo, Marcos J. Mendes (2009)²³ observou que o principal problema do sistema tributário brasileiro está no ICMS. Concebido originalmente como um imposto do tipo IVA, o ICMS apresenta, hoje, diversas distorções: guerra fiscal, cumulatividade parcial (inclusive sobre exportações), alta complexidade legal, não aproveitamento de créditos e sobrecarga de setores onde é mais fácil a arrecadação.

Recorde-se que a concessão da isenção de tributos referentes ao ICMS deve ser ratificada com base em convênio junto ao Confaz, que regulamenta a concessão destes benefícios. Como é lícito supor, a concessão manipulada de incentivos tem sido rejeitada pelos membros dos outros Estados, os quais, sentindo-se prejudicados, editam normas, igualmente unilaterais, para combater tais benefícios concedidos à revelia da lei²⁴.

Citem-se, a esse respeito, as palavras de Ives Gandra Martins, publicadas em 2008 na Folha de São Paulo.

Atualmente, o país não tem mais qualidade legislativa. São os "regulamenteiros" que produzem até mesmo as emendas constitucionais, todos eles membros do poder público e com visão empanada por terem que regar receitas para uma máquina esclerosada, que não para de crescer e da qual são diretos beneficiários²⁵.

Não se questiona a legitimidade da busca pelo desenvolvimento regional e elevação dos padrões de vida. O debate ocorre em função das consequências indesejadas resultantes de práticas ilegais adotadas para atingir aqueles objetivos. É inaceitável, nesse sentido, o revestimento de legalidade, ainda que sob a premissa louvável da geração de emprego e renda. Critica-se, portanto, a postura inconsequente adotada pelos estados para atrair investimentos. Tais práticas perpetuam a disputa predatória. Apesar de jurisprudência

²³ MENDES, Marcos J. **OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DE BRASIL, RÚSSIA, CHINA, ÍNDIA E MÉXICO: COMPARAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS GERAIS**. Brasília, 2008. Pág. 04

²⁴O STF decidiu que a concessão de incentivos fiscais à revelia do Confaz, caracteriza-se "cortesia com o chapéu alheio". RE 576.272/SC.

²⁵ **Tributos no Brasil: Auge, Declínio e Reforma**. Ives Gandra, Paulo Rabello e Rogério Vidal. 2008. 70 anos Fecomércio. Pág. 57

consolidada no STF, a realidade é a sistemática concessão de benefícios fiscais de forma unilateral.

Em pesquisa realizada pelo IPEA, Ricardo Varsano²⁶, tece o seguinte comentário sobre nefasta disputa fiscal:

Os estados dela reclamam, mas não tomam qualquer atitude concreta para coibi-la, ou porque são participantes, ou por vislumbrarem a possibilidade de vir a sê-lo. Conclui-se, portanto, que o país perde com a guerra fiscal. Mas será que as guerras fiscais são feitas apenas por governadores que teimam em fazer o mal ou que vêem uma oportunidade de beneficiar seus projetos políticos pessoais em detrimento da população? Ou existem motivações de caráter público para que assim procedam?

Nenhum governador é desinformado e, entre eles, é raríssimo um caso de miopia econômica. Todos sabem que há ganhos a serem obtidos fazendo a guerra fiscal. Nessa questão, existem claramente erros de sinalização econômica, que criam divergências entre os objetivos nacionais e estaduais e entre a melhor estratégia de desenvolvimento do estado a curto e a longo prazo.

Em última instância, não há vencedores nessa disputa entre os entes federados. Enquanto os estados financeiramente mais fortes e desenvolvidos terão, por tempo determinado, maiores mercados e melhor infraestrutura, os estados mais pobres, que mais concedem incentivos, passarão a lidar com demanda crescente por educação, saúde, transporte, segurança, saneamento básico, entre outras despesas provenientes do crescimento populacional e da elevação da renda *per capita*.

Conhecidos os males que envolvem a arrecadação do ICMS, fica claro que o Estado brasileiro é o maior perdedor nessa competição de todos contra todos. A União vê-se obrigada a suportar o desequilíbrio das contas estaduais, sobretudo em regiões onde a arrecadação não é suficiente sequer para os gastos com pessoal. A disputa fiscal não está, portanto, em harmonia com o modelo federativo aprovado pela Constituição e com os limites da competência tributária, tratando-se, na verdade, de violação do pacto federativo, independente de quaisquer justificativas econômicas.

²⁶ VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. pág. 10 e 16. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em: 29.06.2017

Com o objetivo de mitigar a disputa fiscal, o Supremo Tribunal Federal, em junho de 2011, considerou inconstitucionais 23 formas de incentivos que envolviam a redução do ICMS para atrair investimentos, ao arrepio dos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da Constituição Federal. Lamentavelmente, a perspectiva de uma solução duradoura para o conflito fiscal ainda é limitada.

7. Súmulas

Entende-se o termo súmula em sua origem latina, *summula*, e em seu diminutivo, *summa*, uma pequena quantia. Trata-se do que é essencial. Na terminologia jurídica, consiste num enunciado firmado por decisões sobre temas específicos de um determinado Tribunal, com o objetivo de uniformizar e harmonizar a interpretação das normas constitucionais. Foi criada pelo Poder Constituinte Derivado, sob o argumento de que interpretações diferentes sobre uma mesma norma podem causar insegurança jurídica e multiplicação de processos sobre questão idêntica. Lênio Streck ressalta que as súmulas são textos, produtos de um conjunto de outros textos, com a função de resolver casos futuros abrangidos pelo seu texto. (STRECK, Lênio, 2015. p. 65).

Coexistem no sistema jurídico nacional dois tipos de súmulas que não se confundem²⁷. A primeira: simples, *latu sensu*, persuasiva ou processual, não dotada de caráter obrigatório ou vinculante, produzida por qualquer tribunal para refletir o entendimento do órgão que a editou, a fim de orientar os magistrados sobre casos que versem acerca da mesma matéria de maneira mais célere. Podem tratar de qualquer questão sob a jurisdição do Supremo Tribunal Federal e produzem efeitos somente entre as partes²⁸.

²⁷ enquanto o quórum para deliberação da súmula processual basta a concordância de seis ministros, § 1º do art. 102 do RISTF fixa que "a inclusão de enunciados na Súmula, bem como a sua alteração ou cancelamento, serão deliberados em Plenário, por maioria absoluta"; para a súmula constitucional é necessária a anuência de no mínimo dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, ou seja, oito ministros, art. 103-A da CRFB/88.

²⁸ No antigo CPC, quando da decisão proferida em conformidade com matéria sumulada pelo STJ, não havia possibilidade do recurso de apelação: "súmulas impeditivas de recursos". Com a entrada em vigor do novo Código, art. 1010, o instituto deixou de existir, pois o legislador extinguiu a admissibilidade recursal do juiz a quo, cabendo ao relator decidir monocraticamente pela negativa do recurso em contrário ao entendimento sumulado.

Já as súmulas de efeito vinculante ou constitucional são dotadas de obrigatoriedade e expressam a *ratio decidendi* comum às reiteradas decisões proferidas pelo STF. Têm como objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, que preencham os requisitos da controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a Administração Pública, de maneira a evitar insegurança jurídica ou relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. Nesse sentido, Nelson Nery ressalta que súmula é o conjunto das teses jurídicas reveladoras da jurisprudência predominante no tribunal, sendo traduzida em forma de verbetes sintéticos numerados.

Não são recentes as tentativas de uniformizar as decisões judiciais. No Brasil, as súmulas foram idealizadas e introduzidas por trabalhos realizados pelo vanguardista, Ministro Victor Nunes Leal, por volta da década de 60, no contexto de um regime autoritário²⁹ e resistente à sua adoção. Tais preocupações, compreensíveis à época, perderam sentido nos dias atuais, haja vista a ampliação no rol de legitimados e a possibilidade de provocar a revisão e cancelamento da súmula, anteriormente concedida somente ao Procurador Geral da República. O objetivo sempre foi prático: abreviar e simplificar o julgamento de processos semelhantes e frequentes, evitar a contradição por parte do tribunal na aplicação da jurisprudência e garantir a mínima segurança e certeza ao jurisdicionado e aos magistrados.

A propósito da crise numérica dos recursos que chegam aos Tribunais Superiores brasileiros, mencionadas numa palestra proferida pelo ministro Luiz Fux, do STF, esta teria sido interpretada pelos presentes como erro da tradução simultânea³⁰. É verdade que, à época, o STF tinha por volta de 70 mil processos para julgar, enquanto a Suprema Corte dos Estados Unidos apenas 70, e que o Superior Tribunal de Justiça tinha mais de 200 mil recursos, ao mesmo tempo que seu equivalente alemão tinha três mil. O atual estágio da “crise da Justiça”, porém, não é muito diferente.

Neste contexto de forte atuação do Poder Judiciário, surgiu a motivação para criar a súmula vinculante: aplicação de um regime jurídico uniforme na tentativa de amenizar o excesso de demandas com teses idênticas, já definidas pela mais alta Corte de maneira célere,

²⁹ Em janeiro de 1969, o min. Victor foi aposentado compulsoriamente do STF por decreto baseado no AI n. 5, porém sua vaga não foi preenchida, e em seguida, por superveniência do AI n. 6, houve a redução de 16 para 11 o número de Ministros do STF.

³⁰ Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-21/excesso-aco-es-stf-gera-estranhamento-internacional-fux>. Acesso em: 10.07.2017

garantindo, assim, tratamento jurídico equitativo às partes, certa previsibilidade nas decisões judiciais e a segurança jurídica na aplicação da lei (valor imprescindível e caro ao direito), não ficando as partes de um processo à mercê de julgamentos contraditórios, tendo em vista a crescente aplicação de normas abertas pelo intérprete.

Nos termos da Emenda Constitucional 45, promulgada em 08 de dezembro de 2004, ordinariamente conhecida como Reforma do Poder Judiciário, inseriu-se o artigo 103-A na Constituição Federal, regulamentado pela Lei n. 11.417/06, com período de *vacatio legis* de três meses. As súmulas vinculantes entraram em vigor a partir de 19 de março de 2007, atribuindo caráter obrigatório (de modo similar ao *common law*) e não apenas consultivo às súmulas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, a quem cabe: “aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”, bem como disciplinar sua revisão e cancelamento (art. 103 A).

O instituto da súmula é caracterizado por sua natureza declaratória. Por isto, não é cabível ADI, pois em tese não produz qualquer novidade. Para tanto, é necessário: (I) a atualidade da controvérsia que acarrete insegurança jurídica entre órgãos do poder judiciário e a Administração Pública e que resulte na multiplicação de processos, (II) repetidos processos sobre a mesma matéria, (III) quórum para aprovação da Súmula, estabelecido no artigo 103-A da Constituição, que corresponde a 2/3 dos Ministros do Supremo Tribunal Federal (8 ministros) em sessão plenária.

Já se sabe que o efeito vinculante é a característica mais importante do instituto, obrigando a Administração Pública direta e indireta e demais órgãos do poder judiciário, mas não o legislador em sua atividade legiferante. Seu efeito é *ex tunc*, ou seja, retroage e elimina os efeitos já produzidos anteriormente, com eficácia *erga omnes*. Da decisão violadora da súmula, há possibilidade de questionamento diante do próprio Supremo por meio de instrumento chamado reclamação constitucional³¹, que poderá ser provocada pelos mesmos legitimados a propor a ação direta de inconstitucionalidade que, se a julgar procedente,

³¹ art.103-A, §3º da CRFB: “Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso”.

anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial, conforme previsão legal do art. 7º, § 2, da Lei 11.417/2006.

Para serem revistas, requer-se decisão de 2/3 dos membros do Tribunal Superior Federal em sessão plenária, o mesmo número para instituir. Já no caso de superação do padrão normativo, os demais juízes e Tribunais estão aptos a aplicar a lei e a Constituição, sem necessidade de quórum qualificado. Por outro lado, tratando-se de viradas jurisprudenciais, haverá necessidade de quórum especial.

8. O Supremo Tribunal Federal e a Proposta de Súmula Vinculante nº 69

Sabe-se que a Constituição brasileira é a lei hierarquicamente superior e vinculante do Estado Democrático e parâmetro indispensável para os demais entes federados. O Supremo Tribunal Federal é o órgão de cúpula da estrutura do Poder Judiciário e o intérprete da lei constitucional, composto por 11 Ministros vitalícios e suas decisões reverberam na vida econômica, política e social do país (art. 102 CRFB/88). Não se trata de uma Corte Constitucional autônoma do Poder Judiciário, como se observa nos tribunais europeus, mas de um modelo peculiar híbrido: Tribunal Constitucional (defendido por Hans Kelsen) e Suprema Corte (resguardado por Carl Schmitt).

O STF atua como Tribunal Constitucional quando afirma o efeito vinculante de suas decisões. Segundo Canotilho:³²

as decisões do Tribunal Constitucional acabam efetivamente por ter força política, não só porque a ele cabe resolver, em última instância, problemas constitucionais de especial sensibilidade política, mas também porque a sua jurisprudência produz, de facto ou de direito, uma influência *determinante* junto aos outros tribunais e exerce um papel condicionante do comportamento dos órgãos de direção política.

O artigo 103-A da Constituição vigente reservou ao STF a aprovação de súmula vinculante, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional. Apesar da maior instância do Poder Judiciário ter enfatizado claramente na jurisprudência a proibição do conflito federativo, e implicação de inconstitucionalidade no caso de descumprimento, os estados insistem em

³² Cfr. CARDOSO DA COSTA, *A Jurisdição Constitucional em Portugal*, ct., p.52. J.J. Gomes Canotilho.

conceder incentivos fiscais do ICMS à margem de convênio. Não conseguiram sequer chegar a um acordo político para resolver definitivamente a questão.

Com o acirramento da competição fiscal e a implementação de políticas cada vez mais agressivas por parte de alguns estados, aliadas à incapacidade de harmonização dos procedimentos e normas inerentes ao exercício da capacidade tributária, as concessões de isenções fiscais começaram a ser contestadas judicialmente por outros estados, os quais passaram a ajuizar ações diretas de inconstitucionalidade contra tais dispositivos.

Em decorrência dos diversos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em ações diretas de inconstitucionalidade (ADINs) contra leis estaduais que, durante anos, concederam benefícios fiscais à revelia do CONFAZ³³, foi proposta, em 2012, pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, a edição da Súmula Vinculante N° 69, com o objetivo de encerrar o conflito fiscal travado entre os Estados. A proposta tem a seguinte redação:

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

O enunciado conta com inúmeros precedentes no STF, que tentam uniformizar o tratamento dos benefícios fiscais relativos ao ICMS, dentre os quais: ADI 1179; ADI 1247; ADI 1308; ADI 2548; ADI-MC 2645; ADI 2906; ADI 3312; e ADI 3794. As "reiteradas decisões" referentes a tais benefícios servem como precedentes para justificar a edição da súmula vinculante.

Mencione-se que, em 2014, o Procurador Geral da República, Rodrigo Janot, emitiu parecer favorável à aprovação da proposta de Súmula Vinculante N° 69, nos termos em que foi inicialmente apresentada ao Supremo, ou seja, sem qualquer modulação dos efeitos da decisão. Janot entendeu que a disciplina merece tratamento uniforme objetivando evitar a desestruturação do pacto federativo diante do favorecimento de um estado em prejuízo dos outros, especialmente no que diz respeito às hipóteses de concessão de benefícios (CONJUR 2014).

No tocante ao tema da modulação, há que se enfatizar a inexistência de embasamento legal para penalizar aqueles que agiram de boa fé e em conformidade com a Constituição.

³³ ADI 2.688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa; ADI 3.674/RJ, rel. Marco Aurélio e ADI 3.664/RJ, rel. Min. César Peluso. Percebe-se, pela leitura dos julgados, a não exigência de unanimidade.

Considerem-se, também, os altos investimentos exigidos para a implantação dos empreendimentos privados. Não havendo a modulação dos efeitos da aplicação da súmula, assim como interesse político em solucionar a questão, as empresas simplesmente fecharão as portas e os trabalhadores perderão seus empregos. Dessa forma, os efeitos produzidos pela declaração de inconstitucionalidade seriam contrários ao princípio da segurança jurídica e atingiriam o âmbito processual, econômico e social. Não é possível, portanto, ignorá-los, sob o risco de abalo à imagem e à credibilidade do Brasil perante os investidores.

Como se sabe, em razão do modelo de federalismo cooperativo vigente no Brasil, cabe exclusivamente à União, através da elaboração de políticas de desenvolvimento regional, corrigir as desigualdades entre os estados, conforme o art. 21 da CRFB/88, uma vez que os problemas regionais estão inseridos no contexto nacional. Estão, portanto, impedidos os Estados de agirem a seu bel-prazer. Por outro lado, não é possível desprezar a realidade e os atores nela envolvidos. Supressão repentina dos incentivos agravaria as desigualdades regionais e sociais, indo na contramão dos objetivos fundamentais da República que inspiram a ordem econômica, elencados nos artigos 3º, incisos II e III, e 170, inciso VII, ambos da Constituição Federal. (CONJUR 2014).

Com vistas a assegurar a participação democrática dos cidadãos em questões relevantes da sociedade, recorde-se que o artigo 3º da Lei 11.417, § 2º prevê a possibilidade de participação da figura do *amicus curiae* nos seguintes termos:

no procedimento de edição, revisão ou cancelamento de enunciado da súmula vinculante, o relator poderá admitir, por decisão irrecorrível, a manifestação de terceiros na questão, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Em sua dissertação, Damaris Medina³⁴ explica que o “amigo da corte”, em latim *amicus curiae*, é uma terceira pessoa que, embora não seja parte do processo, nele intervém de modo a oferecer à Corte informações técnicas acerca de questões constitucionais controvertidas, ou também defender os interesses dos grupos por ele representados, no caso de serem, direta ou indiretamente, afetados pela decisão a ser tomada.

³⁴ MEDINA, Damares. **Amigo da Corte ou amigo da parte? Amicus Curiae no Supremo Tribunal Federal.** Dissertação de Mestrado IDP, 2008 , pág. 12

Registre-se também que, no caso de descumprimento da decisão judicial, ou quando o ato administrativo que contrariar enunciado de súmula vinculante negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente, assegura o Art. 7º da Lei 11.417/06 que caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação:

§ 1º Contra omissão ou ato da administração pública, o uso da reclamação só será admitido após esgotamento das vias administrativas;

§ 2º Ao julgar procedente a reclamação, o Supremo Tribunal Federal anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial impugnada, determinando que outra seja proferida com ou sem aplicação da súmula, conforme o caso.

Ao que tudo indica, a edição da súmula proposta ocorrerá brevemente. O tribunal tem sinalizado no sentido da modulação dos efeitos da decisão a partir da data do julgamento. Cite-se, a esse respeito, a ADI 4481/PR³⁵, julgada em 2015, referente a lei que concedeu benefícios fiscais no estado do Paraná. Na ação, o ministro Luís Roberto Barroso reafirmou o entendimento da Corte sobre a inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental; porém, com efeitos pró-futuro, ou seja, com validade a partir da data da sessão do julgamento da ADI. Ainda segundo o ministro, seria indispensável fazer uma ponderação entre, de um lado, a regra da Constituição Federal que foi violada, e, de outro, a segurança jurídica, a boa-fé e a estabilidade das relações que já se constituíram, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A posição foi acompanhada pela maioria, com discordância apenas do ministro Marco Aurélio.

Celso de Barros Correia Neto³⁶, em recente artigo publicado no CONJUR ponderou que “a tendência do Supremo será conferir apenas efeitos prospectivos às decisões de controle concentrado em matéria de guerra fiscal, sempre que a vigência alongada do programa de benefícios fiscais e a demora no julgamento Plenário da ação assim recomendarem”.

Entende-se por modulação temporal dos efeitos da decisão a possibilidade do STF alterar para o futuro (*ex nunc*) o momento da produção dos efeitos de uma norma declarada

³⁵ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796> Acesso: 06.07.2017

³⁶ Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>. Acesso: 20.07.2017

inconstitucional, por prazo determinado estabelecido pelo próprio Tribunal. Trata-se, portanto, de uma exceção à regra (*ex tunc*), a depender do caso concreto e quando presentes justificados fundamentos: (i) razões de segurança jurídica ou de (ii) excepcional interesse social. Inspirado na Constituição Portuguesa³⁷, o art. 27 da Lei 9.868/1999 estabelece:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Após a publicação no Diário Oficial, o efeito da súmula vinculante é imediato, com possibilidade de modulação ou restrição dos efeitos por decisão de 2/3 (oito ministros) dos membros do STF. Em que pesem os debates doutrinários colocando em xeque a constitucionalidade da atividade modulatória das decisões, o entendimento foi pacificado no Plenário do STF em 2010, no julgamento da ADI 3.601/DF³⁸ ao se afirmar que, “o art. 27 da Lei no 9.868/99 tem fundamento na própria Carta Magna e em princípios constitucionais, de modo que sua efetivação, quando presentes os seus requisitos, garante a supremacia da Lei Maior”. Nesse sentido, não há que se falar em ativismo judicial do Tribunal, tendo em conta a obediência aos limites estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico, em particular o princípio da proporcionalidade, mediante o qual será possível moldar o controle dos efeitos decisórios a fim de evitar situação mais grave do que a própria inconstitucionalidade.

Como ilustração, mencione-se o julgamento do RE 197.917/SP (caso Mira Estrela), onde o STF utilizou a técnica de manipulação dos efeitos da decisão para frente, de modo a evitar consequências práticas que seriam produzidas pela ausência da restrição temporal, buscando garantir a segurança jurídica e o interesse social da melhor maneira possível.

Cabe ressaltar que o Direito se expressa por meio de um sistema de normas jurídicas. Hans Kelsen formulou um sistema de escalonamento hierárquico piramidal de normas, que atribuiu à Constituição a fonte máxima de validade. Assim, qualquer norma que pretenda compor o ordenamento jurídico deve estar em consonância com a norma superior fundamental que lhe inspire validade, sob pena de não produzir efeitos.

³⁷ art. 282, alínea 4, da Constituição de Portugal

³⁸ ED na ADI no 3.601/DF, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 09/09/10, www.stf.jus.br.

Robert Alexy esclarece que as regras prevalecem sobre os princípios quando se encontram em colisão. Contudo, diante de um conflito entre duas regras sobre a mesma hipótese (antinomia), uma sempre prevalecerá sobre a outra. Cuida-se de “tudo ou nada”, famosa frase do professor Canotilho; aplicam-se, como solução, os critérios clássicos apresentados por Norberto Bobbio: cronológico, hierárquico e da especialidade.

Tratando-se de colisão entre princípios, o desenlace será diferente. Não existe gradação entre os princípios, o que significa dizer que nenhum princípio é mais ou menos importante do que o outro, considerando-se a unidade da Constituição. Vale recordar Paulo Gonet:

o princípio da unidade da Constituição, postula que não se considere uma norma constitucional fora do sistema em que se integre; dessa forma evitam-se contradições entre normas constitucionais. As soluções dos problemas constitucionais devem estar em consonância com as deliberações elementares do constituinte³⁹.

Torna-se necessário, portanto, realizar o sopesamento entre os princípios constitucionais da supremacia da Constituição, segurança jurídica e interesse social. Busca-se, dessa forma, maximizar a proporcionalidade da verificação do direito, adequando os meios ao caso concreto e reduzindo ao máximo os possíveis danos em conflitos que não poderão ser solucionados de forma justa ou suportável pela simples aplicação da norma.

A provável edição da PSV 69 suscitará duas indagações relevantes. No caso da edição da PSV 69 sem a modulação dos efeitos da decisão, como ignorar o princípio da segurança jurídica sob a ótica do contribuinte que agiu de boa-fé? Ainda que venha a ser aprovada com efeitos pró-futuro, será possível impedir a concessão maliciosa de incentivos ilegais pelos estados?

9. Reclamação Constitucional

A figura da reclamação foi introduzida pela Lei nº 8.038, de 28.05.90 e disciplinada nos arts. 102, I, “l”, e 105, I, “f”, ambos da CRFB/88. Como ensina Humberto Theodoro Jr., o

³⁹ MENDES, Ferreira Gilmar e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva. 10ª ed. 2015. Pág: 94

instituto surgiu por criação jurisprudencial que remete à criação do STF inspirada na teoria dos poderes implícitos (“*implied power*”) do direito norte-americano, segundo a qual toda atribuição de competência jurisdicional contém implícitos os poderes inerentes e necessários para realizá-la⁴⁰.

Em 1957, o STF incorporou em seu Regimento Interno o instituto da reclamação. E em 1988, com o advento da nova Constituição, a reclamação foi expressamente prevista dentre os feitos de competência originária do STF e do STJ. Somente a partir da EC nº 45/04, a reclamação passou a ser aplicada pelo STF para compelir obediência à súmula vinculante. O Supremo, ao julgar a ADIn 2.212, mudou o entendimento até então vigente de exclusividade da reclamação pelo STF, autorizando a previsão da reclamação nas constituições estaduais, em conformidade com o princípio da simetria.

Ficou, portanto, pacificado para o STF o entendimento da reclamação ser um direito de petição⁴¹ que busca preservar a competência e garantir a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça (STF e STJ), sendo de competência originária daqueles Tribunais⁴², com previsão na Constituição Federal de 1988

Viu-se, pois, com a EC 45/2004, a possibilidade de reclamação contra situações que viessem a contrariar o cumprimento dos enunciados das súmulas vinculantes⁴³ emanadas do STF, negar-lhe vigência ou no caso de aplicação indevida pelos demais juízes, tribunais, e Administração Pública Direta ou Indireta, de acordo com o artigo 103-A e §3 da CRFB/88, bem como da Lei 11.407/06, que regulamenta o dispositivo.

A competência para julgamento é originária tanto para o STF quanto para o STJ, quando o objeto versar sobre desobediência à autoridade de suas decisões e preservar as respectivas competências. Contudo, somente a mais alta corte proferirá a última palavra sobre reclamação que vise a anular ato administrativo ou cassar ato judicial que contrariar ou aplicar indevidamente o enunciado das súmulas vinculantes, determinando que outra seja proferida, sempre observando o caso concreto.

⁴⁰Reclamação constitucional Humberto Theodoro Júnior., Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_27341926_RECLAMACAO_CONSTITUCIONAL_IMPORTANCIA_SEMPRE_CRESCENTE_NA_ESFERA_DOS_DIREITOS_FUNDAMENTAIS.aspx Acesso em: 01.06.2017

⁴¹ ADI 2212 / CE. Min. ELLEN GRACIE. Pleno, DJ 14-11-2003 PP-00011, adotada pelo STF, em detrimento à corrente majoritária, que defende a natureza de ação.

⁴² Artigo 102, I, I, a artigo 105, I, f CRFB/88, além de outros dispositivos ao longo do texto constitucional.

⁴³ Não se aplica, às súmulas convencionais da jurisprudência dominante do STF ou do STJ, por não possuírem efeito vinculante. Rcl 6135 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, julgado em 28/08/2008, DJ 20/02/2009

Não é desconhecido que a responsabilidade pelo número de processos repetitivos no Judiciário brasileiro cabe, em grande medida, ao próprio poder público, que se utiliza de todas as instâncias recursais sem critério algum, em matérias mais que pacíficas. Nas palavras Gilmar F. Mendes⁴⁴:

... tem-se aqui a clara convicção de que a Administração Pública contribui, decisivamente, para o incremento das demandas judiciais de caráter homogêneo. Daí situar-se na seara da Administração Pública o grande desafio na implementação do efeito vinculante em toda a sua plenitude.

Somente será admissível a reclamação quando esgotadas todas as possibilidades nas vias administrativas, conforme art. 7º, § 1º, Lei 11.407/06, o que segundo Nelson Nery Jr⁴⁵, propicia privilégios desproporcionais e não isonômicos em favor da Administração, concedendo prerrogativas que o particular não possui.

Destaque-se que há necessidade de capacidade postulatória⁴⁶, sob pena de inadmissibilidade da ação. O sujeito passivo é autoridade judicial ou administrativa, que tenha praticado o ato impugnado, litisconsorciado com o beneficiário do mesmo ato, conforme CPC, art. 989, I e III.

10. O princípio da segurança jurídica

O debate sobre o conceito de justiça estende-se desde a Antiguidade. Conforme a tradição da mitologia grega, a deusa Têmis personificava o símbolo dos princípios, da ordem e da justiça posta acima das paixões humanas. Atualmente, é representada cega ou com os olhos vendados em sinal de imparcialidade. Em uma de suas mãos, segura uma balança com pratos equilibrados indicando a igualdade entre os homens quando são avaliados seus erros e acertos; na outra, ostenta uma espada que representa a autoridade para impor as decisões adotadas. Afastando-se da mitologia e recorrendo à racionalidade, a ideia de justiça foi objeto de estudo na obra *A República* de Platão. Aristóteles considerava que a justiça era a virtude

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 498.

⁴⁵ NERY Junior, Nelson. *Constituição Federal comentada e legislação constitucional*. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

⁴⁶ Precedente: Rcl 678

concernente às relações sociais. Santo Agostinho afirmava que os reinos sem justiça assemelham-se a uma quadrilha de ladrões. Kelsen afirmou não saber o que seria a justiça absoluta, e que apenas conhecia a relativa a si próprio⁴⁷.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, promulgada em 1789, inaugurou um novo período na história do pensamento político ocidental. No art. 13º, ficou estabelecido que, para a manutenção da força pública e o financiamento das despesas da administração, seria indispensável fixar uma contribuição comum que deveria ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades. Infere-se, portanto, que o princípio da igualdade constitui elemento indispensável à realização da justiça.

O conceito de justiça, juntamente com a segurança jurídica, são valores fundamentais, assegurados no preâmbulo da Constituição de 1988 nos seguintes termos:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

Gilmar Mendes⁴⁸, em decisão proferida no STF, afirmou que a segurança jurídica seria um subprincípio do Estado de Direito, com importante papel na noção de justiça material. Leandro Paulsen, na mesma linha, atesta que o Estado de Direito e sua concretização em diversos dispositivos constitucionais, permitem que se infira o princípio implícito da segurança jurídica em geral e, particularmente, em matéria tributária. De acordo com Humberto Ávila o princípio da segurança jurídica constitui o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público, onde os cidadãos possam saber de antemão quais normas são vigentes antes da concretização dos fatos por elas regulamentados⁴⁹.

Sob o ângulo jurídico, a atual redação da PSV 69 prestigia o princípio da legalidade (art. 5º, II CRFB/88), desconsiderando à boa-fé do contribuinte, a segurança jurídica e o interesse

⁴⁷ Sílvio de Macedo Soares. Disponível em: www.ablj.org.br Acesso: 28.06.2017

⁴⁸ STF Pet(MC) 2.900-RS, 2003.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Rio Grande do Sul: Esmafe. 13ª ed., 2011. Págs 47 e 48

social, tendo em vista que a supressão repentina dos incentivos aumentaria o desemprego e agravaria ainda mais as desigualdades, contrariando o texto constitucional em seus arts. 3º, III; e 170, VII. A esse respeito, Valter Shuenquener de Araújo⁵⁰ destaca que:

Para que o princípio da proteção da confiança tenha plena efetividade, o ordenamento deverá proporcionar ao cidadão uma proteção que possa materializar-se na forma procedimental ou substancial. A primeira se refere à proteção obtida mediante um procedimento que conte com a efetiva participação do particular, a ser adotado antes da decisão estatal capaz de frustrar uma expectativa legítima. A segunda modalidade de proteção, que visa à concreta tutela da expectativa, pode, por sua vez, apresentar-se por meio de uma tutela da preservação do ato, da fixação de uma compensação ou através da criação de regras de transição.

É certo que não são admitidas leis incompatíveis com a Constituição. Por outro lado, deve-se proteger os interesses sociais dos cidadãos que agiram sob a égide da lei editada e imposta pelo Estado. Nesse contexto, o Supremo, na ADI429/CE, zeloso no respeito ao princípio da segurança jurídica e boa-fé dos contribuintes, modulou temporariamente os efeitos da decisão, fixando prazo de doze meses a partir da publicação da respectiva ata de julgamento dos benefícios fiscais concedidos aos portadores de deficiência física. Outro julgamento recente no qual também se modulou os efeitos das decisões ocorreu na ADI 2.663/RS.

A postura adotada pelo Supremo de analisar as peculiaridades do caso concreto, assegurando prazo para transição e adaptação das empresas de modo a amenizar os impactos causados às partes, sem dúvida prestigia o bom senso, a segurança jurídica e garante o mínimo de justiça almejada pelos jurisdicionados, cujos benefícios pretéritos foram constituídos de boa-fé.

Em outro sentido, caso a isenção seja declarada inconstitucional, sua aplicação teria efeito *erga omnes* e eficácia *ex tunc*, ou seja, nula desde a declaração de sua inconstitucionalidade. Em tal circunstância, seria possível a cobrança retroativa de impostos dos contribuintes que receberam os benefícios em boa-fé, criando um cenário de enorme insegurança jurídica, além dos riscos financeiros para as empresas que teriam dívida significativa a pagar de um momento para o outro.

⁵⁰Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/principio-da-protacao-da-confianca/4364>. Acesso em: 11.07.2017

Ainda não se vislumbra consenso sobre possíveis soluções. De um lado, os estados que concederam as isenções defendem a remissão e consequente extinção das obrigações tributárias dos últimos cinco anos por meio da convalidação dos incentivos e benefícios fiscais e financeiros vinculados ao ICMS, autorizados e concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal. Por outro lado, existem entes federados que não admitem a convalidação dos benefícios inconstitucionais por considerá-los prejudiciais.

Não é correto, de todo modo, afirmar que todos os programas de incentivos fiscais foram estritamente motivados pela disputa fiscal. Conforme argumentação de Celso de Barros⁵¹:

os incentivos fiscais não passam, grosso modo, de exonerações extrafiscais, concedidas com vistas à produção de efeitos não financeiros. Mas a verdade é que tal afirmação acrescenta bem pouco ao deslinde do tema e nada diz sobre como, de fato, funciona esse instituto no direito vigente. É preciso, então, verificar a maneira como operam esses instrumentos no direito brasileiros, e quais efeitos estão aptos a lograr

Na mesma linha, situa-se o entendimento de Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco⁵², e Régis Fernandes de Oliveira⁵³ sobre a inconstitucionalidade jurídica da concessão indiscriminada dos benefícios fiscais sob as mais variadas formas, e não da concessão em si :

A questão não está na concessão em si do benefício fiscal, que não é vedada, mas em fazê-lo de forma descoordenada, transferindo o custo da desoneração para os demais entes federados. Trata-se, em rigor, de um problema federativo complexo, que impõe a necessidade de coordenar esforços e impedir que um ente federado possa impor sua vontade aos demais, de maneira unilateral e descoordenada.

A luta, pois, pela captação de recursos privados, a concessão de incentivos, a prática de renúncia fiscal, é perfeitamente amoldável no sistema federativo. O que não se pode permitir, e para isso o Estado federal tem que impor limites, é o destino sempre indesejado de todos os recursos apenas para uma ou duas unidades federadas. Logo, importante que se criem regras, até para permitir o desenvolvimento regional.

Será necessário, portanto, analisar a realidade fática de cada caso concreto, pois existem incentivos que melhoram a realidade econômica local, produzem renda e aumentam

⁵¹CORREIA, Celso de Barros Neto. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. Almedina, 2016. Pág. 124

⁵² MENDES, Ferreira Gilmar e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva. 10ª ed. 2015, p: 1396.

⁵³ FERNANDES, Régis de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. Revista dos Tribunais. 7ª ed. 2015, pág. 116.

a arrecadação tributária. Todas as 26 unidades federadas e o Distrito Federal utilizam-se desse instrumento para alavancar o desenvolvimento regional. Não é difícil observar situações onde o incentivo advém da vontade de reduzir as desigualdades sociais e regionais, melhorando a existência dos seus habitantes. Já em outros casos não se verificam quaisquer benefícios para os cidadãos, tampouco redução da pobreza.

Kiyoshi Harada⁵⁴ elencou uma possível solução para os estados que violam sistematicamente o princípio estampado no artigo 5º caput, II, da CF, o qual proíbe instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente: (i) punir os governantes responsáveis pela afronta aos termos constitucionais com perda da função pública, (ii) suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, e (iii) multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

11. Considerações Finais

A edição da Proposta de Súmula Vinculante N° 69 representará significativo avanço no tratamento da questão do conflito fiscal. Porém, não é prudente afirmar que impedirá definitivamente a concessão de benefícios incompatíveis com a Constituição Federal, tal como praticado atualmente por governadores e parlamentares.

Recorde-se que, apesar da multiplicidade dos instrumentos disponíveis (Ação Civil Pública, Ação Civil Originária, Ação Popular, Ação de Improbidade Administrativa), não houve êxito, até o momento, em controlar o embate fiscal. Dessa forma, ainda que seja aprovada a súmula, o cenário atual não mudaria, pois o Brasil se encontra lamentavelmente refém de um modelo de federalismo estabelecido por reforma datada do regime militar. O caminho para que se elimine por completo o conflito fiscal é longo, complexo e exige atuação decidida do Estado, de maneira a coibir definitivamente os arranjos entre os entes federados e as empresas privadas por ocasião da concessão de benefícios fiscais.

O artigo 4º da Lei 11.417/06, que regulamentou o instituto da súmula vinculante no Brasil, estabelece que o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus

⁵⁴ Disponível em: http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=2030 Acesso: 11/07.2017

membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia prospectiva, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Em razão dos riscos e das peculiaridades dos benefícios concedidos, é perfeitamente justificável a necessidade de modulação dos efeitos da decisão pelo STF em âmbito administrativo e judicial relativos aos casos pretéritos, no caso de eventual declaração de inconstitucionalidade, determinando que só alcancem os atos editados posteriormente à sua publicação, garantindo o pilar da ordem jurídica: previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte.

É legítimo que as unidades federadas busquem promover o desenvolvimento socioeconômico. Torna-se necessário, entretanto, que se estabeleçam critérios objetivos para a concessão de vantagens, de maneira a resguardar a federação, impossibilitando qualquer vantagem de um ente isolado, inclusive por meio da revisão periódica e pontual dos benefícios concedidos. Urge, ademais, evitar que o impasse continue arrastando-se por conta da lentidão do legislativo em lidar com as estruturas jurídicas obsoletas.

Convém ressaltar que é indispensável julgar a ADPF 198, que discute a não recepção pela Carta Constituinte de 1988 dos dispositivos que conferem à unanimidade de um órgão do executivo (CONFAZ) a sorte do desenvolvimento das unidades federadas, antes da edição da provável súmula.

Em suma, o atual modelo tributário encontra-se defasado e não atende às necessidades dos segmentos econômicos, sociais e políticos. Torna-se necessário promover vontade política para que ocorra desfecho no âmbito normativo, em harmonia com os interesses públicos e privados, evitando que o debate continue se arrastando.

Se considerarmos que o Estado é uma evolução da sociedade, cabe aos representantes eleitos compreender que o progresso é a tendência nos países democráticos, e que governar é a arte de otimizar os recursos financeiros e a infraestrutura estatal, com vistas a satisfazer o maior número de objetivos nacionais, e não financiar o Estado sobre os ombros das camadas populares, transferindo renda do trabalho para o capital. Do contrário, qualquer “grande estratégia” diante do cenário dantesco vigente, haverá sempre de ter a reforma fiscal como paliativo ao problema.

Referências

- CARNEIRO, Rogério David. [Proposta de Súmula Vinculante nº 69, guerra fiscal e outra visão constitucional](https://jus.com.br/artigos/22022). *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3271, 15 jun. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22022>>. Acesso em: 2 de maio de 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo. Editora Malheiros, 9ª Ed., 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009
- CORREIA, Celso de Barros Neto. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. Almedina, 2016.
- FERNANDES, Régis de Oliveira. **Curso de Direito Financeiro**. Revista dos Tribunais. 7ª ed. 2015.
- Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo** - 7ª Ed. Saraiva, 2012
- STRECK, Lênio Luiz, ABOUD, Georges- **O que é isto – o precedente judicial e as súmulas vinculantes?** 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- MARTINS, ELALI, PEIXOTO - coordenadores - **Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**/ São Paulo: MP Ed., 2007
- MEDINA, Damares. **Amigo da Corte ou amigo da parte? Amicus Curiae no Supremo Tribunal Federal**. Dissertação de Mestrado IDP. 2008
- MENDES, Ferreira Gilmar e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva. 10ª ed. 2015
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MENDES, Marcos J. **OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DE BRASIL, RÚSSIA, CHINA, ÍNDIA E MÉXICO: COMPARAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS GERAIS**. Brasília, 2008
- NERY Junior, Nelson. **Constituição Federal comentada e legislação constitucional**. 3 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Rio Grande do Sul : Esmafe. 13ª ed., 2011

Reforma Tributária em Questão. Organização : Lauro Morhy. Editora UNB. 2003

VARSAÑO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: IPEA, 1997. Disponível: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/%20PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em: 29.06.2017. Pág. 10 e 16.

Tributos no Brasil: Auge, Declínio e Reforma. Ives Gandra, Paulo Rabello e Rogério Vidal. 2008. 70 anos Fecomércio