

A Concessão de Incentivos Fiscais declarados inconstitucionais e os efeitos da Guerra Fiscal

The Tax Incentive Grant declared unconstitutional and the effects of Tax War

*Maria de Fátima Ribeiro**
*Aldo Aranha de Castro***

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo analisar a questão da guerra fiscal, em especial quando da tributação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS. Para tanto, o trabalho abordará o que é guerra fiscal, que é desencadeada, dentre outros, pela falta de uma política de desenvolvimento tanto nacional quanto regional. Deste modo, percebe-se que no Brasil é frequente e acirrada a guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal em relação ao ICMS e entre os Municípios e o Distrito Federal, em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Para tentar dirimir tais conflitos, o legislador constitucional estabeleceu no Artigo 146, que deverá ser instituída Lei Complementar, e várias leis surgiram neste sentido, dentre elas, a Lei Complementar n.º 24/75, que prevê a necessidade de celebração de convênios entre os Estados e Distrito Federal, para a concessão e revogação de benefícios, e estabelece os procedimentos devidos para que isso ocorra. Estudando-se, no decorrer do trabalho, acerca da proposta da Súmula Vinculante n.º 69, que prevê que será inconstitucional qualquer benefício concedido sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Ver-se-á, também, acerca de regulamentações e propostas legislativas em relação ao assunto ora analisado, visando diminuir os conflitos provocados com a guerra fiscal do ICMS, finalizando com a proposição de modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade dos incentivos concedidos à revelia do CONFAZ, a fim de evitar graves reflexos na economia, problemas sociais e reflexos no comércio internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Guerra Fiscal; ICMS; Proposta da Súmula Vinculante n.º 69

ABSTRACT: The present study aims to examine the issue of tax competition, particularly when taxation Tax on Circulation of Goods - ICMS. Therefore, the work will address what is tax war, which is triggered, among others, the lack of a development policy as nationally as regionally. Thus, it is clear that in Brazil is frequent and fierce tax competition between States and the Federal District in relation to ICMS and between the Municipalities and the Federal District, in relation to the Tax on Services of Any Nature - ISS. Trying to solve this conflicts, the constitutional legislator established in the Article 146, which shall be established Complementary Law, and various laws have emerged in this sense, among them, Complementary Law n.º 24/75, which provides for the necessity of concluding agreements between States and the Federal District, for the granting and revocation of benefits, and the procedures due to which this occurs. Will be studied in the course of work on the proposed of

* Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, Pós Doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa, Coordenadora e professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR – Marília.

** Mestre em Direito pela Universidade de Marília - Unimar, Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Estadual de Londrina - UEL e advogado atuante na cidade de Marília/SP.

Binding Precedent n. # 69, which provides that any benefit granted is unconstitutional without the permission of the National Farm Policy - CONFAZ. It will be seen also regulations and legislative proposals on the subject now analyzed in order to decrease the conflicts caused by the war ICMS tax, ending with the proposition of modulate the effects of the decision of unconstitutionality of the incentives granted by default CONFAZ in order to avoid serious consequences on the economy, social issues and effects on international trade.

KEYWORDS: Tax War; ICMS; proposal Binding Precedent n. 69

1 - Introdução

O Sistema Tributário brasileiro é complexo e muitas vezes, conduz à insegurança jurídica, considerando o federalismo fiscal. No exercício da competência tributária, verifica-se o surgimento de conflitos entre os entes políticos, podendo registrar, desde logo, o que decorre do exercício irregular da competência tributária, quando o ente político concede benefícios fiscais fora dos parâmetros constitucionais e infralegais.

Sob o ponto de vista do desenvolvimento econômico e social de um ente da federação, pode-se verificar que a busca de investimentos, com propostas de novos postos de trabalho, bem como uma maior arrecadação de tributos, são potencialmente importantes, quando são concedidos incentivos ou outros atrativos fiscais. No entanto, com tais procedimentos, os estados podem perder contribuintes e diminuir sua arrecadação nessa guerra fiscal instalada¹.

Um dos problemas encontrados refere-se a diferença de desenvolvimento entre os Estados. O Brasil possui Estados que estão muito à frente dos demais no que se refere aos aspectos econômicos e sociais. Escreve Hugo de Brito Machado que num país com grandes disparidades regionais de renda como o Brasil, a centralização tributária é muito importante para os objetivos de promover, via União Federal, a redistribuição mais justa das receitas tributárias entre as diversas áreas do território, permitindo que Estados e Municípios menos desenvolvidos possam realizar, em proveito de seu desenvolvimento econômico e social, investimentos acima do que será viável com a mera utilização de suas receitas tributárias próprias.²

A complexidade das questões que envolvem o tema exige um estudo mais amplo da guerra fiscal, para avaliar os seus efeitos. Assim, será possível verificar se a utilização dos incentivos fiscais pelos entes tributantes, na forma como estão sendo concedidos, gerando

¹ Sobre a guerra fiscal confira a obra sobre *ICMS Questões Atuais*, coordenada pela profa. Elizabeth Nazar Carrazza, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

² MACHADO, Hugo de Brito. *A Função do Tributo nas Ordens Econômicas, Ordem social e Ordem Política*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Fortaleza, nº 28 (2), jul-dez, 1987, pág. 39.

vantagens ou desvantagens para a sociedade, principalmente em se tratando da tributação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias - ICMS.

Um dos motivos que desencadeia a guerra fiscal pode ser registrado como a falta de uma política de desenvolvimento tanto nacional como regional, bem mais comprometida com a realidade socioeconômica.

Pretende-se, desta forma, com o estudo da guerra fiscal e ICMS, a análise da proposta de Súmula Vinculante nº 69, das regulamentações e propostas legislativas, passando-se por considerações pontuais sobre o tema ora em comento, esclarecer e pontuar, por derradeiro, as consequências para o contribuinte, de uma possível modulação de efeitos de incentivos fiscais declarados inconstitucionais.

Assim, delimitados os principais pontos da pesquisa, este trabalho se justifica por ser relevante no contexto jurídico atual e se traduzir em aspectos que dizem respeito diretamente aos interesses dos contribuintes e às consequências dos efeitos da guerra fiscal para os Estados, buscando-se esclarecer e detalhar acerca da guerra fiscal e da tributação do ICMS.

Desta feita, especificados os objetivos e justificativa pelos quais se desenvolve o trabalho, pode-se adentrar ao estudo do objeto da pesquisa propriamente dita, iniciando-se com a abordagem da guerra fiscal e a tributação do ICMS.

2 - A Guerra Fiscal e a tributação do ICMS

A expressão guerra fiscal (concorrência tributária) é a situação de disputa econômica entre entes autônomos (federados), possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.³

³ SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia*. Revista de Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan/jul, 1999, pág. 135. Nesse mesmo sentido: A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais como a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais. PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, 2000, pág. 11.

No Brasil é frequente a guerra fiscal entre os Estados e Distrito Federal em relação ao ICMS⁴ e entre os Municípios e Distrito Federal o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)⁵. Essa disputa pode provocar desequilíbrios na concorrência não só entre os entes da federação como entre os contribuintes que se encontram na mesma situação e são tributados diferentemente.

Para dirimir tais conflitos, o legislador constitucional estabeleceu no artigo 146, que lei complementar será instituída para tal finalidade conforme dispõe o inciso I. Várias leis complementares foram criadas para cumprir tal finalidade.⁶

Com referencia ao ICMS, a Constituição Federal estabeleceu no artigo 155, § 2º, inciso XII, “g”, que lei complementar deverá regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A Lei Complementar nº 24/75, que foi recepcionada pela Carta Constitucional de 1988, prevê a necessidade de celebração de convênios entres os Estados e Distrito Federal para a concessão e revogação de benefícios e estabelece os procedimentos devidos. Desta forma, para ter validade, o benefício concedido por um desses entes da federação, deve ser aprovado pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária⁷. Na prática, ocorrem situações em que os Estados concedem vantagens fiscais diretamente às empresas sem que o fato, seja apreciado pelo CONFAZ. Tais situações resultam em obrigação do Estado receptor a aceitar o crédito imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do principio da não cumulatividade do imposto, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária que nenhum benefício auferem em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por força dos estímulos, naquela origem. O voto proferido por um representante do Poder Executivo no CONFAZ constitui apenas um ato de anuência federativa ao Estado que solicitou o benefício,

⁴ O Brasil é o terceiro país do mundo a instituir um imposto de tipo IVA muito inspirado no IVA francês anterior à primeira Diretiva europeia. Vasco Guimarães, *A Tributação do Consumo no Brasil*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2005, nº 416, pág. 188.

⁵ Embora o objeto da análise seja tratar da guerra fiscal envolvendo os Estados brasileiros, convém mencionar, que de igual modo, os Municípios também se manifestam para atrair a instalação de empresas em seus territórios, aproveitando-se de da interpretação jurisprudencial controvertida acerca do local da prestação de serviços para efeito da cobrança do ISS. A Emenda Constitucional 37/2002, tentou diminuir essa disputa entre os municípios, estabelecendo uma alíquota mínima de 2% para o tributo. A Lei Complementar nº 116/2003, também esclarece as condições de incidência e demais procedimentos para sua exigência.

⁶ Neste sentido foi editada a Leis Complementar nº 87/1996 para prevenir os conflitos de competência entre os Estados e o Distrito Federal em relação ao ICMS com alterações posteriores. A Lei Complementar nº 24/1975 que trata da necessidade de convênios entre os Estados e Distrito Federal no tocante a concessão de incentivos fiscais foi recepcionada pela Constituição de 1988. Sobre a Guerra Fiscal, confira: PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo F. *A Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, 2000.

⁷ O CONFAZ tem por finalidade promover as ações necessárias à elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal entre outras funções conforme estabelece seu regimento aprovado pelo Convênio ICMS/133.

mas não significa renúncia de receita por parte dos demais, porque isso dependeria de aprovação de cada Poder Legislativo estadual, em razão do princípio constitucional da legalidade, conforme dispõe o artigo 150, §6º da Constituição Federal. Tal conclusão é decorrência lógica do princípio do federalismo, que restringe a eficácia de qualquer lei estadual ao próprio território.⁸ No entanto, o fato de os Secretários da Fazenda (que integram o CONFAZ) serem nomeados pelo Governador, podem aprovar legislação que concede ou retira benefícios sem a aprovação do referido Conselho, deixando para os Tribunais se pronunciarem sobre a questão.

O prof. Alcides Jorge Costa ao comentar sobre a sistemática do ICMS, quando da concessão de incentivos fiscais, ressalta que o incentivo representa um subsídio direto no preço, um dumping, que é condenado no mundo inteiro, e que ofende o princípio da livre concorrência. Isto porque uma indústria gozando deste incentivo, pode desequilibrar os concorrentes.⁹ Verifica-se, com isso, a existência de políticas de concessão de benefícios fiscais pelos Estados que não obedecem a critérios mais definidos sob o ponto de vista econômico à luz da Constituição Federal.

O ICMS é um dos tributos mais complexos do STN e com características de um tributo federal. A CF 88 estabeleceu a fonte financeira mais importante e relativa autonomia para os Estados com o ICMS. Na medida em que os Estados passaram a utilizar o ICMS como instrumento para fomentar suas economias, passaram a conferir créditos sobre tributos não pagos, provocando distorções na alocação de investimentos e desvantagens para muitas empresas em função de sua localização. Essa guerra fiscal que embora proibida pela legislação, continua existindo e tem provocado reações dos Estados afetados.

A sistemática de tributação do ICMS demonstra a dificuldade de controle do conflito instalado, necessitando de urgente ajuste no Sistema Tributário. Uma das questões determinantes na discussão da incidência deste tributo é referente a tributação na origem ou

⁸ WEISS, Fernando Lemme. *Os Benefícios Fiscais para o ICMS e os Princípios do Federalismo e da Livre Concorrência*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 199 – abril 2012, São Paulo: Dialética, pág. 48.

⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros Editores, nº 85, pág. 138. Acrescenta o autor que quando um Estado cria um incentivo desta natureza, os concorrentes atingidos em outro Estado pressionam fortemente as autoridades para instituir incentivos. Tais incentivos não irão promover o desenvolvimento, mas vão impedir que outro Estado, até com economia mais fraca, instale o mesmo tipo de indústria ou, para que esta indústria se instale em seu território, tenha que conceder incentivos ainda maiores, provocando, então, uma situação de desigualdade com aquele que tem incentivos menores. Ressalta que o ICMS é inteiramente inadequado para a concessão desse tipo de incentivo. Menciona como exemplo, quando Portugal aderiu ao Mercado Comum Europeu, foram criados pelo Mercado Comum diversos incentivos para quem se estabelecesse em Portugal. Tais incentivos correspondiam até 70% do investimento com a isenção do imposto de renda por 10 anos, treinamento de mão de obra, financiamento de equipamento, de terreno a juros baixos entre outros benefícios. Tais incentivos não envolveram o IVA, isto porque tal imposto é inadequado para incentivar o que quer que seja. Sinaliza que incentivo dessa natureza, além de constituir uma ofensa à livre concorrência é inadequado.

no destino, que é discutida como sendo a difícil relação entre os estados produtores e os estados consumidores. Consequentemente, do ponto de vista da economia brasileira, o Estado de origem *no intento de se proteger, está muito provavelmente - em lógica de concorrência - criando uma situação que lhe será prejudicial, pois induz o agente econômico a sair daquele Estado e produzir em outro Estado onde não incida a alíquota de exportação ou a alíquota de IVA na venda, ou qualquer opção que não lhe promova o gravame daquele montante.*¹⁰

Uma das maiores preocupações dos Estados brasileiros nesta guerra fiscal no ICMS é a perda de receita proveniente de sua arrecadação. Nem sempre se discute a questão maior que é a de promover o desenvolvimento do País. Dessa forma, está-se limitando o produtor brasileiro, privilegiando o agente econômico do MERCOSUL, por exemplo, que evidentemente não está sujeito àquela alíquota de venda interna.

A necessidade de uma reforma tributária na sistemática do ICMS demonstra a competição entre os Estados, para atrair investimentos que determinou a concessão por estes de benefícios fiscais relevantes a empresas privadas brasileiras a estrangeiras, provocando, como já exposto, a guerra fiscal. Grande parte dos problemas decorre da configuração constitucional do referido imposto, uma vez que foi atribuída aos Estados a competência para a instituição de um tributo de características tipicamente nacionais. A cobrança na origem acaba sendo um fator que provoca impacto fiscal, gerando competição entre os Estados, que utilizam incentivos para atrair empresas e investimentos.

Os incentivos fiscais referentes ao ICMS, concedidos unilateralmente¹¹, e, sem que ocorra a celebração de convênios, por intermédio do CONFAZ, favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em certas unidades da Federação. Nestes casos, caberá aos Estados e ao Distrito Federal, que se sentirem prejudicados ou lesados com tal incentivo, ingressarem com as medidas judiciais respectivas, pleiteando a invalidade dos incentivos.

A guerra fiscal se caracteriza por concessões unilaterais, pelos Estados e Distrito Federal de benefícios e isenções de natureza fiscal relativos ao ICMS. Essas medidas objetivam tornar atrativo o território destes Estados, através da redução do ônus tributário, com concessões de vantagens para sociedades que estejam nele instaladas. As políticas

¹⁰ GUIMARÃES, Vasco. *A Tributação do Consumo no Brasil*. In *Ciência e Técnica Fiscal*, 2005, nº 416, pág. 190-191. Uma das primeiras perplexidades que a análise do sistema de tributação do consumo no Brasil suscita é a da desarmonia na tributação do consumo. Sendo um país de dimensão continental com uma só língua e uma só moeda, pareceria que tinha todos os ingredientes para que a tributação do consumo fosse harmonizada.

¹¹ Os Estados concedem incentivos fiscais referentes ao ICMS, abrangendo entre outros: Diferimento do ICMS, (na importação, na aquisição interna de insumos, na aquisição para o ativo fixo); financiamento do ICMS devido; redução do ICMS financiado; participação acionária do Estado; crédito presumido do ICMS; redução da base de cálculo; financiamento de terrenos e infraestruturas.

públicas de incentivo concedidas pelos Estados se caracterizam pela redução ou eliminação, direta ou indireta da tributação do ICMS. Tais políticas podem consistir na redução do imposto em contrapartida com investimentos, ampliação dos postos de trabalhos entre outros.

Com a guerra fiscal estabelecida entre os Estados da Federação, Otávio Soares Dulci, avalia as consequências desse processo sob duas perspectivas: *Em primeiro lugar, há efeitos sistêmicos consideráveis. A guerra provoca tensões nas relações federativas e enfraquece o poder público em face de interesses privados. Há um aumento desmesurado do poder de barganha de investidores potenciais, sem benefícios compatíveis para o conjunto da economia e da sociedade. Isso é ainda mais grave na medida em que privilégios são concedidos a empresas cujos investimentos seriam feitos sem o montante de incentivos que lhes têm sido destinados.*¹²

Não é tarefa fácil equacionar esse quadro de conflito, que se generalizou por grande parte do país. Há que se avaliar as vantagens (se é que assim se pode afirmar) e as desvantagens da guerra fiscal, e certamente buscar alternativas que evitem essa disputa entre os Estados ou/e ainda que seja tal situação controlada. Se constantes situações práticas de desrespeito à legislação e principalmente o acúmulo de ações são levadas ao Poder Judiciário, por intermédio de ações diretas de inconstitucionalidade propostas por um Estado contra lei de outro, relativa à renúncia fiscal, demonstra que há necessidade de buscas mecanismos de controle dessas situações. Deve ser destacado o papel do Poder Legislativo neste contexto, buscando novos ajustes legislativos ou se for o caso alterando a Constituição Federal. Cabe também ao Poder Executivo esse controle também por intermédio do CONFAZ. É necessário rever a função e o papel desse Conselho.

No atual sistema, cada estado e o Distrito Federal têm sua própria legislação sobre o ICMS. O Senado pode fixar alíquotas mínimas e máximas para o imposto, mas os estados e o DF ainda têm amplo poder para conceder isenções e reduzir alíquotas. Essa atração de investimentos e conseqüentemente de novas empresas em seus territórios provocam concorrências entre os Estados e com isso também a diminuição de arrecadação nos últimos anos.

Estados de menor poder econômico reclamam que essa proposta vai beneficiar as localidades mais desenvolvidas, que contam com melhor infraestrutura e estão mais próximas dos grandes mercados consumidores. Certamente, *a redução do poder de dar incentivos fiscais, num primeiro momento, afeta os Estados menos desenvolvidos, porque a falta de*

¹² DULCI, Otávio Soares. *Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil*. Revista de Sociologia Política nº 18, Jun. 2002, p. 105.

*infraestrutura se torna fator de relevante desestímulo para os investidores. No entanto, o prazo para o ajuste às novas regras, aliado a sérias políticas de fomento do desenvolvimento das regiões menos favorecidas, servirá para atenuar esta desigualdade, fazendo com que, a médio e longo prazo, eles possam ampliar consideravelmente e possam dispor da infraestrutura atrativa aos investidores e necessária ao estabelecimento das empresas.*¹³

A guerra fiscal generalizada beneficia de forma representativa os Estados mais desenvolvidos e que possuem fatores de produção mais adequados aos empreendimentos em questão. E, mesmo que haja instrumento de harmonização, entre eles há a necessidade da realização de convênios para a instituição de benefícios fiscais, como exige a legislação complementar. Isto é necessário devido às disparidades entre as diversas regiões brasileiras bem como a falta de políticas públicas adequadas por parte do governo central, no que tange ao desenvolvimento nacional e ainda as delongas das decisões do Poder Judiciário, envolvendo a guerra fiscal entre os Estados que prejudicam direta e indiretamente o contribuinte no tocante à livre concorrência entre outros aspectos, desestruturando com isto o pacto federativo. Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal vem declarando a inconstitucionalidade de tais práticas, que violam expressamente disposições constitucionais, tais como diretrizes para o ICMS, as quais devem ser observadas pelos Estados da Federação. A adoção do princípio de destino, para o respectivo tributo, melhoraria a perspectiva de receita dos Estados menos desenvolvidos, onde o consumo tende a ser bem maior que a produção, como vem sendo apontado pela doutrina.¹⁴ Em junho de 2011 a Corte julgou inconstitucional, diversas leis dos Estados (Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Paraná, Pará e Espírito Santo) e do Distrito Federal, que autorizam o uso de incentivos tributários como política de atração de investimentos. A convalidação dessas leis é autorizada pelo STF que, em seu julgamento, considerou que os benefícios somente poderiam ter sido concedidos mediante convênio entre os Estados. Para que um acordo desse gênero seja validado é preciso unanimidade entre os secretários estaduais de Fazenda no âmbito do CONFAZ. Ao declarar inconstitucionais os incentivos, a decisão do STF não só derruba os

¹³ CHAVES, Vinicius Figueiredo. *O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados*. Revista da EMERJ, v. 12, nº 48, 2009. Pág. 223/224.

¹⁴ Outro efeito perverso é que, em vez de reduzir a concentração industrial, as desigualdades regionais acabam aumentando, em detrimento dos Estados mais pobres. Como todos concedem benefícios semelhantes, as indústrias se instalam onde existem condições mais favoráveis, com boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima, etc., facilidades encontradas nos Estados mais ricos, que podem se dar ao luxo de conceder tais benefícios, já que os mais pobres normalmente não dispõem de tal infraestrutura. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pág. 141. Nesse sentido: NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Mauricio. *Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*, In *Revista Interesse Público, Especial – Responsabilidade Fiscal*, Porto alegre, 2002, pág. 44-45.

benefícios fiscais como obriga os Estados a cobrar o ICMS que deixou de ser recolhido nos cinco anos anteriores. Alguns Estados solicitaram ao Supremo a modulação dos efeitos da decisão. Uma modulação pode definir que os efeitos sejam aplicados somente a partir do julgamento, desobrigando os Estados a exigir o imposto devido no passado. A grande questão decorrente do julgamento da matéria pelo STF é o prejuízo que será gerado aos contribuintes que, de boa fé, se aproveitaram de benefícios fiscais implementados pelos Estados e que agora terão constituídos contra si os créditos tributários decorrentes do aproveitamento dos referidos benefícios fiscais. Em julgados recentes, o STF (AC 2.611 — Medida Cautelar/MG, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJe 28.06.2010) e o STJ (1ª Turma, REsp. nº 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 28/05/2010; 2ª Turma, RMS nº 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19.09.2011) têm afirmado a impossibilidade de estorno, pelo Estado de destino, dos créditos apropriados pelo adquirente. O fundamento é a ofensa aos artigos 150, §6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g” da Constituição Federal.

Desta forma, o STF concluiu que a Constituição Federal reserva à Lei Complementar a regulação sobre a concessão de incentivos fiscais, de subsídios, isenções, redução da base de cálculo, crédito presumido, anistias, benefícios fiscais e qualquer outra redução de encargo relacionado ao ônus gerado pelo ICMS. No caso, refere-se à Lei Complementar nº 24/75, anterior à Constituição de 1988, que dispõe sobre a celebração de convênios para a concessão de isenções de ICMS no âmbito no CONFAZ, e qualquer prática que resulte na redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus devido por força do ICMS. Essa decisão deverá ser unânime dos Estados representados.

Por conta das diversas leis declaradas inconstitucionais, o Presidente do STF, apresentou à comunidade jurídica a proposta da Súmula Vinculante nº 69, com objetivo de solucionar os problemas criados pela concessão de benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ.

A questão não está diretamente ligada à Proposta de Súmula Vinculante, que é o de acabar com a guerra fiscal, mas no eventual efeito retroativo que pode ser dado a esta interpretação. Caso não sejam modulados os efeitos da Súmula Vinculante, a insegurança jurídica será ampliada, uma vez que todos os estados da Federação vêm praticando este tipo de renúncia fiscal para atração de investimentos.

Por se tratar de tema relacionado também aos poderes Legislativo e Executivo, questões específicas são discutidas na ordem do dia, com propostas de alteração na legislação a respeito dos incentivos fiscais no âmbito interestadual do ICMS e a revisão do papel do CONFAZ e seu quórum de deliberação dos convênios firmados entre os Estados.

Desde 2009, encontra-se em andamento no STF a Ação Judicial de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental de nº 198, de iniciativa do governador do Distrito Federal, que questiona os artigos 2º, § 2º e 4º da Lei Complementar nº 24/75, por violar o artigo 1º da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio democrático, o princípio federativo e o princípio da proporcionalidade. Tal Ação tem como principal argumento de que essa previsão seria antidemocrática, haja vista que exige quórum superior ao previsto para se alterar a Constituição.

Defende-se, que antes de discutir a proposta da Súmula Vinculante nº 69, seja apreciada a ADPF nº 198, que discute a recepção dos artigos mencionados da Lei Complementar 24/75.

3 - Proposta da Súmula Vinculante nº 69

Com a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais, concedidos á revelia do CONFAZ, o Supremo Tribunal Federal, por intermédio do Ministro Gilmar Mendes, apresentou a proposta da Súmula Vinculante nº 69, com o seguinte teor:

“Qualquer subsídio, 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.”

A comunidade jurídica foi mobilizada para encontrar uma solução para evitar guerra fiscal entre os Estados. Mobilizou-se para a consulta pública referente ao edital de proposta de Súmula. A aprovação da Súmula sobre o assunto obrigará os Estados a cobrar dos contribuintes o tributo que deixou de ser recolhido em razão dos benefícios fiscais recebidos.

O conteúdo da proposta da Súmula Vinculante nº 69, reflete a orientação jurisprudencial dominante do STF. Há uma série de ponderações que devem ser contempladas quanto à redação final do texto, uma vez que vincula ao Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta.

Caso esta Súmula (nº 69) seja aprovada, os incentivos fiscais concedidos sem a aprovação do CONFAZ serão considerados inconstitucionais. A partir daí os Estados que se sentirem prejudicados poderão reclamar diretamente junto ao STF, alegando o descumprimento da Súmula, com maior celeridade do que via ajuizamento das ADIs.

Assim, a súmula teria eficácia a partir de sua publicação, tendo em vista razões de segurança jurídica. Poderia também, a súmula vinculante ter a sua eficácia temporal limitada ou o efeito vinculante restrito para valer apenas a partir do trânsito em julgado de decisão que tenha declarado inconstitucional a lei que concedeu o benefício.

Ricardo Lodi Ribeiro destaca que *é inadequada a adoção da súmula neste momento, por cristalizar as desigualdades entre as regiões do país, sendo primordial a alteração da lei que regula a matéria, a fim de preservar a autonomia tributária e administrativa dos estados.*¹⁵

De igual modo, o Congresso apresentou propostas legislativas com o objetivo de solucionar os problemas criados pela concessão de benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ, entre outras tratativas.

4 - Regulamentações e propostas legislativas

O Senado Federal editou a Resolução nº 13 (26/04/2012), fixando a alíquota de 4% (quatro por cento) do ICMS, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior a partir de 1º de janeiro de 2013.¹⁶ Tal Resolução destaca que o próprio CONFAZ poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI), para aplicação ou não da alíquota de 4%. Com esta Resolução, constata-se que essa importante alteração na legislação do ICMS, poderá provocar um representativo impacto no volume de importações efetuadas em áreas incentivadas. Trata-se de uma iniciativa política para resolver a questão da Guerra Fiscal aplicável aos bens importados, objeto de conflito entre os Estados e o Distrito Federal.¹⁷

Com uma única alíquota (4%) que irá igualar todas as unidades federadas em matéria de ICMS, desde que tais bens após o desembaraço, não sejam submetidos à industrialização ou, quando submetidos, resultem em bens com Conteúdo de Importação inferior a 40%.

Além das dificuldades quanto à fiscalização do Conteúdo de Importação, que podem gerar dificuldades quanto à efetividade da nova legislação, não se pode deixar de ressaltar que

¹⁵ - RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades*. Revista Consultor Jurídico, 31 de julho de 2012. <http://www.conjur.com.br>.

¹⁶ Aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior, após o seu desembaraço aduaneiro, que não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40%. Tal resolução estabelece que não se aplica aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos com lista a ser editada pelo Conselho da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) bem como aos bens produzidos com os processos produtivos básicos que a referida Resolução menciona. Não se aplica também às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados. A profa. Betina Grupenmacher comenta esta recente Resolução e sua repercussão. Confira: *Decisão contra guerra fiscal pode provocar demissões, diz especialista*, In <http://g1.globo.com/parana/noticia/2012/04/decisao-contra-guerra-fiscal-pode-provocar-demissoes-diz-especialista.html> em 28.04.2012, situação esta denominada guerra dos portos.

¹⁷ O CONVÊNIO ICMS 38, de 22.05.13 dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, e autoriza a remissão de crédito tributário na hipótese em que especifica.

a Resolução ainda pode ser objeto de questionamento judicial, sobretudo quanto à sua constitucionalidade. Isso porque, pode-se entender que o Senado não deteria competência resolver conflito entre Estados, fixando alíquota do ICMS em operações interestaduais.

Há necessidade de rever tal posicionamento considerando a necessidade de compensação da União aos Estados perdedores com a mudança. Esse ajuste poderá prejudicar alguns Estados, que poderão perder não apenas as condições de competir pela atração de investimento, mas também afetando as empresas já instaladas, e ainda comprometendo o pacto federativo.

Diante disso, tem-se questionado já há alguns anos, a possibilidade de alterar o texto constitucional, para evitar a ocorrência desse desequilíbrio do pacto federativo, transferindo a competência legislativa do ICMS, dos Estados e Distrito Federal para a União, com a instituição de procedimentos uniformes em todo território nacional. No entanto, reformar o Sistema Tributário brasileiro tem sido uma tarefa árdua. Diversas propostas de reforma tributária tramitaram e outras tramitam no Congresso Nacional visando diminuir os conflitos provocados com a guerra fiscal do ICMS, entre outras medidas fiscais necessárias, sendo a principal delas indicando a viabilidade de criar um imposto com a semelhança do IVA (imposto sobre o valor agregado ou acrescido), envolvendo os Impostos: IPI (federal), ICMS (estadual) e o ISS (municipal).¹⁸

Com as repercussões da proposta da Súmula Vinculante nº 69, e os reflexos do recolhimento do ICMS sobre os contribuintes que se valeram dos incentivos fiscais, foi apresentado ao Congresso o Projeto de Lei Complementar nº 170/2012, que dispõe no art. 3º que as autorizações para a concessão de isenções, incentivos e benefícios, bem como a sua revogação, dependerá, cumulativamente, da aprovação de, pelo menos, três quintos dos Estados e do Distrito Federal bem como de uma unidade da Federação localizada em cada uma das Regiões brasileiras. Assegura também que os convênios aplicam-se a todas as unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião convocada para apreciação do Convênio em questão. Referido Projeto, propõe a convalidação de outras isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos pela

¹⁸ O Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 233/2008 e seus substitutivos poderiam por fim à guerra fiscal e modernizar a Administração Tributária do País. Na justificativa do projeto, o Ministério da Fazenda prevê que a principal mudança no âmbito dos tributos federais é a extinção, no segundo ano após a aprovação da Reforma, de cinco tributos e a criação de um imposto sobre o valor adicionado (IVA-F), mantendo neutra a arrecadação. Outra alteração importante é a proposta de unificação das 27 legislações estaduais do ICMS. Seria extinto o atual ICMS e criado um tributo, com a mesma abrangência em termos de mercadorias e serviços, que continuará sendo cobrado pelos estados, mas que terá alíquotas nacionalmente uniformes. Com essas mudanças, o Governo espera pôr fim a um dos principais problemas do País, da guerra fiscal entre os estados. Referido Projeto foi apensado a PEC 31/2007.

legislação estadual e autorizada a remissão dos créditos deles decorrentes, atendendo os dispositivos também previstos neste Projeto.

Na justificativa do Projeto vem demonstrado que as sanções cumulativas previstas para o descumprimento da sistemática de convênios, entre as quais a cobrança do imposto indevidamente dispensado na operação tributada e a glosa do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, que permitem a cobrança do ICMS em duplicidade, contrariando o princípio da não cumulatividade do imposto. A medida ora sugerida, insere-se num contexto maior de rediscussão do federalismo fiscal brasileiro.

O Projeto de Lei Complementar nº 124/2013, apresentado pelo Senador Wellington Dias, com o mesmo objetivo do Projeto nº 170/12, tratava do quórum de aprovação de convênio que conceda remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência dos benefícios, incentivos fiscais ou financeiros instituídos em desacordo com a deliberação prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal e também altera a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000). Assim, para a aprovação desses convênios, exige a manifestação favorável de, no mínimo, três quintos das unidades federadas no âmbito do CONFAZ e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País, entre outras disposições previstas no respectivo Projeto, quanto às formas de compensação das renúncias tributárias.¹⁹

Ao mesmo tempo a Medida Provisória nº 599/2012²⁰ previa o auxílio de oito bilhões anuais para compensar perdas do ICMS. Tratava-se de auxílio financeiro concedido pela União aos Estados e Municípios que seria repassado ao longo de 20 anos por meio de 12 parcelas mensais. Com isso, as alíquotas do ICMS deveriam ser unificadas em 4% a partir de janeiro de 2025, nas operações do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e no Espírito Santo, destinadas ao Sul e Sudeste. Nas operações comerciais do Sul e Sudeste destinadas às demais regiões, esse percentual começaria a vigorar a partir de 2016. A Medida Provisória em questão, também criava um Fundo de Desenvolvimento Regional para os Estados financiarem projetos de investimentos.

Do ponto de vista econômico, os incentivos fiscais concedidos sem o convênio do CONFAZ, além de inconstitucionais, conforme mencionado, afetam o princípio da livre concorrência e da livre iniciativa previstos no artigo 170 da Constituição Federal,

¹⁹ Referido Projeto foi retirado pelo Autor em 22/05/13. Atualmente o respectivo Projeto tramita em conjunto com o Projeto de Lei Complementar nº 170/2012, de autoria do Senador Ricardo Ferraço por se tratar da mesma matéria.

²⁰ O Ato do Presidente do Congresso de nº 35/2013, declarou o prazo de vigência da MP/599/12 encerrado no dia 3 de junho de 2013.

considerados como fundamentos da Ordem Econômica e Social. Nesse sentido, concluiu o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), ao responder a consulta sobre a nocividade ou não, à livre concorrência da prática reiterada da guerra fiscal, os incentivos fiscais concedidos, sem a observância da Lei Complementar 24/75, que exige convênios para o exercício desta prática, favorecem indevidamente certos empreendimentos entre Estados e através de mecanismos fiscais e financeiro-fiscais relacionados ao ICMS, influem na formação de preços no mercado, matéria que é também ligada à defesa da concorrência. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário transforma-se num forte determinante da alocação de recursos na economia.²¹

O Supremo Tribunal Federal negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo governo do Estado de Santa Catarina, alegando a inconstitucionalidade dos incentivos concedidos pelo PRODEC – Programa de Incentivo Fiscal de Santa Catarina (RE 572.762-9 SC)²². O PRODEC é um mecanismo de desenvolvimento sócio econômico do Estado de Santa Catarina, o qual permite que empresas instaladas em seu território, beneficiem-se de uma das seguintes formas de incentivos: o financiamento por meio de instituição financeira oficial ou a postergação do recolhimento do ICMS. Trata-se de diferimento do imposto em questão. Assim, entendeu o STF que neste caso não é possível falar-se em arrecadação do tributo, portanto, sem o consequente repasse para os municípios.

Referida decisão é inovadora no sentido de garantir o repasse do ICMS arrecadado aos municípios conforme determina a Constituição Federal (art. 158, V e 160), mas ao mesmo tempo limita e condiciona a competência legislativa do Estado de Santa Catarina servindo, no entanto, como parâmetro para outras decisões daquela Corte.

Seria então o fim da guerra fiscal entre os Estados e entre os Estados e os Municípios? É o que se observará no decorrer das discussões e aprovações legislativas, nas atuações do CONFAZ e nas decisões do Poder Judiciário.

²¹ Consulta nº 38/99, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) rel. Cons. Marcelo Calliari, 22.3.2000. DOU 1 de 28.4.200 e na RDDT 58:203.

²² RE 572.762-9 SC. EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programas de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV – Recurso extraordinário desprovido.

5 - Considerações pontuais

Muitos empreendedores alocaram seus investimentos com base em políticas públicas de atração de investimentos nos Estados brasileiros, cujas leis estão sendo declaradas inconstitucionais. O que fazer com os benefícios recebidos pelo contribuinte ao longo dos anos em que as leis concessivas de incentivos referentes ao ICMS eram consideradas constitucionais?

Em análise da tendência jurisprudencial do Supremo, Lunardelli²³ aponta para duas direções. Ou o STF aplica um entendimento formal à declaração de inconstitucionalidade, e declara que todos os benefícios concedidos durante a guerra fiscal são nulos, ou entende pela modulação da decisão – os benefícios de antes da declaração da inconstitucionalidade valem, e não devem ser ressarcidos às fazendas estaduais, e apenas os dali para frente é que são ilegais.

Segundo Jacques Veloso, as empresas estão com passivos imensos e impossíveis de serem pagos, vez que com as reduções tributárias *não foram incorporadas ao lucro dos empreendedores, mas sim repassadas ao preço visando ganhar mercado.*²⁴ Alguns Estados passaram a glosar os créditos e autuar os contribuintes.

O artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 autoriza o Supremo a modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade apenas a partir do momento da decisão, ou seja, com efeito *ex nunc*.²⁵ Em alguns casos, os efeitos da lei inconstitucional já foram consumados, e retroagir uma declaração de inconstitucionalidade afetaria o princípio constitucional da segurança jurídica, citado no artigo 27 da lei. Nesses casos, a segurança jurídica se sobrepõe à declaração de inconstitucionalidade. As condições estabelecidas no referido artigo, porém, não podem ser concebidas como uma faculdade ao Plenário. Quer dizer, *quando comprovado que a situação fática será afetada por insegurança jurídica ou excepcional interesse social, deverá, o Plenário do Supremo unicamente deliberar sobre restringir os efeitos e atribuir eficácia ex nunc (efeitos prospectivos) ou empregar modulação temporal para as declarações de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos.*²⁶

²³ Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, citado por Pedro Canário, Revista Consultor Jurídico, 12 de junho de 2012 no artigo *Efeitos da Inconstitucionalidade. Decisão do STF sobre guerra fiscal pode ser relativizada*.

²⁴ VELOSO, Jacques. *Guerra Fiscal – Por que não?* Revista Jurídica Consulex, ano XVII, nº 395, de 1/7/13, pág. 45.

²⁵ O artigo 27 da Lei 9.868/1999 que regula a ADI e a Ação Declaratória de Constitucionalidade, ressalta que 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.

²⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial*. Revista Consultor Jurídico, 18 de julho de 2012.

Após a emissão da referida lei, em 2004, o STF foi acionado para discutir a composição de uma câmara de vereadores de município do Estado de São Paulo. O Recurso Extraordinário nº 197.917 afirmava que a Casa tinha mais vereadores do que permitia a regra da proporcionalidade constitucional entre representantes e habitantes de uma cidade. O relator votou pela inconstitucionalidade naquele caso. Ressalvou, no entanto, que se tratava de uma exceção²⁷. Declarar a nulidade de todos os atos jurídicos decorrentes da composição inconstitucional da câmara dos vereadores condenaria todas as leis municipais a serem invalidadas, por vício formal – a eleição de seus autores foi inválida. Em nome da segurança jurídica, o Ministro votou que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, resultaria em grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente.

Se não houver modulação, os Estados serão obrigados a cobrar o ICMS das empresas que tiverem gozado dos benefícios de forma retroativa, e isso acarretará diversos desdobramentos, podendo ocorrer o fechamento de empresas, com reflexos trabalhistas, societários, fiscais entre outros.

Segundo Fernando Scaff, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade devem respeitar a segurança jurídica das relações havidas com terceiros de boa-fé. A retroação, *fruto da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, não pode desfazer os efeitos jurídicos concretizados ao longo do tempo com terceiros que tenham obedecido ao que manda a lei, apenas posteriormente declarada inconstitucional.*²⁸

As repercussões da inconstitucionalidade não devem penalizar o contribuinte que agiu de boa fé, com base em lei que estava em vigor. Por isso, há que ser falar na limitação da retroação às situações jurídicas consolidadas, considerando que deve haver respeito à segurança jurídica em prol da estabilidade das relações sociais. Nesse sentido, advoga Scaff, que estes efeitos impróprios já foram acatados pelo STF em várias ocasiões. Destaca o caso relatado pelo ministro Leitão de Abreu como relator: *A lei inconstitucional é um fato eficaz, ao menos antes da determinação de inconstitucionalidade, podendo ter consequências que*

²⁷ O julgamento do Recurso Extraordinário 197.917, em 24 de março de 2004, que julgou inconstitucional o parágrafo único do artigo 6.º da Lei Orgânica Municipal de Mira Estrela, que definia o número de vereadores, pelo Supremo Tribunal Federal acabou por causar grande celeuma no mundo jurídico e político brasileiro, pelas consequências práticas junto às Câmaras Municipais de todo o país. STF - RE 197917 SP. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL.

²⁸ SACAFF, Fernando Facury. *STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal in* Consultor Jurídico em 12.06.2012.

*não é lícito ignorar. A tutela da boa fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabeleceram relações entre o particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo.*²⁹

Nessa trilha, o autor propõe nova redação à Súmula Vinculante nº 69, para que a mesma tenha seus efeitos modulados, tendo em vista razões de segurança jurídica, a fim de que ela só tenha eficácia a partir do 1º dia posterior a 12 meses de sua edição. Desta forma, permitirá às empresas envolvidas pelas cobranças do ICMS, organizar sua atividade empresarial, no respectivo prazo.³⁰

No âmbito do CONFAZ, a proposta mais polêmica é a convalidação dos benefícios fiscais em negociações interestaduais, o que poderia acabar com a guerra fiscal. A ideia da convalidação, de acordo com a Proposta de Consenso 128/2009 do CONFAZ, é reconhecer os benefícios que já foram dados pelos Estados, com data de retroação definida e vetar novos incentivos. O problema é que, para que qualquer decisão seja tomada pelo Confaz, é preciso haver unanimidade, e a convalidação é um tema complexo que poderá não alcançar a unanimidade.

Enquanto o governo federal não se manifestar e definir uma política nacional de desenvolvimento regional, muitos Estados continuarão a conceder benefícios fiscais para atrair investimentos e gerar empregos. O Secretário de Fazenda da Bahia, em 2011 apontou que, em reunião com 21 governadores, todos aceitaram acabar com a guerra fiscal, desde que haja contrapartida da União. Essa contrapartida seria a criação de um fundo nacional de desenvolvimento regional, usado para financiar obras, políticas e ações de infraestrutura nas regiões que precisam. Também pediram que essa mudança aconteça de forma gradual, para não comprometer os orçamentos que já foram definidos. Por isso, querem também a criação de um fundo de equalização de receitas.³¹

Com a decisão do Supremo (ao declarar inconstitucionais os incentivos fiscais), os estados poderão ser obrigados a cobrar das empresas os incentivos concedidos nos últimos

²⁹ RE 79.343-BA, 31/5/77.

³⁰ SACAFF, Fernando Facury. *STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal in* Consultor Jurídico em 12.06.2012.

³¹ Carlos Martins, Secretário da Fazenda da Bahia, citado por Pedro Canário, *Revista Consultor Jurídico*, 28/09/11.

cinco anos, em obediência à Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que a Administração Pública não pode abrir mão de receita, com as devidas ponderações.

A guerra fiscal pode provocar uma colisão de princípios, pela inconstitucionalidade da concessão de incentivo fiscal do ICMS, unilateralmente por um Estado da Federação, por outro lado, encontra apoio no princípio constitucional do desenvolvimento regional e respectiva diminuição das desigualdades sociais e regionais. Há que ser observada em cada ação (incentivo) o atendimento aos princípios constitucionais, repensando, com isso, a questão do federalismo cooperativo e a guerra fiscal.

Se o Estado concedeu incentivo de forma irregular, mesmo que sendo por intermédio de lei, não homologada pelo CONFAZ, sendo este considerado inconstitucional, não pode cobrar do seu contribuinte. O Estado deixa de receber por conta desta inconstitucionalidade. Com a situação atual quanto à inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais, demonstra a insegurança jurídica, uma vez que os contribuintes que observam a legislação estadual ficam sujeitos à cobrança dos valores dispensados no passado pelo Estado de origem. Além disso, os adquirentes das mercadorias podem ter glosados os respectivos créditos de ICMS.

Ocorre que entre a concessão dos incentivos fiscais e a declaração de inconstitucionalidade de tais incentivos, tem ocorrido um longo tempo, o que leva a reflexões sobre os efeitos de tais decisões judiciais sobre situações que já estão consolidadas durante anos. Depois desse período, questiona Fábio Martins de Andrade, que *tanto pelo Estado que concedeu o benefício impugnado como também pela empresa que ali se estabeleceu, como pretender que pura e simplesmente nunca tenha havido tal benefício? Ora, nada mais justo do que considera-lo como “revogado” daqui para frente (sob um ponto de vista prático), mas respeitando o período passado.*³²

Comenta o autor que isso evitaria o constrangimento de colocar agora em polos antagônicos duas figuras que até bem pouco eram colaboradores. Quando a empresa se instalou na região escolhida, certamente confiou na estabilidade das relações estatais e na legislação pertinente então disponível para a realização do projeto. Se tiver que exigir o recolhimento do ICMS, o Estado que antes concedeu o benefício fiscal, deverá recuperar os valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres estatais em razão do benefício. Por outro

³² - ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação de Súmula contra guerra fiscal é necessária*, In Consultor Jurídico de 23.05.2012.

lado, a empresa que foi atraída pelo incentivo fiscal e se instalou no local escolhido, terá razões de sobra para pleitear a legitimidade do benefício para o seu caso concreto.³³

Mediante esse cenário de insegurança jurídica, não se sabe o que pode acontecer. Alguns Estados continuam legislando com objetivo de atrair novos investimentos com propostas de incentivos fiscais. Algumas empresas acreditam que poderá ocorrer uma anistia referente aos débitos do tributo, e, se necessário agir via judicial, alegando que os incentivos fiscais foram concedidos por meio de leis estaduais legítimas, até então em pleno vigor e que, se forem consideradas inconstitucionais, devem ter seus efeitos modulados a partir do reconhecimento dessa inconstitucionalidade.

Enfim, é imprescindível que os fatos jurídicos já consolidados sejam respeitados, o que só pode ocorrer através da adoção de efeitos futuros às decisões judiciais sobre os incentivos fiscais concedidos unilateralmente sem a homologação pelo CONFAZ, ou a partir da edição da Súmula Vinculante, sem portanto, alcançar situações retroativas a bem do princípio da segurança jurídica, sendo este o pensamento de alguns defensores dos contribuintes.

6 - Conclusões

Os incentivos fiscais são legítimos quando não caracterizam apenas a ato discricionário, juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo. Devem ser concedidos quando atendem aos interesses sociais da comunidade, benefícios previstos na Constituição, nos termos da legislação aplicável. No entanto, diversos incentivos fiscais, para atrair investimentos para os Estados, foram concedidos pelas legislações estaduais específicas. Tais legislações que versam sobre incentivos fiscais do ICMS, para atrair investidores em seus territórios, vêm sendo consideradas inconstitucionais pelo STF, por não atenderem as disposições da Constituição Federal quanto à aprovação do CONFAZ.

Embora haja discussão quanto à constitucionalidade do quórum unânime no âmbito do CONFAZ, tramita também no STF a ADPF nº 198, que questiona a artigos da LC 24/75. Trata-se do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF,

³³ - ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação de Súmula contra guerra fiscal é necessária*, In Consultor Jurídico de 23.05.2012. Além disso, pressupondo que geralmente tais benefícios fiscais são concedidos em condições onerosas para as empresas, com a exigência formal de construção e instalação de fábrica ou planta industrial, com o objetivo de fomentar novos empregos e a economia da região, é importante indagar: como ficam os investimentos realizados em razão da confiança na relação estabelecida no passado? De fato, o cômputo dos custos inerentes à atividade operacional desempenhada pela empresa na região certamente levou em conta a incidência tributária que foi então avençada, e não a sua integralidade como atualmente está sendo exigida, no tocante ao ICMS, esclarece o autor.

proposta pelo Distrito Federal sob alegação de que a unanimidade no CONFAZ é antidemocrática.

Em relação à modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade é relevante destacar que o artigo 27 da Lei nº 9.868/99, prevê que ao declarar a inconstitucionalidade de lei, poderá o STF, pelo voto de oito ministros, em razão de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restringir os efeitos da declaração ou fixar sua eficácia a partir de outro momento.

Ainda não há definição no STF quanto aos efeitos decorrentes da guerra fiscal. Com a declaração de inconstitucionalidade de todos os incentivos não aprovados pelo CONFAZ, sem que a glosa de créditos seja analisada, outra questão poderá vir a ser discutida. Nessa hipótese, mesmo que tenham modulação dos efeitos da decisão do STF ou concessão de anistia, os Estados de destino estarão legitimados a reivindicar o valor do ICMS dispensado pelo Estado de origem.

O Congresso Nacional vem discutindo ampla reforma do ICMS mas há ainda muitos impasses políticos. Caso não tenha uma solução via Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo (CONFAZ), a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 pode voltar a ser discutida. Há, portanto que analisar os reflexos desta Súmula no desenvolvimento econômico e social e principalmente sobre os contribuintes, que firmaram compromisso com a Fazenda estadual durante a vigência de lei válida.

Nesse contexto é necessário repensar o modelo do federalismo cooperativo brasileiro. A guerra fiscal provoca o desequilíbrio da ordem econômica. Antes, porém devem ser verificados os efeitos ou repercussão na disputa fiscal. Há necessidade de rever tal posicionamento, considerando a necessidade de compensação pela União aos Estados que perdem arrecadação. Tal mudança poderá prejudicar alguns Estados, que poderão perder não apenas as condições de competir pela atração de investimentos, mas também afetando as empresas já instaladas, comprometendo também o pacto federativo.

Devem ser avaliadas as consequências dos benefícios fiscais do ICMS declarados inconstitucionais, e a impossibilidade de se exigir do contribuinte de direito o pagamento retroativo do imposto que deixou de ser recolhido, em função do princípio da proteção da confiança legítima do contribuinte, do princípio da não-cumulatividade e neutralidade fiscal. Além disso, o fato mais grave é a insegurança jurídica, uma vez que os incentivos fiscais não contaram com a aprovação no CONFAZ. Sem a aprovação unânime pelo CONFAZ, dos Estados para a concessão dos benefícios, não estará legalmente amparado. Desta forma, o incentivo pode ser suspenso por determinação judicial conforme prevê a proposta da Súmula

Vinculante nº 69. As empresas estão na expectativa pela definição do impasse sobre a guerra fiscal, principalmente no tocante aos valores pretéritos, referentes às desonerações concedidas por incentivos fiscais, serem cobrados. De igual forma, tal indecisão, também interfere na continuidade ou não dos empreendimentos localizados em regiões incentivadas.

A aprovação da Súmula Vinculante nº 69, poderá acarretar consequências desastrosas, considerando o tempo em que foram concedidos os benefícios fiscais, alguns há mais de 10 dez anos, como em relação aos efeitos econômicos e sociais que poderiam ocasionar, gerando insegurança e expondo os contribuintes e os Estados em que se instalaram a graves problemas de toda ordem.

O CONFAZ pode convalidar os incentivos já concedidos até então? Em tese, é possível desde que haja a uniformidade de todos os Estados, na aprovação de tal medida.

Já no âmbito do Poder Legislativo, foram propostos diversos projetos de Lei Complementar para alterar a LC 24/1975, destacando-se os Projetos de LC nº 124/13 e 170/12, que exigem a aprovação de 3/5 dos Estados nas deliberações pelo CONFAZ.

Com referência à modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade dos incentivos, percebe-se uma movimentação da sociedade organizada para que seja estabelecido um prazo de pelo menos 12 (doze) para que surtam os efeitos, para que os contribuintes e os Estados possam ser organizar para tanto, evitando com graves reflexos na economia com o fechamento de empresas, desempregos, problemas sociais bem como os reflexos no comércio internacional. O importante é que na modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais, seja definido a partir de quando os incentivos serão considerados inválidos. Estaria assim respeitando a segurança jurídica em prol da estabilidade das relações econômicas e sociais.

Deve ainda ser avaliada a decisão em caráter de repercussão geral do Recurso Extraordinário 628075, quanto à constitucionalidade da glosa de créditos de ICMS em operações provenientes de Estados que concedem incentivos fiscais.³⁴

Os contribuintes estão apreensivos, principalmente com relação à modulação dos efeitos da proposta da Súmula nº 69. Por um lado, há a insegurança dos Estados de destino autuarem indiscriminadamente e, por outro lado, a obrigatoriedade dos Estados que

³⁴ É o caso do crédito presumido concedido pelo Estado do Paraná nas saídas das mercadorias com destino ao Rio Grande do Sul, objeto do RE 628075, recebido pelo STF em repercussão geral. Por meio deste Recurso Extraordinário se discute, com base nos artigos 1º, 2º, 102 e 155 § 2º, inciso I, da Constituição Federal, a legalidade, ou não, de ente federado negar ao adquirente de mercadoria o direito ao crédito de ICMS destacado em notas fiscais, em operações originárias em outra unidade da federação, que concede, por iniciativa própria e sem aprovação do CONFAZ, benefícios fiscais inválidos.

concederam benefício em exigir a parcela dispensada, sob pena de responsabilidade dos governantes e autoridades.

Enfim, pode-se concluir que, em que pese as possíveis modulações dos efeitos da proposta da Súmula em questão, o Estado que concedeu o benefício fiscal não deve cobrar nenhum adicional do contribuinte (nem o tributo e nem multa). Ele não deve receber nada e não deve alterar o que já foi consumado. De certa forma, esta alternativa é uma modulação. Isto porque, as administrações tributárias estaduais que concederam os benefícios é que devem responder por eventuais prejuízos que possam causar aos contribuintes, com base nas disposições §6º do artigo 37 da Constituição Federal, que assevera que as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. O contribuinte, por sua vez, já cumpriu a sua parte e não deve ser penalizado.

7 - Referências

- ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. Quartier Latin, São Paulo, 2011.
- ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação de Súmula contra guerra fiscal é necessária*. Revista Consultor Jurídico, 23 de maio de 2012.
- BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS: a sangria do pacto federativo*. www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=92426b262d11b0ad
- BRITTO, Demis. *O atual cenário da guerra fiscal do ICMS*, março de 2011, <http://www.administradores.com.br/artigos>
- CAMARGO, Guilherme B. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004.
- CARNEIRO, Rogério David. *Proposta de Súmula Vinculante nº 69, Guerra Fiscal e outra Visão Constitucional*. SINESCONTÁBIL, 15/06/2012.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *ICMS Questões Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CASTRO, Aldo Aranha de. A Intervenção do Estado na Ordem Econômica: Efetividade das Políticas Públicas e os Reflexos da Tributação no desenvolvimento econômico e social. Dissertação. Mestrado em Direito, Universidade de Marília. In <http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/DB46CB9D1F411A820EEDB63008E28C2D.pdf>
- CHAVES, Vinicius Figueiredo. *O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados*. Revista da EMERJ, v. 12, nº 48, 2009. p. 202/227.
- CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal*. In Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros Editores, nº 85.
- COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação Brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 42, p. 85-100, jan./fev. 2002.

- COSTA, Fábio Luciano. *Federalismo fiscal no Brasil pós-Constituição Federal de 1988 e seus desdobramentos na primeira metade dos anos de 1990*. Cad. de Pesq. Interdisc. em Ciências Humanas., Florianópolis, v.13, n.103, p.92-114, ago/dez 2012, p. 92/114
- DULCI, Otávio Soares. *Guerra Fiscal, Desenvolvimento desigual e Relações Federativas no Brasil*. In Revista de Sociologia e Política nº 18: 95-107 JUN. 2002.
- ELALI, André de Souza Dantas. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. MP Editora, SP, 2005.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção Tributária - Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo*. Curitiba, Juruá, 2010.
- GIOVANI, Ricardo Piza di. *Guerra Fiscal: Os Estados cobrarão os valores de ICMS incentivado? Posicionamento para as empresas tomarem decisões*. <http://www.fiscosoft.com.br>.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Decisão contra guerra fiscal pode provocar demissões*, In <http://g1.globo.com/parana/noticia/2012/04/decisao-contra-guerra-fiscal-pode-provocar-demissoes-diz-especialista.html>
- GUIMARÃES, Vasco. *A Tributação do Consumo no Brasil*. In Ciência e Técnica Fiscal, 2005, nº 416.
- KLAUS, Eduardo Rodrigues Marques. *A Guerra Fiscal do ICMS - Uma Análise Crítica Sobre as Glosas de Crédito*. Editora MP, São Paulo, 2011.
- LIMA, Daniel Serra e LESSA, Denovan Mazza. *Efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, V. 5, N. 30, JAN./FEV. 2012.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, citado por Pedro Canário, Revista Consultor Jurídico, 12 de junho de 2012 no artigo *Efeitos da Inconstitucionalidade. Decisão do STF sobre guerra fiscal pode ser relativizada*.
- MACHADO, Hugo de Brito. *A Função do Tributo nas Ordens Econômicas, Ordem social e Ordem Política*. In Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Fortaleza, nº 28 (2), jul-dez, 1987.
- MANEIRA, Eduardo. *Segurança Jurídica e Guerra Fiscal*, in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, 2011. Universidade de Montes Claros, nº 1, ano 1, Jan/dez;
- NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Mauricio. *Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF*, In *Revista Interesse Público, Especial – Responsabilidade Fiscal*, Porto alegre, 2002.
- PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo F. *A Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, 2000.
- REZENDE, Fernando. *Federalismo Fiscal no Brasil*. Revista de Economia Política vol. 15, nº 3, (59) julho-setembro/1995, p. 05/17.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades*. Revista Consultor Jurídico, 31 de julho de 2012. <http://www.conjur.com.br>.
- SANTIAGO, Silas. *Simplex Nacional - o Exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro*. 2ª Ed., São Paulo, 2013.
- SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia*. Revista de Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan/jul, 1999.
- SACAFF, Fernando Facury. *STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal in Consultor Jurídico em 12.06.2012*.
- TORRES, Heleno Taveira. *O Papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS*. Consultor Jurídico em 19/06/2013.

- TORRES, Heleno Taveira. *Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial*. Revista Consultor Jurídico, 18 de julho de 2012, <http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental>
- VELOSO, Jacques. *Guerra Fiscal – Por que não?* Revista Jurídica Consulex, ano XVII, nº 395, de 1/7/13.
- WEISS, Fernando Lemme. *Os Benefícios Fiscais para o ICMS e os Princípios do Federalismo e da Livre Concorrência*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 199 – abril 2012, São Paulo: Dialética.
- ZILVETTI, Fernando A. Responsabilidade fiscal, renúncia de receita e guerra fiscal no ICMS. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência - questões atuais*. Curitiba: Conceito, 2010, p. 27.