



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

PALOMA DANIEL BASTOS

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUA CONCESSÃO SEM
PRÉVIO CONVÊNIO CONFAZ**

Salvador
2018

PALOMA DANIEL BASTOS

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUA CONCESSÃO SEM
PRÉVIO CONVÊNIO CONFAZ**

Trabalho de conclusão de curso de graduação em direito,
Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como
requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Helcônio de Souza Almeida

Salvador
2018

PALOMA DANIEL BASTOS

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUA CONCESSÃO SEM
PRÉVIO CONVÊNIO CONFAZ**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, Faculdade de Direito, da Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em 27 de fevereiro de 2018.

Helcônio de Souza Almeida – Orientador _____
Doutor em Direito Público pela Universidad Autonoma de Madrid (UAM).
Universidade Federal da Bahia.

Daniela Lima de Andrade Borges _____
Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais.
Universidade Federal da Bahia.

Homero Chiaraba Gouveia _____
Doutorando no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia.
Universidade Federal da Bahia.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus pela oportunidade que me concedeu de estar concluindo mais uma etapa da minha vida, a graduação em Direito. A ele toda a honra e toda a glória.

Aos meus pais, Gilmar e Fátima, pelo amor e apoio incondicionais presentes nessa jornada.

Aos meus amigos e colegas, pela amizade, pelo apoio, e por compartilharem comigo das alegrias e das dificuldades dessa trajetória que marcou a nossa convivência maravilhosa durante todos esses 5 anos na Faculdade.

Ao meu amigo Alan, pelas longas conversas, tanto na faculdade, quanto pelo WhatsApp, em que compartilhamos a paixão mútua pela matéria de Direito Tributário.

Ao Professor Helcônio de Souza Almeida, da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, pela condução e orientação nesse trabalho.

Aos meus colegas e amigos do Colégio Militar de Salvador, pela amizade de longa data e pela realização de nossos sonhos.

BASTOS, Paloma Daniel. Incentivos fiscais de ICMS e sua concessão sem prévio convênio CONFAZ. 87 f. 2018. Monografia (Graduação) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

RESUMO

Esta pesquisa visa a analisar a concessão unilateral de incentivos fiscais de ICMS pelos estados e Distrito Federal. Como também se debruçar sobre os seus efeitos, principalmente os que afetam os contribuintes que se beneficiavam da benesse fiscal. Cada um dos entes tributantes detém a denominada competência tributária, ou seja, capacidade concedida pela Constituição Federal para criar e majorar tributos por meio de lei. Aos estados e Distrito Federal foi incumbida a instituição do ICMS. Ao exercer essa competência, os entes tributantes podem se valer dos tributos com vistas à percepção de recursos financeiros voltados à satisfação dos interesses e necessidades de cada região. Os estados e o Distrito Federal se valem do ICMS, por meio da concessão de incentivos fiscais, para atrair investimentos para sua região. Não obstante, essa concessão de benesses fiscais não está sendo ancorada no texto constitucional, e nem nos ditames da Lei Complementar nº 24/75, tendo em vista que não estão sendo celebrados os convênios no âmbito do CONFAZ. Em decorrência das disparidades regionais que marcam o Brasil, instalou-se a guerra fiscal, contexto esse marcado por uma competitividade entre os estados com vistas a atrair a maior quantidade de investidores possível. Durante a pesquisa, além da influência da guerra fiscal, identificou-se que essa concessão irregular também se mostra uma prática reiterada em razão da rigidez de determinadas normas constantes da Lei Complementar nº 24/75. Além disso, a cobrança do valor total do tributo que, anteriormente, estava acobertado pelo incentivo fiscal, revelou-se como inconstitucional, por violar diversos princípios, dentre os quais o da segurança jurídica e o da moralidade administrativa. Ao final do trabalho, foi abordada a Lei Complementar nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº 190, com vistas ao exame de sua real efetividade para solucionar tal situação, objetivo para o qual foram criadas.

Palavras-chave: Incentivos fiscais. ICMS. Concessão irregular. Contribuintes. Constituição Federal de 1988.

BASTOS, Paloma Daniel. ICMS tax breaks and it's concession without prior agreement CONFAZ. 87 pp. 2018. Undergraduate thesis – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

ABSTRACT

This research intend to analyze the unilateral concession of ICMS tax incentives by the states and Federal District. It also deals with its effects, especially those affecting taxpayers who used to benefit from the fiscal benesse. Each of the taxing entities has the so-called tax jurisdiction, that is the capacity granted by the Federal Constitution to create and increase taxes by law. The states and the Federal District were charged with the establishment of ICMS - Tax on the circulation of goods and provision of interstate and inter-municipal transportation services and communication. In exercising this competence, taxing entities can use taxes to obtain financial resources aimed at meeting the interests and needs of each region. The states and the Federal District use the ICMS, through the concession of fiscal incentives, to attract investments to their region. Nevertheless, this concession of fiscal benefits is not being anchored in the constitutional text, and not even in the dictates of Complementary Law No. 24/75, knowing that the agreements within the framework of CONFAZ are not being signed. As a result of the regional disparities of Brazil, the fiscal war was established, characterized by competitive edge among the states in order to attract as many investors as possible. During this study, in addition to the influence of the fiscal war, it was identified that this irregular concession also shows a repeated practice due to the rigidity of certain norms contained in Complementary Law nº 24/75. In addition, the charging of the total value of the tax that was previously covered by the tax incentive, proved to be unconstitutional, for violating several principles, including legal certainty and administrative morality. At the end of this study, Complementary Law no. 160/2017 and ICMS Agreement No. 190 were discussed, with a view to examining its real effectiveness in solving this situation, the objective for which they were created.

Keywords: Tax breaks. ICMS. Irregular concession. Taxpayers. Federal Constitution of 1988.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	ICMS	9
2.1	ORIGEM DO IMPOSTO.....	9
2.2	HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	12
2.2.1	Operações relativas à circulação de mercadorias	13
2.2.2	Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal	17
2.2.3	Prestação de serviços de comunicação	18
2.2.4	Importação de mercadorias e bens	19
2.2.5	Serviços não incluídos na competência municipal, quando fornecidos com mercadorias	20
2.2.6	Produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica	21
2.2.7	Extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais	22
2.3	PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.....	22
2.4	EXTRAFISCALIDADE.....	30
3	INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS	35
3.1	CONCEITO.....	35
3.2	NATUREZA JURÍDICA.....	36
3.3	INCENTIVOS FISCAIS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	37
3.3.1	Princípio da legalidade	38
3.3.2	Princípio da anterioridade	40
3.3.3	Princípio da igualdade	42
3.4	LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75.....	43
3.5	LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96.....	51
4	CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DE MODO UNILATERAL PELOS ESTADOS	53
4.1	GUERRA FISCAL.....	53
4.2	BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS SEM PRÉVIO CONVÊNIO CONFAZ.....	56
4.3	DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS DE MODO UNILATERAL.....	60
4.4	COBRANÇA RETROATIVA.....	62
4.5	LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17.....	71
4.5.1	Convalidação dos incentivos fiscais concedidos sem prévio convênio	71
4.5.2	Convênio ICMS nº 190	76
5	CONCLUSÃO	79
	REFERÊNCIAS	84

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são inseridos no ordenamento jurídico por meio do exercício da competência tributária que consiste no poder que a Constituição Federal de 1988 conferiu à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios de os instituírem e majorarem. Logo, o texto constitucional não cria tributo, apenas delimita o raio de atuação de cada ente federativo indicando os tipos de tributos e o modo como o legislador infraconstitucional deve discipliná-los.

Inserido na competência tributária dos estados encontra-se o ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Esse tributo representa a maior quantidade de receita auferida pelos estados e o Distrito Federal, o que demonstra a sua relevância no contexto econômico. Por ser um tributo extrafiscal, os entes tributantes instituem-no com vistas a influir na área econômica, principalmente, mas também em outras áreas, como social.

A forma federativa do Estado Brasileiro é marcada por diversidades entre as regiões da federação, motivados pelas distintas formas com que o estado brasileiro se formou. Determinadas áreas são mais favorecidas em termos de relevo, condições climáticas, e aspectos afins que o desenvolvimento econômico lhe é mais acentuado. Com vistas a atrair investimentos em seus territórios, os estados e o Distrito Federal aplicam instrumentos extrafiscais no âmbito do ICMS, por meio da concessão de incentivos fiscais.

Em razão da relevância desse tributo, e da sua repercussão no território nacional, pois as trocas comerciais entre estados e Distrito Federal é constante, o legislador constitucional, em seu artigo 155, §2º, XII, “g” determinou que essa concessão de benefícios fiscais de ICMS deveria ser fruto de um acordo entre os entes tributantes, com vistas a chegar a um denominador comum favorável a todos. Esse dispositivo constitucional enuncia a necessidade de regulamentação da matéria por meio de Lei Complementar. É a Lei Complementar nº 24 de 1975.

Desta forma, a concessão e revogação de isenções ou qualquer tipo de benefício fiscal relativo ao ICMS deve ser realizado nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos estados e DF, sendo que a sua aprovação necessita de ratificação unânime de todas as unidades da federação. Apesar dessa previsão legal, juntamente com a sua regulamentação na LC 24/75, não é o que acontece na prática. Na realidade, os estados conferem incentivos fiscais a investidores de forma unilateral, tendo como objetivo atrair a instalação de indústrias e empresas em seu território

como forma de desenvolvimento econômico e social. A inobservância dos entes tributantes quanto aos ditames legais que regulamentam a concessão dos benefícios fiscais faz com que os demais, sentindo-se prejudicados pela possibilidade de perda de investidores, ingressarem perante o Supremo Tribunal Federal com uma Ação direta de inconstitucionalidade com vistas à declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais que os concedem.

Diante disso, o presente trabalho se debruça sobre a análise dessa conjuntura, buscando compreender as condicionantes que estimulam os estados e o DF a praticar tal ilegalidade, como também os efeitos que essa concessão unilateral reverbera nos contribuintes, para, posteriormente tecer críticas a respeito das sanções que lhes são aplicáveis, com ênfase no artigo 8º da LC 24/75. Ao final, pretende-se saber se a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade mostra-se como instrumento para amenizar esses efeitos negativos. Sinalizando soluções para o contexto da concessão de incentivos fiscais sem unanimidade.

O presente trabalho propõe-se a ser qualitativa, com vistas à compreensão de forma mais detida do fenômeno da concessão de incentivos fiscais de forma unilateral pelos estados e o DF e os efeitos que reverberam no contribuinte. A partir da análise dos aspectos que propiciam tal situação, busca-se delimitar os possíveis motivos e, dessa forma, buscar soluções para o caso.

Além disso, essa pesquisa se caracteriza por ser bibliográfica, em que seu conteúdo será baseado em informações colhidas em livros, dissertações, artigos científicos. Como também serão analisadas legislações e decisões do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema.

O método que será empregado nesse trabalho como forma de proporcionar as bases lógicas de investigação será o método dedutivo. Por ser caracterizado pelo estudo de temas gerais com vistas a desaguar em aspectos particulares ao caso, iniciar-se-á o trabalho, no primeiro capítulo, com a análise da hipótese de incidência do ICMS, debruçando-se sobre os fatos da vida que ensejam a sua aplicação, juntamente com os aspectos que lhes são intrínsecos, a não cumulatividade e a extrafiscalidade.

No segundo capítulo, serão analisados os incentivos fiscais, com vistas à compreensão de suas características. Logo após, no terceiro capítulo, iniciar-se-á o estudo do caso de concessão de incentivos fiscais sem prévio convênio CONFAZ, delimitando-se os possíveis motivos que desencadeiam tal prática, como também a análise da ação direta de inconstitucionalidade e seus efeitos nesse contexto. Ao final, serão propostas soluções para dirimir os efeitos que a concessão irregular de benefícios fiscais provoca nos contribuintes.

2 ICMS

O ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação tem previsão na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, no inciso II, in verbis: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. A seguir serão abordados os aspectos imprescindíveis para a compreensão de tal tributo.

2.1 ORIGEM DO IMPOSTO

Os primeiros tributos que incidiam sobre o consumo surgiram durante a primeira guerra mundial. No Brasil, instituiu-se o IVM – Imposto sobre vendas mercantis por meio da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, cuja competência era da União. Com a Constituição de 1934, adveio o IVC – imposto sobre vendas e consignações, cujo marco inicial de sua cobrança foi o ano de 1936, sua arrecadação passou a integrar a receita dos estados¹.

Na Constituição de 46, o aspecto temporal da hipótese de incidência deste imposto deixou de ser a operação de venda, para incidir sobre o contrato de compra e venda. Tal tributo era cumulativo, ou seja, a incidência se dava sucessivamente em todas as operações tributáveis, com a previsão de uma alíquota fixa aplicável sobre o valor total de cada uma delas². O que caracteriza a incidência em cascata, onerando todas as fases de comercialização do produto. Sistemática essa que causava prejuízos para a economia³.

A EC nº 18/65 foi responsável em perpetrar uma reforma no sistema tributário brasileiro. Reforma esta que não entrou em vigor pois logo foi incorporado pelo novo Sistema Tributário advindo da Constituição Federal de 1967. Restabeleceu-se a discriminação constitucional de rendas

¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 86-87. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

² HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017. p. 4.

³ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 87.

tributárias, enumerando os tributos de competência privativa de cada ente político da federação⁴. Dentre as mudanças pujantes estava a substituição do IVC pelo ICM – Imposto sobre circulação de mercadorias, instituído com o intuito de corrigir suas falhas. Esse novo tributo, ao contrário dos anteriores, caracterizava-se por ser não cumulativo. Logo, abatia-se o valor do crédito oriundo da entrada da mercadoria, no mesmo estabelecimento, com os da saída⁵.

O imposto ICM apresentava como hipótese de incidência, operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. O que excluía as pessoas físicas que não exerciam atividade comercial marcada pela habitualidade⁶.

À época da EC nº18/65, desejava-se implantar um tipo de modelo desenvolvimentista centralizador de âmbito nacional, um aspecto que pode justificar a congregação, na pessoa da União, das competências tributárias e das arrecadações⁷.

O ICM foi o primeiro imposto, em escala mundial, a ter sua competência exercida pelos estados-membros, em que seu campo de incidência se estendia do momento de produção até sua venda ao consumidor final, tendo como base a não cumulatividade⁸. Um imposto é marcado pela não cumulatividade quando sua incidência é única sobre o valor total da mercadoria ou, tem incidências múltiplas sobre os valores acrescidos a cada uma das operações⁹. Essa regionalização se deu com o propósito de ser a fonte de receita própria para os Estados. Isso repercutiu em problemas e efeitos no âmbito econômico em proporções nacionais, o que não ocorreria se a competência houvesse sido atribuída à União¹⁰.

Uma categoria de Lei Complementar foi introduzida pela EC nº 18/65, dispondo acerca da imunidade objetiva do ICM, no tocante aos gêneros de primeira necessidade, ficando encarregado de fixar seu conteúdo o poder executivo. Não se vislumbrava, nessa época, o surgimento da guerra

⁴ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 1.

⁵ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 87. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

⁶ HARADA, op.cit., p. 2.

⁷ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 87-88.

⁸ Ibid, loc. cit.

⁹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 4.

¹⁰ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 88. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

fiscal entre os estados, o que veio a ocorrer logo após a entrada em vigor, com o advento da Constituição Federal de 1967¹¹.

Logo em seguida, complementando as normas acerca do ICM constantes da Constituição Federal de 1946, mais especificamente em seus artigos 52 a 58, surge o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172 de 15 de outubro de 1966¹².

Não houveram grandes mudanças no que toca a esse imposto, no bojo da Constituição Federal de 1967. Tal imposto apresentava como sujeito passivo, com previsão no artigo 24, os indivíduos que exerciam atividade comercial, com habitualidade¹³. A carta magna trouxe uma novidade no §2º do seu artigo 20, em que conferiu à União o poder de conceder isenções em sede dos impostos de competência federal, estadual e municipal com a finalidade de atender a relevante interesse social ou econômico nacional. Na medida em que a política de isenção de impostos estaduais e municipais, quando seus efeitos reverberassem a níveis nacionais, ingressasse na competência da União, enfatizou ainda mais o caráter centralizador do sistema tributário na época implantado¹⁴. As modificações introduzidas pela EC nº 18/65, nem mesmo a Constituição de 1967, abordaram a questão da concessão dos incentivos fiscais no âmbito do ICM¹⁵.

Posteriormente adveio o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que em seu bojo tratou de normas gerais a serem aplicadas no âmbito do ICM, como também revogou alguns artigos do Código Tributário Nacional - CTN. Entretanto, permaneceu silente quanto aos incentivos fiscais. Preservou-se o princípio da uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias¹⁶, ficando o Senado Federal responsável em fixar as alíquotas máximas nas operações internas, interestaduais e de exportação¹⁷. As características do ICM foram mantidas, não havendo sua incidência nas operações prestadas por pessoas físicas¹⁸.

¹¹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 2

¹² OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 88. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹³ HARADA, op. cit., p. 3.

¹⁴ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 88.

¹⁵ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 88-89. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁶ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 4.

¹⁷ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 89.

¹⁸ HARADA, op. cit., p. 4.

Os serviços de comunicação e de transportes, interestadual e intermunicipal, foram submetidos à tributação, inseridos na competência impositiva da União, na Constituição Federal de 1967. Destarte, a Constituição de 1988 transferiu-a para os estados¹⁹.

A EC nº 1/1969 não causou modificações eloquentes na sistemática advinda com a EC nº 18/65. Foi o momento em que as isenções no âmbito do citado imposto foram abordadas, mais precisamente no §6º, do artigo 23. Esse dispositivo previa a necessidade, para a sua concessão e revogação, da celebração de convênios pelos Estados, cuja sistemática deveria ser tratada em lei complementar. O que veio a se materializar com a edição da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, cujo conteúdo será tratado em momento posterior²⁰.

A necessidade de celebração de convênio entre os Estados volta-se à uma preocupação que já era tratada pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, a uniformização da política de isenções do ICM, tendo em vista o seu caráter nacional, em que seus efeitos, econômicos e jurídicos, reverberavam em todos os entes federativos. Dessa forma, os Estados e os territórios que se situassem em uma mesma região geoeconômica deveriam celebrar convênios e compartilhar a política de concessão de isenções e outros favores em sede do imposto²¹. Apesar das diretrizes expostas acima, os estados concediam incentivos fiscais de acordo com seu livre entendimento, atendendo aos seus interesses econômicos.

A Constituição Federal de 1988 previu a instituição do ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, em substituição ao ICM, cuja abordagem será feita a seguir²².

2.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A Constituição Federal concede às pessoas político-constitucionais os poderes necessários para instituir tributos, isso materializando-se por meio da criação de faixas de competências

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 3.

²⁰ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 89. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

²¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. p. 90. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

²² *Ibid*, loc. cit.

legislativas nas quais são delimitados os mais relevantes elementos em que se compreende a hipótese de incidência dos tributos. Seja esgotando a sua disciplina, limitando a esfera de liberdade do legislador ordinário; seja aludindo a apenas termos genéricos, ou delimitando precisamente a atuação legislativa dos entes federados, especificando detalhadamente as materialidades que podem se inserir no espectro da hipótese de incidência, como o faz no ICMS. Tanto foi que relegou um mínimo de espaço de atuação às Assembleias legislativas²³.

Como alude o autor, dada a riqueza de detalhes com que o legislador originário tratou desse imposto, imprescindível se faz o estudo, decomposto, de cada expressão componente do enunciado, apreendendo seu sentido jurídico para, posteriormente, partir para a interpretação sistemática do conteúdo, desaguando na compreensão da materialidade da hipótese de incidência²⁴.

A competência para a instituição de tal imposto foi atribuída aos estados e ao DF de forma privativa. Logo, apenas eles podem instituí-lo e majorá-lo. O Constituinte originário erigiu vários fatos da vida que podem constituir-se, na legislação ordinária, como hipóteses de incidência do ICMS, quais sejam, operações relativas à circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, ainda que iniciados no exterior; prestação de serviços de comunicação; a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; Extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais²⁵.

2.2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias

Analisando pormenorizadamente os elementos integrantes da regra matriz de incidência de tal imposto, em especial a sua materialidade, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que consiste na celebração de um negócio jurídico mercantil²⁶. Presente está um

²³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de direito tributário*. São Paulo: RT, vols. 25/26, jul./dez. 1983, p. 102. Disponível: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cleber.%20Núcleo%20da%20definição%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 01 dez. 2017.

²⁴ Ibid, loc. cit.

²⁵ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 546.

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

pressuposto de fato, qual seja, um ciclo econômico marcado por uma sequência de operações mercantis, com início na produção do bem e término na sua entrega ao consumidor final²⁷. Cada uma das operações que marcam esse ciclo consiste em fato gerador do tributo. Os adjetivos “circulação” e “mercadorias” são responsáveis por delimitar quais operações serão inseridas no campo de incidência de tal imposto²⁸, ou seja, as operações que possuem como seu objeto, mercadorias²⁹.

O termo “operações”, em seu sentido jurídico, consiste na prática de um ato jurídico, tal como a transmissão de um direito, posse ou propriedade³⁰, capaz de estimular a mercadoria da fonte de produção ao consumo³¹. Desta forma, é necessário que haja a materialização de um negócio jurídico de transmissão de mercadorias. O simples fato de ser possuidor ou proprietário de uma mercadoria não o faz sujeito passivo do imposto³². Agora, se houver a transmissão de tal título para outra pessoa, seja a título oneroso ou gratuito, aí sim configurado estará o fato gerador.

“Circulação”, assim como todos os demais termos que compõem a hipótese de incidência do ICMS, deve ser compreendido tendo como base seu conceito jurídico, o qual representa a transferência da titularidade da mercadoria³³. A titularidade aqui referida traduz-se em uma disponibilidade jurídica, ou seja, a presença dos poderes jurídicos de dispor da coisa, não necessariamente na condição de proprietário pois, pode haver circulação na transferência de poderes atípicos do domínio, em que resultará em disponibilidade jurídica sobre o bem³⁴.

Na lei complementar, a “circulação” consubstancia-se de várias formas, a principal consiste na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, saída esta marcada pela mudança de

²⁷ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 547.

²⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

²⁹ SOUZA, op. cit., p. 547.

³⁰ MELO, op. cit., p. 13.

³¹ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 547.

³² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

³³ SOUZA, op. cit., p. 547.

³⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de direito tributário*, São Paulo: RT, vols. 25/26, jul./dez. 1983, p. 111-112. Disponível: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cleber.%20N%C3%BAcleo%20da%20defini%C3%A7%C3%A3o%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 01 dez. 2017.

titularidade sobre o bem, posto que a mera saída da mercadoria do estabelecimento não significa fato ensejador de tributação, como ocorre no transporte de bens de um estabelecimento para outro, da mesma pessoa jurídica, situado no mesmo estado. Como também a não circulação física do bem pode caracterizar-se como fato gerador, na hipótese de transferência de propriedade de mercadoria que permanece em depósito. Entretanto, há uma exceção, a circulação física de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em estados distintos. Nesse caso, a circulação física do bem é fato ensejador da incidência do imposto tendo em vista a necessidade de delimitação da participação de cada ente no imposto incidente sobre o trecho econômico, ocorrido dentro de seu território³⁵.

A doutrina e jurisprudência já pacificaram o entendimento de que não constitui materialidade do referido imposto a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, do mesmo titular, dentro do mesmo estado, pois representa movimentação do produto dentro do estoque da empresa³⁶. Além do que, não é possível a celebração de um negócio jurídico consigo mesmo. Necessário se faz a presença de dois sujeitos distintos para integrar a relação jurídica. A súmula 166 do STJ tratou do tema: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

A súmula n. 163 do STJ dispõe que “o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”. Para Fátima Fernandes de Souza, a utilização da expressão “fornecimento” teve como finalidade esclarecer que, mesmo não havendo saída física da mercadoria, sendo ela consumida no interior do estabelecimento, configurado estará o fato gerador do ICMS³⁷.

“Mercadorias” são coisas móveis, corpóreas ou virtuais, adquiridas ou produzidas pelo contribuinte, tendo por finalidade a sua distribuição para o consumo. Ou seja, são bens objeto da atividade empresarial exercida pelo contribuinte, com habitualidade.³⁸ O que marca a distinção entre mercadorias e bens é a sua finalidade, em que os primeiros são voltados à comercialização,

³⁵ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 547-548.

³⁶ *Ibid.*, p. 549.

³⁷ *Ibid.*, p. 549.

³⁸ *Ibid.*, pg. 548.

sendo objeto de uma operação mercantil, enquanto que o segundo é adquirido para uso particular. Ampliando-se constitucionalmente o conceito, foi incluído como materialidade do ICMS o serviço de fornecimento de energia elétrica, coisa incorpórea, com previsão no artigo 155, §3º da Constituição Federal³⁹.

Incluiu-se, na incidência do imposto, determinadas operações cujo objeto da circulação são “bens”, constituindo-se exceções à regra. A primeira hipótese está prevista no artigo 155, §2º, IX, “a” da CF, a importação de bens do exterior por pessoa física ou jurídica, para consumo ou uso próprio, independentemente de ser ou não, o importador, contribuinte habitual do imposto. Aqui, o ICMS será devido ao estado no qual se destinará o bem importado. Já a segunda exceção encontra-se prevista no mesmo parágrafo do dispositivo constitucional retromencionado, em seu inciso VIII, o contribuinte do imposto situado em um estado adquire bens, para fins de uso particular, em outro⁴⁰. Por haver a remessa de produtos entre estados distintos, essa exceção justifica-se pela necessidade em se realizar uma repartição equânime da receita do imposto entre os estados, a fim de manter o equilíbrio federativo. Essas “razões superiores” decorrem da igualdade federal⁴¹.

O legislador, ao fixar o momento em que se dará a incidência tributária, deve sempre ter como parâmetro as disposições constitucionais, seguindo a materialidade do imposto. Isto é, se o ICMS tem como hipótese de incidência uma “operação”, o seu aspecto temporal deve tê-la como limite, fixando-se o momento de sua realização concomitante ou posterior a ela, jamais em momento anterior⁴², até porque para que se aplique as normas jurídicas ao fato concreto, necessário será que haja a operação de circulação de mercadoria, senão nenhum fato jurídico haverá ocorrido. Não havendo sentido a incidência do tributo. Em sede de ICMS, na delimitação da saída ou entrada de uma mercadoria, estão sendo elencados momentos que, ao se efetuarem, fazem presumir

³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

⁴⁰ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 548.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de direito tributário*, São Paulo: RT, vols. 25/26, jul./dez. 1983, p. 108. Disponível: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cleber.%20Núcleo%20da%20definição%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 01 dez. 2017.

⁴² *Ibid.*, p. 117.

ocorrida uma operação. A saída aqui demonstra-se como consequente da operação, razão pela qual a presunção de sua ocorrência é relativa⁴³.

A hipótese de incidência do ICMS pode se materializar de diversas formas, razão pela qual foram elencadas em normas gerais, mais especificamente na Lei complementar 87/96, em seu artigo 12, situações passíveis de serem tributadas. Não estão elencadas hipóteses de incidência do imposto, que consiste na realização de um negócio jurídico mercantil cujo objeto é a transferência da disponibilidade jurídica de uma mercadoria, mas sim a delimitação de um marco temporal para a incidência do ICMS. Ou seja, no momento em que as circunstâncias dispostas na lei se concretizarem no mundo real, automaticamente surgirá a obrigação tributária.

Ao apresentarem os argumentos base da importância da delimitação de um marco temporal para se compreender concretizado a operação de circulação de mercadoria, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, demonstram que, sem a sua definição, o intérprete do direito teria que se valer da disciplina do direito privado, marcada por muitas peculiaridades. Aliado a isso está que, apenas a partir da delimitação de um marco temporal em que se compreenda exteriorizada a hipótese de incidência é que será possível o surgimento da relação jurídica entre os sujeitos tributários, originando-se a obrigação tributária. É o momento em que a norma jurídica será aplicada ao caso concreto. Antes disso, ninguém está obrigado⁴⁴.

2.2.2 Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

O inciso II do artigo 155 da Constituição Federal elenca uma segunda materialidade possível do ICMS, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que se iniciem no exterior. Como se pode depreender dos termos utilizados pelo constituinte, as prestações de serviços de transportes que serão tributadas pelo referido imposto serão aquelas que se desenvolvam entre estados e/ou municípios distintos. Serviços de transporte locais, efetuados

⁴³ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICM (operações, circulação e saída). *Revista de direito tributário*, São Paulo: RT, vols. 25/26, jul./dez. 1983, p. 118-119. Disponível: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cleber.%20N%C3%BAcleo%20da%20defini%C3%A7%C3%A3o%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 01 dez. 2017.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 114-115.

dentro do território de um mesmo município, não serão fato gerador do ICMS, e sim do ISS, Imposto sobre serviços, de competência dos municípios⁴⁵.

Os serviços referidos no dispositivo constitucional são aqueles prestados em regime de direito privado, distintos dos serviços públicos, remunerados por meio de taxas⁴⁶.

Para que haja a incidência do ICMS, é necessário que haja a prestação de serviço, ou seja, o exercício de uma atividade econômica habitual, cujo objeto seja o transporte, mediante remuneração, cuja relação jurídica seja formada por duas ou mais pessoas, na qualidade de tomador e prestador do serviço⁴⁷. Não se enquadra no conceito o mero transporte físico, é necessário que haja a prestação de uma utilidade a alguém, com fim mercantil. Por conseguinte, o transporte de carga própria entre municípios ou estados distintos não constitui prestação de serviço, posto que não existe celebração de negócio jurídico consigo mesmo. Nem mesmo a realização de transportes a título gratuito, pois é necessário, como já demonstrado anteriormente, o exercício de atividade mercantil, voltada à percepção de lucro⁴⁸.

Haverá prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal independentemente da carga que esteja sendo deslocada, seja bens, pessoas, mercadorias, desde que seja objeto de contratação autônoma. E, também, independentemente do tipo de transporte, seja terrestre, aéreo, marítimo⁴⁹.

2.2.3 Prestação de serviços de comunicação

O ICMS também possui como materialidade a prestação de serviços de comunicação. Aqui o objeto da tributação é o exercício de uma atividade econômica voltada a possibilitar o acesso dos usuários aos recursos materiais necessários à efetiva comunicação. Ou seja, os contribuintes não são as pessoas que participam da comunicação, e sim aqueles que oferecem os recursos materiais

⁴⁵ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 551.

⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 108.

⁴⁷ *Ibid*, loc. cit.

⁴⁸ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 551.

⁴⁹ *Ibid*, loc. cit.

necessários para que essa comunicação se estabeleça, atuando de modo profissional, a título oneroso, e habitualmente. Haverá a incidência do imposto sobre tal serviço independentemente do meio e do âmbito em que esteja sendo prestado, quer dizer, não há qualquer limitação espacial ou temporal, tal como na prestação de serviços de transporte⁵⁰.

2.2.4 Importação de mercadorias e bens

O texto constitucional determina, em seu artigo 155, §2º, IX, “a” que o ICMS incidirá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (...)”. Aqui apresenta-se mais uma hipótese de incidência do imposto, a importação de mercadorias e bens. Entretanto, assume algumas peculiaridades que o distinguem das demais materialidades. O ato de importar não precisa ter como finalidade a posterior mercancia do bem ou mercadoria. Não apresentando elementos de natureza apenas empresarial. Razão pela qual o legislador fixou como local de ocorrência da hipótese de incidência o “domicílio” do importador.

Além disso, o imposto incidirá também “(...) sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”. O local em que o bem ou mercadoria tem sua destinação fixada guarda identidade com o estado responsável pela arrecadação do tributo. Tal redação foi resultado de modificações textuais feitas em sede da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, cujo objetivo foi incluir, no campo de incidência do ICMS, todo e qualquer tipo de importação, independentemente da finalidade do bem ou da mercadoria, na medida em que o texto original limita-se à menção apenas da importação de mercadoria e bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Após debates jurisprudenciais, o STF fixou o entendimento de que o aspecto temporal do fato gerador do tributo é o recebimento da mercadoria importada, substituindo a hipótese anterior, que era o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador. O que condicionou o desembaraço da mercadoria ou do bem importado ao pagamento dos tributos devidos, tanto os

⁵⁰ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 553.

federais, quanto o ICMS. A súmula 577 do STF que definia como fato gerador do tributo a entrada da mercadoria importada no estabelecimento do importador, a partir da edição da Constituição Federal de 1988, não mais tem aplicação prática⁵¹. Foi editada a Súmula nº 661 do STF que entende que: “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”⁵².

O dispositivo constitucional, ao fazer alusão a que o pagamento do imposto é cabível ao Estado em que estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, deixa claro que a sua incidência não se materializava em razão da entrada física do bem ou mercadoria em território nacional, não cabendo seu recolhimento no Estado em que houve o ato físico do desembaraço aduaneiro, e sim naquele em que esteja situado o sujeito que, juridicamente, ensejou a entrada dos bens no país, e para onde são destinados⁵³. Em que pese a LC nº 87/96 disponha em seu artigo 11, inciso I, alínea “e”, que o local da operação seja o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física do bem, como foi bem pontuado anteriormente, é indiferente à incidência do imposto o fato das mercadorias haverem transitado fisicamente por outros estados, pois o que vale é a sua circulação jurídica.⁵⁴

2.2.5 Serviços não incluídos na competência municipal, quando fornecidos com mercadorias

Insero no conceito de operações relativas à circulação de mercadorias encontram-se as operações em que mercadorias são fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária municipal, hipótese esta prevista no §2º, inciso IX, “b” do artigo 155 da CF.

A prestação de serviços de qualquer natureza foi erigida pelo constituinte como hipótese de incidência do ISS- Imposto sobre serviços, cuja competência para instituí-lo foi incumbida aos municípios. O artigo 156, III da CF tratou do tema, deixando claro que tal imposto terá como raio de incidência os serviços listados em lei complementar, qual seja, a LC nº 116, de 31 de julho de 2003. Logo, aqueles que nela estiverem previstos, não apresentar-se-ão como possível materialidade do ICMS.

⁵¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 45.

⁵² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: livraria do advogado editora, 2016, p. 291.

⁵³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 50-51.

Na hipótese em que mercadorias são fornecidas por meio da prestação de serviços sujeitos à incidência do ISS, será possível determinar, em lei complementar, que tais mercadorias fiquem sujeitas à incidência do ICMS. Entretanto, quando esse fornecimento de mercadorias é feito por meio da prestação de serviços não listados na LC, comporá a base de cálculo do imposto estadual, o valor do serviço agregado ao da mercadoria⁵⁵.

2.2.6 Produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica

Esse tributo veio para substituir o antigo imposto único sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, cuja competência, na origem, era da União, nos termos da Constituição de 1967/1969. Em seu contexto, o legislador estava autorizado a escolher, como sua possível hipótese de incidência, apenas uma dentre as operações com combustíveis e com energia elétrica, produzir, importar, circular, distribuir ou consumir. Como o próprio nome já dizia “imposto único”. O que resultava na escolha da operação que, do ponto de vista administrativo e arrecadatório, demonstrava-se mais vantajosa. No entanto, com o advento da Constituição Federal de 1988, ficou incumbido aos estados e ao Distrito Federal a tarefa de tributar tais operações por meio do ICMS. Além de modificar a competência para instituição de tal imposto, o constituinte autorizou que o legislador tributasse quantas operações entendesse necessárias, contudo que obedecesse ao princípio da não cumulatividade⁵⁶.

As operações que tenham por objeto a energia elétrica podem ser tributadas pelo ICMS. Isso pode ser depreendido com a leitura do artigo 155, §§2º, X, “b”, e 3º, da Constituição Federal. Nessa hipótese, o constituinte originário atribuiu à energia elétrica o status de bem móvel, dotado de valor econômico, qual seja, uma mercadoria⁵⁷.

O texto constitucional delimitou como possível hipótese de incidência desse imposto os negócios jurídicos que tenham por objeto a geração, a transmissão, a distribuição ou consumo de energia elétrica. Os estados e o DF podem, assim, instituir como hipótese de incidência, tantas

⁵⁵ SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 548.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 308-309.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 309-310.

operações, quantas entenderem pertinentes. Entretanto, atualmente, a operação que foi erigida pelo legislador ordinário como responsável pela incidência do imposto é o consumo de energia elétrica. Consumo esse que será apurado, periodicamente, pela empresa concessionária responsável pelo recolhimento do tributo⁵⁸.

A operação relativa à circulação de energia elétrica é formada por uma cadeia de processos, quais sejam, produção, distribuição e consumo. Levando em conta que a energia elétrica não pode ser compreendida como bem que possa ser estocado para posterior revenda, a sua produção e distribuição, ou seja, o transporte da energia elétrica da usina hidrelétrica à concessionária/permissionária, e desta para o consumidor final, essas operações são concebidas, por ficção jurídica, como sendo única. Até porque o que configura o consumo é o fato do consumidor final converter a energia elétrica em outro bem da vida, como luz, calor, movimento. Enquanto que a operação entre a usina e a empresa concessionária demonstra-se como meio para se atingir o objetivo final, qual seja, o consumo. Por isso que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária será o consumidor final⁵⁹.

Aduz o artigo 155, §3º da Constituição Federal que o ICMS pode ter como possível hipótese de incidência as operações de produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos. Assim como nas operações relativas à circulação de energia elétrica, os lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos foram considerados mercadorias. Sendo assim, qualquer das operações ou todas elas apresentadas acima podem ser elencadas pelo legislador ordinário como possíveis hipóteses de incidência do imposto⁶⁰.

2.2.7 Extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais

Essa possível materialidade do ICMS veio em substituição ao imposto único sobre minerais, de competência da União, previsto na Constituição Federal de 1967/69. Portanto, o legislador poderá, de acordo com o texto constitucional de 1988, instituir como possível hipótese de incidência do ICMS quaisquer das operações - Extração, circulação, distribuição ou consumo - de minerais⁶¹.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 309-310.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 312-313.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 340-341.

⁶¹ *Ibid.*, p. 342-343.

2.3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

A Carta Magna de 1988 dispõe, em seu artigo 155, §2º, I acerca do caráter não cumulativo do ICMS. A não cumulatividade é um sistema que visa reduzir o impacto dos tributos no preço dos produtos ante à possibilidade de aumento artificial de seus valores em sua ausência⁶². As mercadorias, antes de serem postas à disposição dos consumidores, perpassam por diversas fases para que seu ciclo de produção seja findado. Em cada fase desse ciclo econômico, em que matérias-primas e demais produtos são manipulados com vistas ao alcance do resultado final, que é a mercadoria a ser posta em circulação no mercado, haverá a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Incidindo em cada fase da produção o imposto, certamente na próxima etapa, o valor da operação ficará mais caro por nele já estar incluído o valor incidente do tributo. E assim será até que o ciclo se encerre e a mercadoria chegue ao alcance do consumidor. Entretanto, ao ser disponibilizada no mercado consumidor, o preço de tal bem estará em desconformidade ao valor normalmente adotado pelos demais produtores, o que resultará em um aumento no custo de vida da população, já que, em decorrência dessa cumulatividade do imposto – incidência em cascata – com a contabilização do valor do tributo em cada operação do ciclo de produção, os valores das mercadorias são elevadas artificialmente.

Tal conceito se insere no contexto dos produtos que perpassam um ciclo produtivo com fins à sua disposição ao consumidor final. Aqui, a incidência tributária pode se dar de duas formas, monofásica, incidindo sobre apenas uma fase do ciclo produtivo; ou plurifásica, que, como o próprio nome já diz, os tributos incidem em fases distintas do mesmo ciclo⁶³.

Com vistas a evitar que essa incidência plurifásica dos impostos onere de modo substancial o preço final da mercadoria, a CF fixou a regra da não cumulatividade, na qual, em cada operação tributada se leva em consideração o quantum do imposto que incidiu na operação anterior*.

A cumulatividade e a não cumulatividade são faces opostas da mesma moeda. Impostos cuja sistemática seja a cumulatividade, os preços das mercadorias se elevariam em desconformidade com as regras de mercado. Além de gerar outras consequências negativas, como o aumento do custo de vida, o ciclo de produção é onerado, o que repercute no preço final do produto. Ao final,

⁶² MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 210.

⁶³ BOMFIM, Gilson Pacheco. Não cumulatividade e o regime de crédito no IPI e ICMS. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XX, v. 20, n. 68, jan./abr. 2016, p. 79.

esse aumento de custos poderá culminar na redução dos investimentos empresariais⁶⁴. O princípio da não cumulatividade apresenta-se justamente com o propósito de evitar que tais consequências venham a se concretizar, ao aplicar ao ciclo econômico a possibilidade de compensação do valor do ICMS incidente na operação atual com aquele incidente nas operações anteriores.

No universo da cumulatividade, métodos foram desenvolvidos com o fim de se evitar suas consequências nocivas, quais sejam, o método da tributação sobre o valor agregado e o método crédito do imposto. No primeiro, o imposto incide apenas sobre o que se agregou à mercadoria em cada operação. Aqui, cabem duas variáveis, a adição e a subtração. Na adição, todos os componentes que se agregaram ao bem são somados. Enquanto que na subtração, a apuração do valor se dá por meio da subtração do total das aquisições com o total das vendas. Já o segundo método, também conhecido como método “imposto sobre imposto”, a base de cálculo do imposto será o valor total da operação, deduzindo-se desse valor o quanto já recolhido nas operações anteriores⁶⁵. Analisando-se o quanto disposto pela Constituição no artigo 155, parágrafo segundo, inciso I, o método escolhido pelo constituinte originário foi o crédito do imposto ou “imposto sobre imposto”, ao determinar que o imposto incida sobre o total das operações deduzido o valor já recolhido em operações passadas.

Como disposto anteriormente, o princípio da não cumulatividade serve ao atendimento de diversas finalidades, sempre com o escopo maior de evitar com que o consumidor seja onerado ao final de cada ciclo produtivo. Nos impostos plurifásicos, em razão dos impostos incidirem nas diversas etapas do ciclo produtivo, quanto maior for esse ciclo, maior será o impacto no valor do bem. Diante disso, a não cumulatividade se apresenta como subterfúgio para que os valores dos bens não sejam onerados, destoando com as diretrizes do mercado⁶⁶.

Dentro dessa sistemática, por conseguinte, “(...) passa a ser irrelevante o número de operações ocorridas no decorrer do ciclo produtivo ou cadeia econômica, o imposto final corresponderá à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída”⁶⁷, como preconiza Gilson Pacheco Bonfim.

⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 210.

⁶⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. Não cumulatividade e o regime de crédito no IPI e ICMS. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XX, v. 20, n. 68, jan./abr. 2016, p. 79-80.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 79.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 80

É um modo de efetivar os princípios da igualdade e capacidade contributiva. A atividade do legislador ordinário é a instituição de impostos que sejam uniformes e respeitem a capacidade econômica dos contribuintes insertos na mesma situação jurídica. Essas diretrizes, ao serem aplicadas aos responsáveis pelo ciclo produtivo ou prestação de serviços, terá o condão de manter uniforme a carga tributária incorporada ao valor das mercadorias. Sendo assim, esse princípio evita que sujeitos participantes do mesmo ciclo produtivo sejam mais beneficiados em detrimento de outros⁶⁸.

Nesse cenário é vedado à lei suprimir a aplicação de tal sistemática, ou seja, a não cumulatividade, em uma fase específica da produção. A capacidade econômica dos produtores e prestadores de serviços é conexa à igualdade e capacidade contributiva. Assim, ao aplicar tal regra a todas as fases, uniformemente, possível será manter o poder aquisitivo do consumidor⁶⁹.

A não cumulatividade também se propõe a conferir certa neutralidade à incidência tributária na medida em que, desconsiderando a quantidade de fases e dando ênfase ao ciclo econômico como um todo, evita que distorções na livre concorrência sejam identificadas. Sobretudo porque, a incidência da cumulatividade propicia que empresas de grande porte, por deterem condições de reunir as etapas do ciclo econômico, reduzindo o valor final, se beneficiem, ferindo a livre concorrência⁷⁰.

Outro princípio que guarda relação com o princípio da não cumulatividade é o da proibição do efeito confiscatório dos tributos, que surge tendo como base a hipótese de proibição, total ou parcial, por parte do Estado, do dever-poder do contribuinte de realizar o crédito do imposto incidente nas operações anteriores. O que culminará na produção de efeito cumulativo, engendrando aumento no valor dos produtos e/ou serviços, onerando o consumidor final. Como também pelo efeito confiscatório, que aliás é vedado pela Constituição Federal em seu artigo 150, IV⁷¹, tendo em visto que sobre um mesmo preço haverá mais de uma incidência do mesmo imposto, cobrando a título de tributo quota acima da devida⁷².

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 210.

⁶⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 210.

⁷⁰ BOMFIM, Gilson Pacheco. Não cumulatividade e o regime de crédito no IPI e ICMS. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XX, v. 20, n. 68, jan./abr. 2016, p. 80.

⁷¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

⁷² MELO, op. cit., p. 211.

A não cumulatividade é fenômeno que foge à estrutura do ICMS, cuja materialidade perfaz-se em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária. Não guardando relação com a apuração da base de cálculo do imposto⁷³. Esse princípio tem como destinatários todos os sujeitos da relação jurídico-tributário, o fisco e o contribuinte. Não é um comando de observância facultativa, muito pelo contrário, é uma diretriz de observância obrigatória, cuja não aplicação resultará na sua ineficácia⁷⁴.

Ao analisar o artigo 155, §2º, I⁷⁵ da Constituição Federal, mostra-se necessária a compreensão do sentido do termo “montante cobrado”. A função interpretativa não deve ser literal, posto que o legislador se referiu à existência de uma operação anterior, e não ao efetivo recolhimento do tributo, até porque tal informação foge da ciência do adquirente ou tomador dos serviços. Uma fase da produção, no exercício de tal direito, não depende da observância do dever de pagar o tributo, o que se mostra necessário é que tenha havido a incidência do imposto⁷⁶, pois se consubstanciam em relações distintas, sendo desarrazoado vincular o seu exercício ao efetivo pagamento do imposto pelo contribuinte da fase anterior que poderá, por diversos motivos, não cumprir essa responsabilidade.

O intuito do constituinte originário foi o de combater o acréscimo ao valor final das cargas tributárias incidentes anteriormente. Logo, perfaz-se o princípio da não cumulatividade como uma técnica de arrecadação que deve ser examinada a partir da última operação, já que o ciclo econômico apenas se completa nessa fase⁷⁷.

O texto constitucional não esgotou a abordagem acerca da não cumulatividade. Apesar de não abordar todos os elementos atinentes a esse princípio, comunga-se da ideia de que o quanto tratado pelo constituinte originário já basta para a produção de efeitos diretos e imediatos nas relações jurídico-tributárias, não havendo a necessidade de regulamentação por legislação

⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 214.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 212.

⁷⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

⁷⁶ MELO, *op. cit.*, p. 215.

⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade do ICMS. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 212, abr. 1998, p. 156-157. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47173/45641>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

infraconstitucional, bastando, apenas, o disposto na lei maior⁷⁸. No que tange aos mecanismos de compensação a serem aplicados em tal operação, há, sim, necessidade de edição de lei infraconstitucional, entretanto, sua ausência em nada interferiria na incidência dessa garantia. Essa tarefa foi delegada à lei complementar, como está previsto no artigo 155, XII, “c”.

O que se depreende é que, para que essa garantia seja reconhecida e aplicada ao caso concreto, não existe a necessidade de edição de lei infraconstitucional, mas, isso não significa que a criação deste último não seja relevante no tocante à fixação dos mecanismos de efetivação desse direito. Para elucidar o quanto dito anteriormente, a própria carta magna exige a edição de lei complementar, em que presente estará a disciplina do regime de compensação.

A lei complementar tem por finalidade uniformizar as regras atinentes ao ICMS tendo em vista a sua natureza de imposto nacional. Desta forma, está limitado ao quanto já disposto pela Constituição Federal, lhe sendo defeso qualquer limitação ou modificação nesse direito⁷⁹. Ou seja, não pode inovar, criar, limitar ou restringir o direito à não cumulatividade, devendo se ater aos ditames constitucionais. Sua função é abordar elementos necessários ao pleno exercício, operacionalizando o regime de abatimentos dos valores tributários⁸⁰.

O primeiro diploma normativo a versar acerca desse princípio foi o convênio ICM-66/1988, que o fez de modo provisório face à necessidade imperiosa de regulamentação do imposto logo após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Apenas em 1996 surgiu, enfim, a tão aguardada lei complementar, a LC nº 87/1996, denominada de “Lei Kandir”⁸¹.

O tema da não cumulatividade tem sede no artigo 19 da lei complementar 87/1996, cuja redação é idêntica ao que consta do texto constitucional. Como já abordado anteriormente, por ser um direito previsto em sede constitucional, sua aplicação mostra-se direta e imediata, sendo necessária a edição de lei infraconstitucional apenas com o propósito de disciplinar o mecanismo de compensação do imposto. Tendo por base tal função, à lei não cabe proceder a modificações que não foram determinadas pelo constituinte originário. Logo, ao legislador infraconstitucional é furtado qualquer tipo de atividade criativa, ficando autorizado apenas o tratamento do tema tendo como fio condutor o que já disposto na Carta Magna. No entanto, a partir da leitura da LC 87/96,

⁷⁸ JORGE, Plínio Augusto Lemos. *Não-cumulatividade no ICMS*. 2009. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 73. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8629>. Acesso em: 25 nov. 2017.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 81.

⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 217.

⁸¹ JORGE, op. cit., p. 82.

é possível observar a presença de regras limitadoras desse direito, dentre as quais merece destaque a consubstanciada no caput do artigo 23⁸², na qual o direito de compensar os créditos de ICMS com o valor das incidências nas operações anteriores é condicionado à idoneidade da documentação.

É claro que, para que determinados direitos em sede fiscal sejam materializados, necessária é a observância de certas regras com o fim de constatar que tal negócio jurídico estava de acordo com os ditames legais. Entretanto, o exercício do direito de creditar o quanto de imposto pago na operação anterior não pode se limitar a exigências de ordem formal – consubstanciadas em uma obrigação acessória – posto que dispostas em sede constitucional, não cabendo à lei infraconstitucional restringi-la⁸³.

Nítido mostra-se o intuito do legislador ao fixar tal regra, coibir fraudes e conluio na celebração de negócios jurídicos para se beneficiarem com a compensação de créditos. Todavia o fisco não pode atuar de forma radical a ponto de fulminar esse direito àqueles que se apresentam em situação de regularidade legal⁸⁴.

As relações jurídicas formadas nas operações integrantes do ciclo produtivo são distintas entre si, não entrando no campo de conhecimento das demais partes suas peculiaridades. Sendo assim, qualquer irregularidade deve ser apurada pelo fisco⁸⁵ e, suas consequências, adstritas a essa relação, sem reverberar nas outras a essa alheias.

Com as normas limitadoras acima expostas, o fisco anseia que haja efetivamente a celebração de um negócio jurídico de compra e venda para que materializado seja a compensação⁸⁶. Entretanto, mesmo que tudo esteja regular, caso o alienante seja considerado inidôneo, o direito de crédito não será conferido ao adquirente. O que é inadmissível na hipótese em que tal condição tenha sido ignorada por ausência de publicação formal do ato de bloqueio de inscrição fiscal⁸⁷.

É notório que tal ato administrativo, para que produza efeitos erga omnes, deve ser publicado na imprensa oficial. Portanto, a glosa de créditos somente poderia vir a ocorrer na hipótese de sua

⁸² “Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 216.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 223.

⁸⁵ *Ibid.*, loc. cit.

⁸⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 224

publicação⁸⁸, e o adquirente tenha celebrado a operações por sua conta e risco. A partir do momento em que houve a observância do princípio da publicidade, o adquirente não poderá se imiscuir de sua responsabilidade de ter adotado as precauções necessárias para averiguar a regularidade do negócio.

A Constituição Federal impõe que “o valor do crédito” deve ser o valor exato do ICMS recolhido pelo contribuinte ao realizar a operação anterior, não cabendo a adoção de qualquer tipo de ato discricionário por parte do contribuinte na fixação desse valor, como é previsto em alguns convênios, nos quais é possível o abatimento de uma porcentagem⁸⁹.

2.4 EXTRAFISCALIDADE

A Constituição Federal delimitou, em seu conteúdo, objetivos e metas que devem ser cumpridas pelo Estado e pelos cidadãos. A forma por meio da qual o Estado cumpre com esse dever é por meio do exercício do poder de tributar⁹⁰. Assim, os cidadãos transferem parcela de seu patrimônio, por meio do pagamento de tributos, ao Fisco, que, posteriormente, destinará tais recursos à satisfação das despesas públicas e cumprimento das determinações constitucionais.

Como visto, o Estado pode se valer dos tributos para atingir a satisfação das necessidades do sistema, consistindo no que se denomina de fiscalidade, ou seja, o exercício do poder de tributar voltado à persecução arrecadatória⁹¹. Como também pode empregá-los com o intuito de efetivar diversas diretrizes constitucionais, adquirindo função extrafiscal. Portanto, a extrafiscalidade consiste em uma prerrogativa adotada pelo Estado com o propósito de estimular ou desestimular comportamentos mediante o fenômeno da indução. Valendo-se de normas tributárias, para tanto⁹². Por isso a denominação extrafiscal, pois se destina a norma tributária à produção de consequências em outras áreas, como na economia.

⁸⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 225.

⁸⁹ *Ibid.*, p. 230-231.

⁹⁰ VARGAS, Jorge de Oliveira. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 816.

⁹¹ *Ibid.*, loc. cit.

⁹² LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. A extrafiscalidade à luz do direito constitucional brasileiro. *Boletim Científico: Escola Superior do Ministério Público da União*, Brasília, a. 11, n. 39, jul./dez. 2012, p. 216. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/handle/11549/7948>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

A fiscalidade e a extrafiscalidade se propõem ao cumprimento do que Jorge de Oliveira denominou de “programa constitucional”, entretanto os métodos aplicados em cada uma dessas sistemáticas são distintos⁹³. Enquanto que a fiscalidade se volta à arrecadação de fundos, a extrafiscalidade se vale de normas que induzem o comportamento dos indivíduos, influenciando na adoção de uma escolha que, para o constituinte, se mostre a mais benéfica sob a ótica social, econômica e política. Ao instituir os tributos, o legislador pode lhes conferir diversas finalidades. O modo como o tributo será utilizado é que define qual a finalidade que lhe é preponderante. Diz-se preponderante pois uma finalidade não atua de modo isolado à outra. O que ocorre é a maior produção de efeitos voltados a um viés do que a outro, a depender dos elementos que lhe foram atribuídos⁹⁴.

Na extrafiscalidade, a arrecadação adquire um papel secundário, na medida em que se apresenta como instrumento para a persecução de um fim⁹⁵. Deixa de ser o objetivo e passa a ser o meio de alcançá-lo.

Existem duas formas de atuação do poder público na seara econômica, a intervenção por direção e a intervenção por indução, como apresenta Sophia Nóbrega. Na intervenção por direção, editadas são normas jurídicas imperativas. Condutas tidas como indesejadas são desestimuladas por meio da categorização destas como ilícitas, culminando à sua prática a aplicação de uma determinada sanção. Enquanto que, na intervenção por indução, o que há é a edição de normas dispositivas, que veiculam orientações para os contribuintes, garantindo-lhes uma certa discricionariedade no que toca à adoção ou não dessas regras. Essas diretrizes consistem em estímulos ou desestímulos. É aqui que se encontra a extrafiscalidade⁹⁶. Apesar de uma conduta ser lícita, no campo econômico, a exação maior ou menor dos tributos culmina em indução do comportamento, tornando-o de realização inevitável ou proibitivo. Não se resguarda campo de

⁹³ VARGAS, Jorge de Oliveira. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 816.

⁹⁴ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. A extrafiscalidade à luz do direito constitucional brasileiro. *Boletim Científico: Escola Superior do Ministério Público da União*, Brasília, a. 11, n. 39, jul./dez. 2012, p. 217-218. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/handle/11549/7948>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

⁹⁵ VARGAS, op. cit., p. 816-817.

⁹⁶ LIMA, op. cit., p. 222-224.

escolha ao cidadão, pois os efeitos são tão flagrantes que, fazer ou deixar de fazer se torna algo obrigatório⁹⁷.

As normas extrafiscais são voltadas à persecução dos objetivos e princípios constitucionais⁹⁸. É um instrumento de atuação do Estado, em que a menor participação direta na economia não resulta em redução de esforços com fins à persecução da justiça social. O que ocorre é uma atuação indireta por meio da extrafiscalidade, utilizando-se da tributação para efetivar direitos fundamentais, por meio da indução dos particulares. Essa influência na tomada de decisão dos indivíduos se dará por meio da previsão de uma maior ou menor onerosidade do tributo, como também por meio da concessão de isenção ou incentivos e benefícios fiscais. Por conseguinte, uma menor onerosidade ou isenção volta-se a incentivar determinados comportamentos, enquanto que uma maior onerosidade culminará em desestimular certa conduta, como não consumir ou reduzi-lo, p.ex. de bebida alcoólicas ou cigarro. Mas, também influenciará o Fisco a reduzir a alíquota em razão da possibilidade de contrabando desses produtos⁹⁹.

A extrafiscalidade é técnica que se aplica ao âmbito de diversos tributos, pode-se citar a redução de alíquotas do imposto de renda com o propósito de influenciar indústrias e empresas de grande porte a fixarem seus campos de trabalho em determinadas regiões do país, como no norte e nordeste; com vistas à manutenção dos empregos e evitar a queda nas vendas, o fisco reduz a alíquota do Imposto sobre produtos industrializados-IPI¹⁰⁰.

O Estado faz uso dos tributos como forma de influenciar no direcionamento da economia, como também para a persecução de fins constitucionais e para satisfação das necessidades do aparato estatal. Entretanto, a produção de um ou outro efeito é imprevisível, havendo a possibilidade da finalidade a que se delimitou determinado tributo se materializar ou não. Por isso que André Folloni defende a ideia de que apenas por meio de um estudo que tenha como base a análise do aspecto pragmático das normas tributárias, ou seja, análise das consequências e dos

⁹⁷ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, [S.l.], v. 10, n. 1, jan. 2014, p. 205. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

⁹⁸ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. A extrafiscalidade à luz do direito constitucional brasileiro. *Boletim Científico: Escola Superior do Ministério Público da União*, Brasília, a. 11, n. 39, jul./dez. 2012, p. 225. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/handle/11549/7948>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

⁹⁹ VARGAS, Jorge de Oliveira. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 819.

¹⁰⁰ *Ibid*, loc. cit.

efeitos que as normas tributárias produzem no mundo concreto, é que os diferentes efeitos a que se propõem poderão ser considerados¹⁰¹.

É possível se chegar a essa conclusão se considerado for a possibilidade de a instituição de tributos, cuja finalidade primordial seja a fiscal, ou seja, voltado apenas à arrecadação de recursos, que, ao serem majorados, provoquem o efeito de redução da concretização da sua hipótese de incidência. Sendo visível a possibilidade de um tributo essencialmente fiscal influir no comportamento dos indivíduos.

Os tributos podem servir a diversas finalidades. Tanto fiscais, quanto extrafiscais. Logo, apesar da preponderância de um sobre o outro, sempre haverá a presença de ambos, em maior ou menor medida. Levando isso em consideração, e dando continuidade à discussão apresentada no parágrafo anterior, existe a possibilidade de tributos voltados à indução de comportamento não produzirem arrecadação. Há situações em que a elevação da alíquota, por um período de tempo, resulta em aumento do quantum arrecadado, em seguida a ocorrência do fato gerador reduz-se de uma tal maneira que a sua incidência é anulada. Assim, haverá uma norma prevendo o tributo, no entanto ausente será sua incidência prática¹⁰². Como também é possível que determinado tributo produza efeitos tanto consideráveis, quanto importantes em ambas funções, como se pode depreender do ICMS. Nas hipóteses de concessão de incentivos fiscais no âmbito desse imposto, a redução da alíquota culminará em aumento na ocorrência do fato gerador, em consequência, obterá uma maior arrecadação e influenciará outras áreas, como no desenvolvimento econômico, a partir do momento em que tais benefícios fiscais proporcionam a instalação de indústrias em regiões menos desenvolvidas do território nacional, gerando mais empregos.

A extrafiscalidade é materializada por duas formas: a progressividade e a seletividade¹⁰³. No que permeia ao ICMS, a seletividade traduz-se como princípio previsto no artigo 155, §2º, III da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Apesar do emprego da expressão “poderá”, Carrazza entende que não se trata de mera faculdade, e sim de uma norma de observância obrigatória¹⁰⁴. Tal princípio

¹⁰¹ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, [S.l.], v. 10, n. 1, jan. 2014, p. 205. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

¹⁰² *Ibid.*, p. 205-206.

¹⁰³ VARGAS, Jorge de Oliveira. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 819.

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 507.

volta-se à concretização de objetivos constitucionais como, princípio da dignidade da pessoa humana, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais, desenvolvimento nacional¹⁰⁵.

O ICMS será um imposto seletivo em razão da essencialidade de mercadorias e serviços. Aplica-se alíquotas diferenciadas para produtos e serviços levando em conta seu grau de importância na manutenção de uma vida digna¹⁰⁶. Logo, os serviços e mercadorias de primeira necessidade devem ser menos onerados, enquanto que a maior oneração destinar-se-á aos considerados supérfluos. Em última análise, a seletividade visa à concretização do princípio da capacidade contributiva, apesar de o estabelecimento de critérios de distinção para a aplicação de alíquotas distintas recair sobre mercadorias e serviços¹⁰⁷, que serão a base de incidência do princípio, e não sobre os contribuintes, mas, indiretamente, por meio da consideração do poder aquisitivo da população, é possível sustentar tal argumentação, visando reduzir a injustiça do imposto.

As normas extrafiscais, por serem instituídas com a finalidade diversa da arrecadação, influenciando nas decisões dos cidadãos, induzindo-o a adotar ou deixar de adotar determinada conduta, perfaz-se em técnica que implica diretamente no exercício dos direitos de liberdade. Logo, por ser um meio escolhido pelo poder público para atingir finalidades constitucionais, a sua aplicação também poderá gerar restrições a outros fins de mesma importância, como inclusive a direitos fundamentais, dentre eles a isonomia e o direito de liberdade. Primeiramente, ao serem instituídas tais regras, um grupo de pessoas serão atingidas pelos seus efeitos, enquanto que outras não. Isso se dá pois, a depender do comando, se voltado ao desestímulo a uma determinada conduta, esta incidirá sobre aqueles que ainda não o adotam, enquanto que a sua existência nada influenciará na conduta daqueles que já a praticam. Sendo assim, cria-se uma distinção entre dois grupos, aqueles que serão atingidos pela norma, e aqueles que não o serão. Além disso, outro aspecto a ser considerado é no tocante às relações dentro do grupo que se submeterá às diretrizes da norma, pois, como André Folloni defende, é necessário que haja um controle da legitimidade da regra para que esta não onere apenas uma parcela, enquanto que a outra, por ter condições de gerir as sanções que

¹⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 263.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 263-266.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 508.

lhes serão impostas, preferam permanecer praticando o ato a que a norma pretende desestimular/estimular, fulminando, assim, o princípio da isonomia¹⁰⁸.

A par do quanto exposto, o autor defende a ideia de que é necessário que o princípio da capacidade contributiva seja a base para a elaboração de tais regras extrafiscais, pois, assim, será possível onerar cada sujeito passivo levando em conta as suas condições de suportar as sanções e, assim, evitar com que alguns sejam atingidos, enquanto que outros se valham de seus próprios recursos para se evadir dos ditames legais.

No tocante às relações entre os grupos, público-alvo da norma e os que a ela não estão submetidos, o princípio da capacidade contributiva não produz efeitos práticos relevantes. A fim de avaliar a legitimidade dessa medida, no caso, da regra extrafiscal, deve-se ter por parâmetro de análise o exame de sua proporcionalidade¹⁰⁹.

Uma norma, para que seja considerada extrafiscal, deve ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Ou seja, adequada, no sentido de constituir-se como meio idôneo para a persecução de um determinado fim. Necessária, por ser, dentre as medidas disponíveis, aquela que menos restringe a outros direitos fundamentais. E, por fim, proporcional em sentido estrito na medida em que a restrição ao direito fundamental se faz em menor proporção se comparado aos benefícios de sua aplicação. A avaliação da proporcionalidade se demonstra como um dever jurídico constitucional do poder público que, na menor comprovação de ausência de proporcionalidade, deve declarar a norma fulminada de nulidade¹¹⁰.

¹⁰⁸ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, [S.l.], v. 10, n. 1, jan. 2014, p. 205. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 205, 212-218.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 212-218.

3 INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

A instituição de tributos pode estar voltada à persecução de seu fim primordial, qual seja, a arrecadação. O que enseja a sua finalidade dita fiscal. Como também podem ser instituídos com o propósito de estimular o comportamento dos contribuintes com vistas à concretização de variados objetivos e princípios constitucionais. Aqui, manifesta-se sua função extrafiscal. Como já foi abordado em tópico do capítulo anterior, a extrafiscalidade mostra-se como um instrumento de interferência do Estado em diversas áreas, como a econômica, social.

3.1 CONCEITO

O estímulo ou desestímulo à adoção de comportamentos, pelos contribuintes, eleitos pelo governo como consectários do interesse público, se dá por meio de onerações ou desonerações na área fiscal. Quer dizer, por meio do aumento ou redução das alíquotas dos tributos. E é aqui em que se situa o tema que será abordado com mais profundidade no presente capítulo: os incentivos e/ou benefícios fiscais.

Em meio a diversos objetivos e princípios constitucionais eleitos pelo constituinte originário como de extrema relevância, a sua materialização no mundo concreto dá-se, muitas vezes, por meio de estímulos aos indivíduos, fomentando-os à adoção de determinadas condutas. No campo fiscal, isso se dá por meio da concessão dos chamados incentivos ou benefícios fiscais. O texto constitucional fez referência a eles, entretanto não aprofundou sua abordagem. Por meio deles os entes federados, no exercício do poder de tributar, flexibilizam obrigações tributárias. Seja por meio da redução de alíquotas, seja por meio da não incidência do imposto em situações inseridas no campo de sua hipótese de incidência.

A instituição de incentivos e/ou benefícios fiscais não conota uma suspensão provisória do poder de tributar. Muito pelo contrário. Aqui os entes tributantes exercem seu poder de instituir tributos, todavia não voltado para a arrecadação de fundos, e sim para a persecução de finalidades outras, como a redução da desigualdade social, por exemplo¹¹¹.

¹¹¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 47. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

Os meios eleitos pelo Estado para estimular a concretização de seus fins precípuos podem ser de várias naturezas, como financeira, patrimonial, fiscal¹¹². Perante o fenômeno da extrafiscalidade, o Estado escolheu se utilizar do arcabouço jurídico tributário para fins de concessão desses incentivos.

O ordenamento jurídico pátrio, a partir de uma análise dos princípios e objetivos fundamentais da República, autoriza a instituição desses instrumentos fiscais no momento em que defende a promoção da dignidade da pessoa humana, a promoção dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, garantir o desenvolvimento nacional, mitigando as desigualdades sociais e regionais e, a erradicação da pobreza¹¹³.

Os incentivos fiscais, portanto, podem ser compreendidos como normas jurídicas que se valem da sistemática tributária com vistas à persecução de finalidades extrafiscais, voltados para a promoção do desenvolvimento econômico e social¹¹⁴.

3.2 NATUREZA JURÍDICA

Esses benefícios se inserem no campo das normas ditas como “premiais” - normas jurídicas criadas com o propósito de fomentar a prática de ações compreendidas pelo Estado como meios para manutenção do bem-estar social¹¹⁵ – e podem se materializar por meio da aplicação de diversas estratégias. Seja por meio de ações do poder público que culminem em uma facilitação direta aos particulares, como oferta de terrenos, concessão de subvenções em dinheiro, seja por meio de facilitações indiretas, criando regras que tornem determinada prática atrativa, como redução ou extinção da incidência tributária. Ou até mesmo a aplicação conjugada dessas estratégias¹¹⁶.

A partir do momento em que o Estado se vale das despesas públicas para atender à iniciativa privada, estará atuando na seara do direito financeiro, concedendo, assim, incentivos fiscal-financeiros. Enquanto que, ao se valerem das normas jurídicas tributárias com vistas a estimular o

¹¹² MILAGRES, Denia Maria. Incentivos fiscais. *Revista de Ciência Política*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, jul. 1986, p. 104. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

¹¹³ SILVA, Lediane Rano Fernandes da. Extrafiscalidade, incentivos fiscais: ausência de igualdade e justiça no desenvolvimento regional. *Argumentum: revista de direito Universidade de Marília*, Marília, SP: Universidade de Marília, v. 10, dez. 2009, p. 231.

¹¹⁴ MILAGRES, op. cit., p. 104.

¹¹⁵ BRITO, Edvaldo. ICMS, crédito fiscal: direito subjetivo público do consumidor e os efeitos dos incentivos fiscais. *Direito tributário em questão: revista da FESDT*, Porto Alegre, RS: Fundação Escola Superior de direito tributário, n.5, jan.2010, p. 59.

¹¹⁶ MILAGRES, op. cit., p. 103-104.

comportamento do particular, atuará, assim, no campo do direito tributário, instituindo incentivos fiscal-tributários¹¹⁷. Afrânio Menezes aborda uma distinção entre os incentivos fiscais e financeiros, baseado no momento em que ocorre a extinção do crédito tributário. Enquanto os incentivos na área fiscal implicam na exclusão total ou parcial do tributo antes da extinção do crédito, ficando adstrito ao âmbito das receitas públicas, os incentivos financeiros têm sua aplicação após a extinção dos créditos tributários, relacionando-se às despesas públicas¹¹⁸.

Os incentivos tributários, portanto, inseridos estão no campo do direito público, oferecendo vantagens aos contribuintes, que podem significar a redução ou até mesmo a extinção do crédito tributário. Enquanto que os estímulos financeiros permearão a seara de atuação do Estado, onde, situando-se como se particular fosse, atua na economia privada por meio da concessão de benefícios, por meio de bancos estatais e particulares, a tomadores cujas atividades deseja estimular¹¹⁹.

A doutrina vincula a compreensão desse conceito a uma hipótese de exclusão do crédito tributário, tendo como fundamento o artigo 175 do Código Tributário Nacional que assim dispõe acerca das isenções fiscais. Logo, nota-se que o conceito de incentivos fiscais se reduz ao de isenção fiscal. É certo que os incentivos fiscais se mostram como forma de exclusão do crédito tributário, entretanto não se limitam apenas a esse efeito. A isenção fiscal é uma espécie de incentivo fiscal quando sua aplicação se volta à concretização de fins outros alheios apenas à arrecadação¹²⁰.

3.3 INCENTIVOS FISCAIS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O poder de tributar, concedido pela Constituição da República aos entes federativos, não é absoluto. Na medida em que a competência tributária tem previsão expressa, um rol de princípios foi enumerado pelo constituinte originário, no artigo 150, cuja função precípua é a de limitá-lo.

¹¹⁷ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 51. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹¹⁸ Ibid., p. 50-51.

¹¹⁹ MILAGRES, Denia Maria. Incentivos fiscais. *Revista de Ciência Política*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, jul. 1986, p. 105. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

¹²⁰ Ibid, loc. cit.

Mas isso não está adstrito à instituição e majoração dos tributos, aplicando-se, em igual intensidade, à instituição de incentivos e/ou benefícios fiscais.

Tais limitações ao poder de tributar, que, aqui, abarcam também a possibilidade de instituição de políticas de benefícios fiscais, tem como fundamento o controle de sua constitucionalidade e legalidade, posto que se mostram como instrumentos a serviço da extrafiscalidade, cumprindo a função de concretizar fins outros dispostos no texto constitucional, além da mera arrecadação, atuando, dessa forma, em campos como a economia e a política. Existe a possibilidade de uso indevido com vistas à satisfação de necessidades unilaterais dos entes tributantes. Por isso se mostra importante o controle da constitucionalidade de tais canais de extrafiscalidade, seja por meio de princípios constitucionais aplicáveis à órbita do direito tributário, seja por meio da análise de sua proporcionalidade, como já foi tratado em capítulo anterior.

3.3.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, no âmbito do direito tributário, perfaz-se como umas das diretrizes mais importantes do sistema. Seguindo sua compreensão, o veículo escolhido pelo constituinte para apresentar as normas instituidoras dos tributos foi a lei em sentido estrito. Logo, os tributos somente poderão ser instituídos e majorados em virtude de lei. Tal comando está intimamente ligado ao princípio da segurança jurídica, no qual os contribuintes poderão se embasar nas normas, apreendendo quais as consequências de seus atos caso pratique determinada conduta, ou seja, quais as consequências que lhe advirão caso materializem-se a hipótese de incidência, qual seja, pratique o fato gerador, de um determinado tributo.

A partir disso, o contribuinte tem ciência dos efeitos que seus comportamentos, no mundo jurídico, provocam. E na seara dos benefícios fiscais não é diferente. É preciso garantir ao contribuinte que determinada vantagem fiscal lhe será oportunizada caso venha a adotar ou deixar de adotar determinadas práticas. E não permitir que, em dado momento, um efeito que antes era previsto legalmente, não venha a ser concretizado devido a uma súbita mudança que lhe surgiu desconhecida.

Além disso, o princípio da legalidade se mostra disponível a garantir um controle dos atos governamentais a partir do momento em que tais leis veiculadoras de normas “premiais” são aprovadas após um procedimento que envolve a aprovação na Casa Legislativa, além de passar

pelo crivo de comissões internas especializadas, que analisam o seu inteiro teor, o que confere uma certa carga de confiabilidade. Pois o que se pretende evitar é a criação de benefícios fiscais ao bel prazer do governante com o único propósito de suprir as necessidades econômicas de uma categoria ou de um grupo empresarial, enquanto que as finanças públicas se mostram prejudicadas. O que resulta, posteriormente, em um efeito cascata, ao produzir efeitos em outras unidades da federação e, também, no campo da individualidade de cada contribuinte¹²¹.

A par disso, o artigo 150, §6^o¹²² da Constituição Federal de 1988 dispôs acerca da necessidade de tais normas serem instituídas por meio de lei específica, cujo objeto seja única e exclusivamente a regulamentação das benesses fiscais.

Infere-se desse princípio que apenas os entes tributantes aos quais a Carta Magna conferiu o poder para instituir e majorar tributos podem, dentro dos limites dessas espécies tributárias, criar benefícios fiscais. Logo, entes políticos não podem criar leis que concedem incentivos fiscais a tributos de competência distinta da sua¹²³.

A capacidade ativa tributária compreende as funções de arrecadação, fiscalização e execução do tributo. A competência tributária é o poder conferido pela Constituição, aos entes federados, para instituir e majorar tributos. Enquanto que este é marcado pela característica de ser indelegável, apesar de ser uma faculdade, ou seja, poderá instituir determinado tributo ou não. Aquele pode ser objeto de delegação a outras pessoas jurídicas de direito público. Por isso que tais sujeitos também não podem conceder benefícios na área fiscal, posto que para tanto é necessário o exercício da competência tributária, que, no caso, não detém¹²⁴.

O artigo 150, inciso I da CF/88 dispõe acerca do princípio da legalidade. Não apenas a instituição, como também a majoração de tributos deve se dar por meio de lei. Desta sorte, as hipóteses de exclusão de incentivo fiscal ou, redução de sua base de cálculo devem se submeter a essa diretriz, logo, subsumindo a previsão em lei. Isso se justifica, pois, a exclusão ou redução de

¹²¹ MATOS, Luciana Montenegro. *Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da ordem econômica*. 2014. 131f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014, p. 57-59. Disponível em: <<http://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/19959>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹²² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

¹²³ MILAGRES, Denia Maria. Incentivos fiscais. *Revista de Ciência Política*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, jul. 1986, p. 106. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

¹²⁴ *Ibid*, loc. cit.

base de cálculo de um incentivo equivale às atividades de criação e majoração de tributo, na medida em que faz retornar ao ordenamento jurídico figuras de sua incidência, excluídas ou minoradas¹²⁵.

Foi reservado um limitado campo de atuação ao Poder Executivo no que toca ao regramento dessas figuras tributárias. Apesar da necessidade de lei para sua instituição, foi autorizado a este a edição de normas de regulamentação da seara econômica, quando diante de situações que exigissem rápida resolução, justificado pela dinamização desse setor. Assim, em se tratando de incentivos fiscais adstritos a tributos cuja característica predominante seja a extrafiscalidade, apesar da necessidade de respeito a esse princípio, sua aplicação demonstra-se mitigada em face da possibilidade de o poder executivo manejar esses instrumentos de política fiscal, quando assim estiver autorizado pelo texto constitucional. Sendo dado à lei a função de delimitar os objetivos, limites e competências do tributo. Isso fica demonstrado no âmbito do Impostos de Importação, Imposto de Exportação, Impostos sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras¹²⁶.

3.3.2 Princípio da anterioridade

O texto constitucional, em seu artigo 150, inciso III, “b” e “c”¹²⁷ consubstancia o princípio da anterioridade. A lei que institui determinado tributo, ou majora-o, não pode produzir efeitos no mesmo exercício financeiro no qual foi criada. Aliado a isso, é necessário que essa lei aguarde o prazo de 90 dias, após a sua promulgação, para que possa incidir sobre seus fatos impositivos. Aqui, depara-se, na primeira hipótese, com o princípio da anterioridade de exercício, enquanto que, na segunda, com o princípio da anterioridade nonagesimal¹²⁸.

O exercício financeiro, no ordenamento jurídico brasileiro, inicia-se no dia 01 de janeiro e finda-se em 31 de dezembro de cada ano. Desta forma, a lei tributária permanecerá com sua eficácia

¹²⁵ MILAGRES, Denia Maria. Incentivos fiscais. *Revista de Ciência Política*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, jul. 1986, p. 106. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

¹²⁶ MATOS, Luciana Montenegro. *Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da ordem econômica*. 2014. 131f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014, p. 58. Disponível em: <<http://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/19959>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹²⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 35-38.

paralisada até que o próximo exercício financeiro se inicie, momento em que seus efeitos serão manifestados concretamente. Tal vedação aplica-se também às leis que extinguem ou reduzem incentivos fiscais, pois os efeitos emanados guardam identidade com os efeitos de uma instituição ou majoração de um tributo.¹²⁹

O que se pretende com esse princípio é garantir segurança jurídica aos contribuintes a partir do momento em que será possível a estes o planejamento antecipado de suas ações no plano econômico fiscal, já tomando ciência das consequências que advirão caso sejam efetivamente realizados. Assim, evita-se surpresas no que toca às incidências fiscais. Carrazza dispõe nesse sentido: “De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal”.¹³⁰

Não basta que a cobrança de um tributo, ou seja, que o seu lançamento e arrecadação, se deem efetivamente no exercício financeiro próximo. Antonio Carrazza preleciona que o termo “cobrar” deve ser compreendido pelo intérprete como sinônimo de “exigir”. Neste diapasão, independentemente que a norma instituidora de determinado tributo tenha entrado em vigor, a sua gênese deverá ocorrer apenas no exercício financeiro seguinte, momento em que a hipótese de incidência nela contida, que antes era um fato irrelevante ao direito tributário, poderá assumir o seu papel de fato imponível¹³¹.

As hipóteses de leis que excluem ou reduzem determinado tributo, ou seja, as leis que, de algum modo, beneficiem os contribuintes, como também no caso de concessão de incentivos fiscais, não necessitam se subsumir à regra da anterioridade do exercício e nonagesimal. Será possível a produção de seus efeitos desde logo instituídas¹³². Isso se justifica pelo fato desse princípio militar pela garantia da segurança jurídica dos contribuintes, lhe proporcionando, com antecedência, ciência acerca dos efeitos que lhes serão alcançados caso adotem determinada conduta. No entanto, no caso dessas leis que beneficiam o contribuinte, a provável consequência que adviria àqueles será mitigada ou até mesmo excluída, o que proporcionará uma vantagem, sendo sua eficácia imediata.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 212-213.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

¹³¹ *Ibid.*, p. 214-216.

¹³² *Ibid.*, p. 224.

Existem figuras tributárias que fogem à regra da anterioridade. As exceções encontram-se encampadas no artigo 150, §1^o¹³³ da Constituição Federal de 1988. Logo, existem tributos cuja lei instituidora/majorante, produzem automaticamente efeitos, independentemente do transcurso de 90 dias da data de publicação da lei e/ou no próximo exercício financeiro. Essa mitigação somente se faz presente no âmbito dos tributos voltados à persecução de fins extrafiscais¹³⁴.

3.3.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade, em matéria tributária, consubstancia-se no princípio da isonomia tributária. O caput do artigo 5º da Carta Magna traz o seu conteúdo axiológico, que todos os indivíduos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Na área fiscal, isso se manifesta em uma garantia de tratamento uniforme na tributação, em que o ente tributante deve, ao instituir determinada norma, aplica-la perante todos aqueles que se encontrem em semelhantes condições¹³⁵.

O legislador, ao conceder incentivos fiscais, também está obrigado à observância de tal determinação, devendo oportunizar a todos os contribuintes que se encontrem em uma situação de fato semelhante, o gozo dos estímulos fiscais relativos a um determinado tributo¹³⁶.

Na hipótese de benesses fiscais que representem algum tipo de favorecimento ou tratamento desigual dentre indivíduos que se encontrem em condições semelhantes, estas devem ser declaradas inconstitucionais tendo em vista a vedação de tais normas pela Constituição Federal. Nesse ponto repercute a discussão que foi abordada quando do tema da extrafiscalidade, no capítulo anterior.

¹³³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

¹³⁴ MATOS, Luciana Montenegro. *Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da ordem econômica*. 2014. 131f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014, p. 61. Disponível em: <<http://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/19959>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 38.

¹³⁶ MILAGRES, Denia Maria. Incentivos fiscais. *Revista de Ciência Política*, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, jul. 1986, p. 108. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

3.4 LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75

À época da Emenda Constitucional nº 1/69, em seu artigo 23, §6º¹³⁷, o texto constitucional determinou que, no tocante à concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICM, este tema deveria ser regulamentado por meio de lei complementar. Atendendo ao quanto disposto, editou-se a Lei Complementar nº 24/1975¹³⁸.

Adentrando à análise do conteúdo da respectiva Lei Complementar, já em seu artigo primeiro, caput, o legislador ordinário delimita a forma como os incentivos fiscais do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações - ICMS serão concedidos ou revogados, qual seja, por meio da celebração de convênios entre os estados e Distrito Federal, no âmbito do CONFAZ. A lei assim dispõe:

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

Os convênios, espécies de “(...) acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos”¹³⁹, são um instrumento importante no processo legislativo posto que é possível se alcançar uma coesão por meio da deliberação conjunta entre os estados e o DF¹⁴⁰. Até porque, apesar do ICMS ser um imposto cuja competência é exercida no âmbito dos estados e DF, apresenta contornos de ordem nacional, em que a legislação de cada estado influi nos demais, concorrendo para a uniformidade do tributo no território nacional e evitando qualquer efeito que possa vir a prejudicar a livre circulação de bens e mercadorias¹⁴¹.

¹³⁷ “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

¹³⁸ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 97-98. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580.

¹⁴⁰ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 107.

¹⁴¹ CARRAZZA, op. cit., p. 578-579.

Apesar de não comporem a categoria de lei em sentido estrito, os convênios integram a legislação tributária, como previsto no artigo 96¹⁴² e 100, inciso IV do CTN¹⁴³. Sendo estes celebrados entre a União, os estados, o DF e os municípios¹⁴⁴.

Os convênios, referentes ao ICMS, são celebrados no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, onde cada estado da federação e o Distrito Federal se fazem representar por uma autoridade indicada pelo respectivo Chefe do Poder executivo e, por um representante do Governo Federal¹⁴⁵. Essa formação indica que o CONFAZ não é um órgão legislativo, muito pelo contrário, integrante é da estrutura do Poder executivo¹⁴⁶.

Por não haver representantes do poder legislativo em seu âmbito, é vedado ao CONFAZ exercer o poder de legislar em âmbito do ICMS, razão pela qual o artigo 4º, caput, da LC 24/75 dispõe acerca da estipulação do prazo de 15 dias, contados a partir da data de celebração do convênio, para que os estados e o DF, por meio da edição de Decreto do Poder Executivo, ratifiquem de forma expressa o quanto disposto no Convênio ou, diante da ausência de manifestação dentro desse prazo, esta ocorra de forma implícita¹⁴⁷. Segue o quanto disposto no dispositivo:

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Aclarado fica o entendimento de que os estados e o DF não concedem ou revogam incentivos ou benefícios fiscais de ICMS por meio dos convênios. Não. O legislador ordinário referiu-se aos convênios como uma etapa desse processo legislativo para que houvesse uma certa harmonização entre os objetivos dos estados e DF, como forma de manter uma legislação quanto ao tributo, uniforme. As benesses fiscais serão efetivamente concedidas ou revogadas por meio da edição de

¹⁴² “Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

¹⁴³ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

¹⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580.

¹⁴⁵ *Ibid*, loc. cit.

¹⁴⁶ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 108. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁴⁷ *Ibid*., p. 107.

decreto legislativo, no qual haverá a ratificação do quanto deliberado na fase antecedente, ou seja, no convênio, pelas Casas Legislativas de cada estado e do DF. Após a participação do poder legislativo nesse processo, é que o conteúdo dos convênios passa a ter eficácia. Se só por meio de lei pode-se criar o ICMS, também só por meio dela se poderá conceder incentivos fiscais dentro dos limites desse tributo. Infelizmente, o que vem acontecendo não é a ratificação do convênio por decreto legislativo – que é lei em sentido lato – mas sim por meio de decreto do Governador – que é um mero ato administrativo, com base no artigo 4º da LC 24/75¹⁴⁸.

O dispositivo supramencionado, além de violar o princípio da legalidade, do mesmo modo atenta contra o princípio da separação dos poderes pois, cabe única e exclusivamente ao Poder Legislativo, o exercício da competência de criar leis. Logo, apenas por meio da anuência das Casas legislativas de cada estado da federação e do DF, por meio da ratificação por Decreto Legislativo, é que os acordos celebrados em sede de convênio interestadual, por representantes do Poder Executivo, integrarão a lei interna de cada unidade federativa¹⁴⁹. Como aduz Afrânio Menezes, “(...) esse enunciado tem como objetivo primordial preservar os interesses e as receitas públicas de forma ampla, reafirmando o caráter de indisponibilidade destes, não podendo, o Poder Executivo deliberar livremente sobre a cobrança ou não dos tributos sem que haja a interferência do Poder Legislativo”¹⁵⁰.

Prosseguindo à análise do conteúdo da LC 24/75, o artigo 1º, em seu parágrafo único trata dos incentivos ou benefícios fiscais que, ao serem concedidos ou revogados em sede do ICMS, necessitam de deliberação junto ao CONFAZ, como se segue:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 579-582.

¹⁴⁹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 115. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁵⁰ *Ibid.*, p. 112.

Depreende-se que essa lei adotou o conceito amplo de incentivos fiscais haja visto que incluiu no rol de benefícios que devem ser submetidos à deliberação unânime entre os estados e o DF, por meio de convênio, uma gama que abarca não apenas aqueles de natureza fiscal, como também quaisquer outros incentivos financeiro-fiscais que impliquem em algum tipo de redução ou eliminação do ônus de ICMS¹⁵¹.

O texto constitucional não especificou, em seu artigo 155, §2º, XII, “g”, quais os tipos de benefícios fiscais cuja concessão deveria se submeter à deliberação unânime por meio de convênio. Essa tarefa foi incumbida à LC 24/75 que, expressamente, elencou em seu artigo primeiro que quaisquer incentivos fiscais ou financeiro-fiscais que resultassem em alguma redução do ônus do ICMS deveria ter seu conteúdo regulamentado por suas normas¹⁵². Mas, será que é necessário submeter a concessão de todo e qualquer incentivo fiscal em sede de ICMS ao seu regramento?

Em tópico pretérito desse capítulo, foi apresentada a distinção entre incentivos fiscais e incentivos financeiros. Retomando, enquanto que os incentivos fiscais estão vinculados à regra matriz de incidência tributária, reduzindo ou eliminando diretamente o ônus tributário, os incentivos financeiros são posteriores à extinção da obrigação tributária, não se vinculando ao ônus fiscal do imposto¹⁵³. No tocante a estes últimos, a CF/88 é clara, em seu artigo 18¹⁵⁴, que a deliberação acerca da sua concessão ou não é adstrito ao campo de autonomia dos estados, não cabendo a interferência de outros entes federativos em um tema de pertinência exclusiva do Estado ou DF¹⁵⁵.

Portanto, perceptível é a ideia de que será necessária a deliberação unânime dos estados e DF através de convênios celebrados pelo CONFAZ nas hipóteses de concessão ou revogação de qualquer tipo de incentivo fiscal de ICMS, mas unicamente em sede dos incentivos fiscais tributários. Fica de fora da regulamentação da lei complementar a concessão e/ou revogação de incentivos financeiros. Salvo se forem instituídos com vistas a camuflar um incentivo fiscal. Os

¹⁵¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 116. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁵² *Ibid.*, p. 117.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 625.

¹⁵⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

¹⁵⁵ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 118.

estados podem se valer de modalidades de incentivos financeiros como forma de estimular o setor econômico, sem necessariamente reduzir ou extinguir o ônus do ICMS¹⁵⁶.

Apesar da necessidade ímpar de deliberação conjunta dos entes federados e do DF quanto à instituição de incentivos fiscais, a LC 24/75 prevê algumas espécies de incentivos fiscais cuja deliberação no âmbito do CONFAZ realiza-se de forma unilateral. Essa previsão consta do artigo 10, verbis: “Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias”. Analisando os impactos de cada figura elencada, é possível inferir a prescindibilidade de decisão unânime entre os estados federados e DF posto que são figuras cujos efeitos não repercutem negativamente nas operações interestaduais. Logo, não prejudicariam os demais entes¹⁵⁷.

Além de dispor acerca das regras de celebração de tais convênios, a LC 24/75 apresenta em seu teor regras de cunho sancionatório a serem aplicadas nas hipóteses de inobservância do procedimento por ela definido. O artigo 8º traz sanções cuja aplicação pode ser cumulativa aos contribuintes dos estados que receberem mercadorias de fornecedores que se beneficiaram de benefícios fiscais inconstitucionalmente, aos contribuintes que foram beneficiados pelo incentivo fiscal no estado de origem, bem como contra o estado que concedeu o incentivo em desacordo com o disposto na lei¹⁵⁸. Assim dispõe esse artigo:

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

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

O primeiro ponto a ser sinalizado é a sanção prevista no inciso I, na qual se autoriza ao estado destinatário da mercadoria considerar nulo o incentivo fiscal concedido pelo estado remetente, indo de encontro ao princípio da separação dos poderes, na medida em que não cabe ao Poder Executivo

¹⁵⁶ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 119-120. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁵⁷ Ibid., p. 120.

¹⁵⁸ Ibid., p. 123.

deliberar acerca da constitucionalidade ou não de qualquer tipo de instrumento normativo, quanto mais normas concedentes de benefícios fiscais¹⁵⁹.

As leis ou atos normativos emanados pelo Poder legislativo são albergadas pela presunção relativa de legalidade tendo em vista que foram emanadas pelo órgão representativo do povo. Desde logo, essa presunção se mostra relativa e não absoluta pois é possível que violações, tanto ao direito material, quanto ao direito procedimental hajam sido cometidas no transcorrer do processo legislativo. Assim, caberá ao Poder Judiciário, como vislumbra o artigo 102, inciso I e III da CF-88, processar e julgar as ações que tenham por objeto a análise da constitucionalidade de leis e atos normativos¹⁶⁰. Sendo assim, não cabe aos estados, nem ao DF aferir a regularidade de tais incentivos, apesar da sua concessão ter sido realizada ao alvedrio do disposto na lei.

A segunda parte do inciso I do artigo 8º da LC 24/75 permite que o estado recebedor das mercadorias desconsidere o crédito tributário decorrente da operação anterior. Ou seja, é permitido com que os estados editem leis ordinárias que não considerem que houve a cobrança do ICMS, ainda que com amparo documental, comprovando a celebração do negócio jurídico, no montante que corresponder à vantagem havida pela concessão de benefícios fiscais¹⁶¹.

Essa prática denomina-se de glosa de créditos, e é uma prática que vai de encontro ao texto constitucional a partir do momento em que viola o princípio da não cumulatividade do ICMS. Recapitulando, o princípio da não cumulatividade determina que haja a compensação do quanto devido a título de imposto, na operação atual, com o montante já cobrado nas operações anteriores. Essa glosa de créditos confere ao imposto o caráter de cumulativo¹⁶², onerando toda a cadeia produtiva da mercadoria, o que influirá, negativamente, no seu respectivo valor.

A única hipótese em que a Constituição Federal restringe a possibilidade de compensação de créditos de ICMS limita-se aos casos de isenção ou não incidência do referido imposto, como se denota do artigo 155, §2º, II¹⁶³. Entretanto, esse dispositivo oportuniza aos estados e ao DF dispor

¹⁵⁹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 123. Disponível em: < <http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 123-124.

¹⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 222-223.

¹⁶² SIMONATO, Italo Costa. *O direito à manutenção de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem a anuência do CONFAZ*. 2014. 38f. Monografia (Especialização) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2014, p. 23. Disponível em:< www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Italo-Costa-Simonato.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

¹⁶³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

em sentido diverso, ocorrendo a situação inversa, o legislador ordinário reconhecendo o crédito e oportunizando sua compensação, e não o vetar¹⁶⁴.

O adquirente de mercadorias, munido com todo o suporte probatório necessário para constar os elementos do negócio jurídico por ele celebrado, não tem a obrigação de investigar acerca da situação fiscal do vendedor, se este é ou não beneficiário de incentivos fiscais, e se estes estão ou não de acordo com os ditames legais. Portanto, o autor se mostra afeto à ideia de que tal norma não foi pela Constituição recepcionada, por não haver em seu bojo qualquer dispositivo que vete a consideração dos créditos oriundos de cobranças do imposto em sede de concessão de incentivos concedidos sem prévio convênio¹⁶⁵. A LC 24, ao invés de encampar soluções à guerra fiscal, ao delimitar esse tipo de norma, acaba por incentivar tal prática¹⁶⁶.

Além de infringir o princípio da não cumulatividade, estaria também violando o da segurança jurídica, dado que a legislação determina, ao haver a cobrança do ICMS em dada operação, o contribuinte poderá se valer desse crédito tributário para compensar o quanto cobrado a título do imposto nas operações seguintes. Ao concretizar a hipótese de incidência da norma tributária, o estado veta o exercício desse direito sobre o fundamento de que o crédito que incidiu na operação antecedente foi albergado por um incentivo fiscal firmado fora dos moldes legais, só que nada tem a ver o contribuinte com o modo como os estados e o DF concedem ou revogam benefícios na órbita fiscal. Até porque a relação jurídica que se deve ater o contribuinte é aquela firmada entre ele e o alienante da mercadoria objeto do negócio jurídico, e não na relação jurídica entre o alienante e o estado concedente do incentivo. São duas relações jurídicas distintas entre si.

Somado isso, a desconstituição dos créditos fiscais pode significar um enriquecimento sem causa por parte do estado destinatário das mercadorias, pois receberá um montante a mais do imposto, que não foi cobrado no estado de origem¹⁶⁷.

Concluindo a análise das normas sancionatórias, prosseguir-se-á à análise da regra constante do parágrafo único do artigo 8º da LC 24/75. Aqui, os sujeitos passivos das sanções são os estados

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

¹⁶⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002, p. 223.

¹⁶⁵ Ibid, loc. cit.

¹⁶⁶ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 125. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁶⁷ Ibid., p. 126.

que concederam de modo unilateral os incentivos fiscais. Prevê a) que o TCU possui a faculdade de presumir a irregularidade das contas estaduais ou municipais; b) a autorização para suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação e ao fundo especial e, aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal¹⁶⁸.

Na primeira parte, o legislador complementar foge da sua função de apenas regulamentar o modo de concessão ou revogação dos benefícios fiscais, indo mais além, criando uma competência adicional ao Tribunal de Contas da União – TCU que não conta do artigo 71 da Constituição Federal¹⁶⁹. Lhe é permitido fiscalizar, unicamente, os recursos repassados pela União aos estados, DF e municípios, por meio de convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, como assim determina o inciso IV do referido dispositivo, e não outros tipos de contas desta distintas. Salienta-se que o artigo 75¹⁷⁰ da CF-88 determina, taxativamente, que as contas dos estados, DF e

¹⁶⁸ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 130. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁶⁹ “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. § 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis. § 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito. § 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo. § 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades”.

¹⁷⁰ “Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos

municípios serão objeto de fiscalização exercida pelos seus respectivos tribunais de contas estaduais, distritais e municipais¹⁷¹.

A segunda sanção prevista não se coaduna com o texto constitucional pois as hipóteses de retenção ou restrição de repasse de recursos aos estados, DF e aos municípios, com base no artigo 160¹⁷², devem estar nela previstas expressamente, por tal ato interferir na autonomia financeira dos entes federados¹⁷³.

3.5 LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96

Em 1996 adveio a Lei Complementar nº 87, denominada de Lei Kandir, que se debruçou em fixar as normas gerais para instituição e cobrança do ICMS, substituindo o Decreto-Lei nº.406/68. Em seu conteúdo deveriam estar delimitadas as regras atinentes ao modo de concessão ou revogação dos incentivos e benefícios fiscais do ICMS¹⁷⁴. Mas, por uma deliberação política, pois esse conteúdo estava disposto nessa lei, mais especificamente em seu artigo 24, foi vetado pelo Presidente da República, sob o argumento de que essa matéria continuava sendo regulamentada pela Lei Complementar 24/75¹⁷⁵.

A Constituição Federal de 1988 dispôs acerca da necessidade de edição de Lei Complementar com o fim desta regulamentar o modo como incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados, mediante deliberação dos estados, em seu artigo 155, §2º, XII, “g”¹⁷⁶. No

Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros”.

¹⁷¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 131. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁷² “Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III”.

¹⁷³ OLIVEIRA JÚNIOR, op. cit., p. 131-132.

¹⁷⁴ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 94-97. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 585.

¹⁷⁶ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)XII - cabe à lei complementar: (...)g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, parte estruturante da Constituição que guarda a tarefa de integrar a ordem constitucional nova com a substituída¹⁷⁷, havia autorização, no artigo 34, §8º¹⁷⁸, para que o ICMS fosse regulado, provisoriamente, por meio de convênios cuja base legal seria a LC 24/75, caso a lei complementar aduzida no artigo 155 não fosse editada dentro dos sessenta dias da promulgação da Constituição Federal de 1988. Este último não ocorreu, permanecendo em plena eficácia o disposto na LC 24/75.

¹⁷⁷ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de direito constitucional. 8. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 109.

¹⁷⁸ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

4 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DE MODO UNILATERAL PELOS ESTADOS

A existência de leis disciplinando a forma como determinada situação jurídica ou fato da vida deve se dar não é garantia de que seus preceitos serão cumpridos à risca pelos seus destinatários. Isso não é diferente no âmbito tributário. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, apesar de estarem submetidos a um regramento jurídico que mostra o passo a passo que deve ser seguido na instituição de determinada figura tributária, por exemplo, não impede que editem certo atos normativos ou leis em desacordo com o prescrito na legislação. A concessão irregular de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS é prática que infelizmente se popularizou no ordenamento jurídico brasileiro. Nas páginas a seguir serão abordados os possíveis motivos de tal prática, como também os efeitos que dela decorrem.

4.1 GUERRA FISCAL

A República Federativa do Brasil, como dispõe o artigo 1º da Carta Magna de 1988, é formada pela união indissociável dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Frente a essa coesão a que se pretende o Estado brasileiro, cada ente federativo que o integra é marcado por suas peculiaridades, seja por estar situado em um ambiente geográfico com características climáticas distintas; por acontecimentos históricos que influíram nos aspectos da densidade demográfica; seja por questões de ordem econômica e social, em que uns foram mais privilegiados do que outros, pela presença de um relevo mais favorável, seja pela existência de jazidas de minérios. Em meio a tanta diversidade, cada qual buscará aperfeiçoar os pontos que lhes são mais relevantes. E é aqui que jaz a grande problemática, como aliar suprir as necessidades intrínsecas de cada região sem, contudo, minar a construção de um ambiente coeso?¹⁷⁹

No Brasil foi implantado o sistema federativo, alçado pela Constituição como cláusula pétrea. Mostra-se como o mecanismo adequado para que se busque uma unidade, mas, isso representa um grande desafio em razão da diversidade com que o estado brasileiro é marcado. Otávio Soares Dulci

¹⁷⁹ DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 18, jun. 2002, p. 95-96. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

argumenta que “a história do federalismo brasileiro tem sido bastante movimentada, indicando a dificuldade de equilibrar as partes e o todo de modo eficiente e duradouro”¹⁸⁰.

A busca por colmatar os pontos deficitários intrínsecos a cada ente federativo se faz presente na instituição de normas jurídicas. O que acaba por desencadear uma espécie de competição. A partir dos anos 1990, essa “disputa” demonstrou-se mais acirrada, entretanto a sua existência não data desse período, é algo antigo no Brasil, que foi propiciado pela forte heterogeneidade econômica entre os estados, DF e municípios¹⁸¹.

Esse embate entre os entes tributantes, que se valem de instrumentos fiscais em busca de estimular o desenvolvimento econômico em dada região, denomina-se de guerra fiscal. É uma espécie de competição travada entre os estados com o intuito de atrair investimentos para a sua região, tendo como foco o desenvolvimento econômico. É perceptível que o sistema federativo brasileiro está em construção, pois a guerra fiscal é um grande exemplo da instabilidade que o marca, em certa medida. E isso é desencadeado pelo desequilíbrio econômico entre as regiões. Além de não haver uma maior preocupação por parte da política brasileira em trabalhar com as diferenças, apenas em prol da defesa de interesses gerais¹⁸².

O sistema tributário brasileiro, entre os anos de 1960 e 1980 era marcado por uma centralização fiscal, em que a União era a responsável em arrecadar a maior parte dos tributos, lhe sendo conferido o poder de deliberar sobre matéria tributária de forma absoluta¹⁸³. Esse embate na área fiscal desencadeou-se como um efeito de determinadas condições econômicas e políticas, que emergiram por volta dos anos 1980. Com o advento da Constituição Federal de 1988 houve um claro estímulo à descentralização política e institucional¹⁸⁴, manifestada pela concessão de autonomia legislativa aos estados, Distrito Federal e municípios, por meio do exercício da competência tributária, de instituírem tributos. Assim, a cada ente federativo foi confiado a arrecadação tributária, dinamizando e incrementando a sua economia.

¹⁸⁰ DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 18, jun. 2002, p. 95-96. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 95.

¹⁸² *Ibid.*, p. 95-96.

¹⁸³ LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da "guerra fiscal". *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 19, n. 3, dez. 2010, p. 559-560. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ecos/v19n3/06.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

¹⁸⁴ DULCI, op. cit., p. 96.

O constituinte originário, ao fixar a repartição de competências em matéria tributária, atribuiu a cada ente tributante um rol de tributos cuja instituição fica a seu cargo. Não há diferenciação nesse quesito. A competência que foi outorgada a determinado estado, é idêntica àquela garantida a todos os demais. O que reflete certa simetria, garantindo assim uma igualdade jurídica entre os entes tributantes¹⁸⁵.

Mesmo conferindo paridade aos estados membros, o texto constitucional não ignorou o fato de haver entre estes desigualdades, motivo pelo qual incumbiu à União a tarefa de buscar corrigir tais diferenças. Essa responsabilidade de desenvolver políticas públicas voltadas a equilibrar as disparidades, tanto regionais, quanto sociais, econômicas e de diversas outras ordens, recai sobre esse ente pois é em seu torno que todos os demais se unem. A garantia de um crescimento mais homogêneo entre os entes da federação foi alçada a status de princípio da ordem econômica, no artigo 170, VII da CF-88¹⁸⁶.

A guerra fiscal surge nesse contexto justamente pela União não estar exercendo essa atribuição de forma satisfatória. Diante disso, os estados deveriam se valer de caminhos institucionais e de cobrança distintos da edição de normas fiscais com o intuito de atrair investimentos, e assim desencadear uma competitividade sem dimensão. Uma das bases que sustentam o sistema federativo, além da Constituição, é a possibilidade de haver um controle judicial das leis e atos normativos. Meio adequado para se insurgir contra a ineficiência da União em cumprir com suas obrigações.

Mesmo diante da existência de recursos institucionais para se buscar a concretização dos objetivos constitucionais, os estados preferem se valer da prática da guerra fiscal, pois, já que não se está fazendo nada para solucionar os problemas, estes preferem fazer por conta própria. E assim o fazem, colocando em cheque a constitucionalidade de seus atos e produzindo consequências negativas para a federação¹⁸⁷.

Nesse campo de disputas por meios de desenvolvimento, entre os estados, outro aspecto que pode ser elencado como um dos possíveis fatores para o desencadeamento da guerra fiscal é a

¹⁸⁵ FERNANDEZ, Monica Tonetto. O ICMS e a guerra fiscal. *Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo*, São Bernardo do Campo, v. 6, n. 8, 2002. p. 362.

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 362-363.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 363.

inserção da economia brasileira no cenário internacional, em que capitais internacionais foram atraídos para o território nacional, em busca de investimentos¹⁸⁸.

As multinacionais não são atraídas ao Brasil por questões de ordem tributária. Ou seja, independentemente da concessão ou não de incentivos, as corporações multinacionais se instalariam no território brasileiro por questões de mercado. Onde, em princípio, se instalariam nas regiões centrais, por oferecerem melhores condições de infraestrutura, recursos, p.ex.. E é nesse contexto em que se inserem os leilões de incentivos fiscais. Justamente para mudar essa lógica de estabelecimento no ambiente mais favorável, concedendo assim benefícios fiscais para que a instalação dessas indústrias se realize em seus territórios geográficos¹⁸⁹.

O contribuinte deve escolher o local em que desenvolverá sua atividade tendo como parâmetro facilitadores econômicos e não valor do tributo, se a menor. O valor do tributo deve ser uma constante neutra. Acaso outros aspectos sejam analisados, mais precisamente de natureza social, como a disparidade regional, o fisco influenciaria nessa escolha, oportunizando vantagens, como incentivos fiscais. Devendo, a tributação nesse caso, ser neutra¹⁹⁰.

Os efeitos negativos não são sentidos apenas no setor econômico-financeiro dos estados e Distrito Federal. Repercutem também no cenário empresarial, já que os incentivos são destinados, em sua grande maioria, às empresas multinacionais. O que acaba desaguando em um tratamento desigual entre grandes conglomerados, aos quais percebem vastos incentivos, garantindo uma maior percepção de lucro; em detrimento dos micro e pequenos empresários que, nessa competição, perdem força, pois são onerados com a carga ordinária de impostos¹⁹¹.

4.2 BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS SEM PRÉVIO CONVÊNIO CONFAZ

No âmbito do ICMS o cenário não é diferente. A guerra fiscal se manifesta de forma latente pois é o tributo de competência dos estados responsável pela maior parte das arrecadações

¹⁸⁸ DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, n. 18, jun. 2002, p. 96-97. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

¹⁸⁹ *Ibid.*, p. 97.

¹⁹⁰ MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 171.

¹⁹¹ DULCI, op. cit., p. 97.

tributárias. E isso se desencadeia com a prática de concessões de incentivos fiscais, atinentes a esse imposto, de forma individualizada.

No capítulo anterior abordou-se a Lei Complementar 24/75, momento em que debruçou-se sobre a análise de seu conteúdo. Por não ter advindo, ainda, uma nova Lei complementar dispendo acerca da concessão de incentivos fiscais, como determinou a Constituição Federal de 1988, o ADCT conferiu a possibilidade de se manter em vigência a LC 24/75, enquanto não fosse essa lei editada. A nova lei não foi editada e, portanto, os estados devem se ater, tanto às disposições constitucionais, no que atine ao exercício do poder de tributar, quanto a essa Lei Complementar, que dispõe acerca do modo de concessão de benesses fiscais de ICMS.

Por ser o ICMS imposto de características nacionais, apesar da competência tributária ser atribuída aos estados, já que as normas regulamentadoras de cada estado influem nas demais tendo em vista a constante celebração de negócios jurídicos entre eles, o constituinte entendeu por bem submeter a concessão ou revogação de benefícios fiscais a uma deliberação, em conjunto, dos estados-membros e do DF. Assim, o princípio federativo se faria íntegro, tentando compatibilizar os distintos anseios em torno de uma finalidade única. Mas, isso não ocorreu da maneira como planejado.

É claro que os estados e o DF devem cumprir com os ditames legais, se submetendo ao quanto disposto em lei para praticar determinados atos. Entretanto, existem determinados aspectos na lei que oportunizam esse “desvio”. O primeiro aspecto a ser sinalizado é a necessidade de aprovação unânime do convênio realizado sob o crivo do CONFAZ para que seja possível a concessão dos benefícios.

Para que os incentivos fiscais sejam concedidos, é necessário que haja a celebração de um convênio entre os estados e o DF, sob o crivo do CONFAZ, em que, para que este seja aprovado, o quórum deve ser correspondente à unanimidade. Ou seja, se um estado, independentemente das justificativas, se opor à criação do instrumento de política fiscal, os demais estados estarão impedidos de os concederem.

Fica nítido que o legislador complementar ansiou em submeter esse tema ao crivo da totalidade dos estados e do DF tendo em vista as repercussões nacionais do imposto, mas a necessidade de que a aprovação seja unânime pode resultar em estímulos a que os estados os concedam de modo unilateral, pois existe uma possibilidade de não haver a criação do instrumento fiscal por veto de apenas um estado, sem o crivo de avaliar as razões que o levaram a tanto. Aqui

fica aberta uma margem de discricionariedade em que determinado estado, por simples competitividade, se sentindo ameaçado pela possibilidade de, se determinado estado “menos desenvolvido” conceder determinados benefícios fiscais, os investimentos que antes ali estavam concentrados, serem dispersados para essas regiões, reduzindo, assim, o montante do imposto arrecadado e influenciando no desenvolvimento econômico e social.

Posicionando-se acerca do tema, Afrânio Menezes discorda do pensamento de Roque Carrazza de que a unanimidade é uma condição prevista na própria Constituição. Não há nenhuma norma implícita ou explícita que se coaduna com tal entendimento. Muito pelo contrário, existem sim regras que se contrapõem a tal concepção¹⁹².

Nesse mesmo sentido se pronuncia pela afronta que tal fase procedimental representa ao artigo 1º da CF 88, por não haver, em seu conteúdo, nenhum processo legislativo cujo quórum necessite de aprovação unânime. Faz uma comparação ao processo legislativo mais rígido do sistema legislativo brasileiro, o de aprovação de emenda à constituição, cujo quórum de aprovação deve representar 3/5 dos votos. Como também à tomada de decisões importantes pelo Senado Federal, que, ao representar os estados no sistema federativo, cumprem com a tarefa de uniformizarem a legislação do ICMS e harmonizarem temas de conflito interestaduais, em que não necessita de unanimidade, podendo se dar por maioria ou por maioria qualificada. Aqui, assuntos de maior relevância, se comparados à concessão de incentivos fiscais, não dependem da unanimidade dos membros para aprovação, não havendo necessidade desse rigor procedimental¹⁹³.

Por não haver nenhuma matéria na Constituição Federal que exija o quórum tão rígido para a sua deliberação, da unanimidade, a obrigatoriedade de tal, na concessão dos incentivos fiscais de

¹⁹² OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 99. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁹³ *Ibid.*, p. 98-106.

ICMS, submeteu-se à discussão em um Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF nº 198¹⁹⁴, na qual se defende representar uma violação ao princípio democrático¹⁹⁵.

Argumenta Afrânio também que, “Esse quórum, na realidade, inviabiliza qualquer proposta de incentivo que busque promover os valores constitucionais sobreditos, já que basta a discordância de uma única unidade federativa, presente na reunião do Confaz, para que o projeto de incentivo fiscal seja prejudicado”¹⁹⁶.

A modificação do quórum de aprovação do convênio se mostra a melhor solução. Ao instituir, em substituição à unanimidade, um quórum reduzido, estar-se-ia cumprindo com os fins constitucionais, até porque todos os representantes dos estados estariam ali presentes, sendo relevante a participação de todos nas deliberações quanto às condições e normas para a concessão dos incentivos. Quem sabe assim houvesse uma maior efetividade da lei.

Cabe aos entes da federação atender às demandas sociais, econômicas, educacionais, dentre outras comuns ao cotidiano. O meio disponível a eles para arrecadar fundos monetários para fazer jus ao cumprimento dessas obrigações é por meio do exercício do poder de tributar. Logo, quanto mais se arrecada a título de pagamento de tributos pelos contribuintes, maior a possibilidade de o ente tributante cumprir com os ditames constitucionais e estimular um crescimento econômico e incremento nas demais áreas. Em razão disso, a administração pública se vale de aspectos positivos de sua área, como o clima, mão de obra, infraestrutura, para atrair novos contribuintes. Só que, como isso não está surtindo o efeito desejado, acabam por lançar mão de outros meios, como a concessão de incentivos fiscais¹⁹⁷. Ou seja, adotam a criação de políticas extrafiscais.

¹⁹⁴ A arguição de descumprimento de preceito fundamental insere-se no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1988. Leciona Dirley da Cunha Júnior, *Controle de Constitucionalidade: teoria e prática*. 2 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 253: “(...) consiste em uma ação constitucional especialmente destinada a provocar a jurisdição constitucional concentrada do Supremo Tribunal Federal para a tutela da supremacia dos preceitos mais importantes da Constituição Federal, (...) ante a ameaça ou lesão resultante de qualquer ato ou omissão do poder público”.

¹⁹⁵ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 40, n. 1, jan./jun., 2015, p. 137.

¹⁹⁶ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015, p. 104. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹⁹⁷ SCAFF, Fernando Facury; ARANDA, Vasco Eduardo. Guerra fiscal e lei Kandir. *Cadernos da Pós-Graduação em Direito da UFPA*, Belém, v. 1, n. 4, jul./set. 1997, p. 1.

Em razão do rigor da lei, e das desigualdades que tanto marcam o território brasileiro, os estados acabam por violar os ditames legais e, por fim, concedem, unilateralmente, benefícios fiscais com o objetivo de atrair investimentos para sua região¹⁹⁸.

Essa disputa regional entre as unidades federativas, com vistas a fomentar a arrecadação de receitas com tributos de sua competência, materializa-se por meio da concessão de benefícios fiscais em desacordo com a lei. Incentivando, assim, os contribuintes a fixarem seus estabelecimentos nos respectivos estados ou, incitando o desembaraço aduaneiro de produtos em seus portos. O que acaba por gerar a concentração da renda fruto dessa arrecadação em determinadas áreas, em prejuízo das demais¹⁹⁹.

4.3 DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS DE MODO UNILATERAL

A concessão de benefícios fiscais de modo unilateral pelos estados pode, por um curto período, produzir os resultados esperados. Mas, com o tempo os efeitos negativos da inobservância da lei começam a surgir. Não atingindo apenas o estado, que, na realidade, acaba nem sofrendo com as condutas ilegais que pratica, mas em maior intensidade os demais estados, que se veem em uma competição desleal, e o contribuinte, como se verá no próximo tópico.

Com a concessão de benefícios fiscais de ICMS sem a autorização dos demais estados nas reuniões do CONFAZ, diversas leis estaduais concessivas de tais incentivos foram objeto de ações no âmbito do STF, as quais foram declaradas inconstitucionais. Em razão de tantas Ações diretas de inconstitucionalidade versando sobre esse objeto, abarcando diversos estados da federação, o Min. Gilmar Mendes propôs a edição de uma Súmula Vinculante, de nº 69, cuja proposta de enunciado é a seguinte: “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.”²⁰⁰

¹⁹⁸ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 40, n. 1, jan./jun., 2015, p. 137.

¹⁹⁹ SIMONATO, Italo Costa. O direito à manutenção de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem a anuência do CONFAZ. 2014. 38f. Monografia (Especialização) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2014, p. 18. Disponível em: <www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Italo-Costa-Simonato.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

²⁰⁰ OLIVEIRA, op. cit., p. 138.

Em razão da inobservância da lei, o meio através do qual os estados que se sentirem prejudicados com as leis concedentes de incentivos fiscais unilaterais podem se insurgir contra elas é por meio da provocação do Poder Judiciário. E não como está disposto na lei complementar, por meio da glosa de créditos, pois o poder executivo não detém competência para aferir a constitucionalidade ou não de determinada lei.

Os estados da federação, em meio a essa concessão desenfreada de benefícios fiscais por outros estados, fora do albergue da lei, recorrem ao poder judiciário, por meio da interposição de uma ação direta de inconstitucionalidade, na qual se objetiva que seja declarada a inconstitucionalidade das leis concedentes de incentivos fiscais por violarem o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal de 1988.

A ação direta de inconstitucionalidade foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição Federal de 1946, permanecendo no sistema jurídico desde então. Por meio dela, não se é exercido o direito de ação tal como consagrado na Constituição e em norma processuais, e sim no sentido de que, ao interpor, os legitimados ativos provocam a jurisdição constitucional²⁰¹.

A competência para deliberar acerca da constitucionalidade ou não de leis e atos normativos federais e estaduais, sob a ótica da Constituição Federal de 1988, é do Supremo Tribunal Federal, como previsto no artigo 102, I, “a” da CF-88²⁰².

A sua finalidade, como aduz Dirley da Cunha Júnior, é o de “ (...) resolver a suposta incompatibilidade vertical entre uma lei ou ato normativo e uma norma da Constituição, sempre em benefício da supremacia constitucional. ”²⁰³ Mas não são todos os cidadãos legitimados para promover tal ação. A Constituição Federal restringiu o exercício de tal prerrogativa a algumas autoridades, órgãos e entidades, cuja previsão consta do artigo 103 da CF-88²⁰⁴.

²⁰¹ BARROSO, Luíz Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 6 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 182-183.

²⁰² “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal”.

²⁰³ CUNHA JÚNIOR, Dirley. *Controle de Constitucionalidade: teoria e prática*. 2 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 171.

²⁰⁴ “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; V o Governador de Estado ou do Distrito Federal; VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional”.

A LC 24/75, em seu artigo 8º, independentemente da existência ou não de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade das leis concedentes de incentivos fiscais, prevê sanções aos entes federados que os oferecerem sem observar o disposto na lei.

4.4. COBRANÇA RETROATIVA

O artigo 8º da LC 24/75, assim determina:

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

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Esse dispositivo já foi alvo de comentários nesse trabalho, em capítulo anterior, mas nesse momento será dado ênfase ao disposto no inciso II, do referido artigo.

O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de determinada lei, este a retira do plexo de normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro, haja visto não integrarem o plano de existência das normas, pois albergadas sobre base contrária ao texto constitucional, responsável por conferir validade a todas as demais leis e atos normativos do sistema jurídico. Não bastasse isso, ou seja, a extinção dos incentivos fiscais que haviam sido concedidos de forma irregular, os estados estavam cobrando dos contribuintes que haviam se beneficiado de tais instrumentos fiscais, o quanto do imposto que não havia sido pago em razão da amortização do seu valor total, seguindo o disposto na lei complementar.

A inconstitucionalidade era sabida, mas durante muito tempo prevaleceu uma tolerância para com a guerra fiscal. Os estados ou as pessoas legitimadas deveriam ter se insurgido contra essa prática tão logo fosse editado o ato irregular. Aliado a isso está a falta de agilidade do STF em apreciar o caso quando provocado²⁰⁵. Quanto mais tempo se passa sem que a legalidade de um ato

²⁰⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. E agora, quem paga a conta da guerra fiscal? *Revista Consultor Jurídico*, 18 de janeiro de 2012, 10h23, p. 1. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 23 out. 2017.

seja avaliada, maiores serão as consequências jurídicas e mais graves, pois novas relações jurídicas serão fundamentadas nesse diploma normativo.

A sanção prevista na lei deve ser imposta, tanto aos estados, quanto aos contribuintes, não que se concorde com estas. Mas, não cabe ao estado, sujeito que praticou a ilegalidade, opor sanções, com base na lei que violou, aos contribuintes que, por boa-fé, usufruíram dos benefícios, por acreditarem que eram legais. Ao declarar-se a inconstitucionalidade de determinada lei que concedia incentivos fiscais e, aplicando-se o artigo 8º da LC 24/75, o que se faz é retirar do beneficiário um direito que compreendia ser incontestável, tendo em vista ter sido concedido pelo próprio estado²⁰⁶.

No ordenamento jurídico brasileiro não é dado ao poder público, nem aos indivíduos, o descumprimento de determinada lei ou ato normativo sob a alegação de sua inconstitucionalidade. Logo, para que possam se desvincular das obrigações que estas lhes impõem, deve haver o posicionamento do órgão legitimado pelo texto constitucional a exercer o controle de constitucionalidade das normas jurídicas²⁰⁷. É necessário que assim se faça, pois, as normas jurídicas são dotadas de presunção relativa de legalidade, ou seja, pelo fato de ter sido emanado de um órgão composto por representantes do povo, escolhidos pelo voto popular, submetendo-se a um rito procedimental para sua aprovação, pressupõe-se que esteja em compatibilidade com os ditames legais. Mas, por não estar alheia a hipótese de violação de normas de cunho material e procedimental, durante essa fase, é que se mostra uma presunção relativa, que comporta prova em sentido contrário. Que se fará sob a égide do poder judiciário.

Os entes federativos sempre almejam uma vantagem que, no plano de fundo, é patrimonial. Seja com a elevação da arrecadação de tributos, seja na recepção de investimentos, que, secundariamente, culminará em ganho (mais empregos, mais infraestrutura, fomento do turismo, arrecadação de outros tributos). É uma teia²⁰⁸.

²⁰⁶ ROGGE, Clovis Agenor. DOMINGOS, Guilherme Moro. *Guerra fiscal do ICMS: os incentivos fiscais irregulares e as glosas de crédito*. Escola de Administração Tributária – ESAT, p. 7. Disponível em: <http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Repositorio_de_Saberes/Monografias_e_Teses/Artigo_Guerra_Fiscal.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

²⁰⁷ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 40, n. 1, jan./jun., 2015, p. 145-146.

²⁰⁸ MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 157.

É necessário que se compreenda as finalidades da tributação para que, assim, as finalidades de princípios e normas constitucionais acerca do direito tributário sejam alcançadas. Alcançar, não só finalidades na área tributária, mas também em outros setores, como econômicos e sociais, já que os entes tributantes podem se valer dos tributos como forma de impulsão dessas áreas, por meio da extrafiscalidade. Mas, como sinaliza Gustavo Miguez Mello, isso não está acontecendo tendo em vista que a finalidade da tributação está sendo “deturpada” por meio dos modos de cobrança dos tributos²⁰⁹.

Muitos investidores se surpreendem “no meio do caminho” com a declaração de inconstitucionalidade de uma regra que concedia a eles benefícios na área fiscal, fato este que foi o motivador da sua instalação e do desenvolvimento de seus negócios em determinada área da federação. Decorrencia da guerra fiscal firmada entre os estados em razão da precariedade de suas finanças e pela busca de investimentos²¹⁰.

Os incentivos fiscais funcionariam como uma forma alternativa de tributação. Ou o sujeito passivo escolhe pagar o tributo em dinheiro, ou assume a responsabilidade de cumprir, diretamente, uma finalidade estatal específica, tal como o desenvolvimento econômico. Esse último é uma contraprestação substitutiva do recebimento de moeda, em que haverá lucro na mesma proporção. Aqui, a finalidade da tributação se materializa em bens ou serviços específicos²¹¹.

Havendo uma distorção da lei tributária, que acarrete um novo encargo consistente no pagamento do imposto àquele que previamente já havia suportado o encargo relativo ao incentivo, isso resultará na submissão do contribuinte a um duplo encargo tributário, “além de desmoralizar, tonando ineficiente o sistema de incentivos, em prejuízo de objetivos sociais e econômicos visados pelo legislador”²¹².

É um contrassenso exigir que o contribuinte se comporte de forma a, em todas as situações em que uma lei preveja a ele benefícios, aqui esse termo se aplica no sentido amplo da palavra,

²⁰⁹ MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 157.

²¹⁰ ROGGE, Clovis Agenor. DOMINGOS, Guilherme Moro. *Guerra fiscal do ICMS: os incentivos fiscais irregulares e as glosas de crédito*. Escola de Administração Tributária – ESAT, p. 5-7. Disponível em: <http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Repositorio_de_Saberes/Monografias_e_Teses/Artigo_Guerra_Fiscal.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

²¹¹ MELLO, op. cit., p. 169.

²¹² MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 169.

questionar-se se é constitucional ou não. Na hipótese de uma lei que concede determinado incentivo fiscal, enquadrando-se o contribuinte nos requisitos nela previstos, não caberá a ele escolher se submeter aos seus efeitos ou não, já que as relações jurídicas tributárias são regidas pelo princípio da legalidade estrita²¹³. Dessa forma, amoldando-se à hipótese de incidência da norma, em razão de serem cogentes, esta se fará aplicar independentemente da vontade das partes, produzindo seus efeitos. Em contraposição ao que ocorre na seara do direito privado, em que as relações jurídicas se submetem às diretrizes escolhidas pelas partes.

Não apenas foram contemplados os contribuintes que se instalaram no território do estado para fruir dos incentivos fiscais, mas também aqueles que já ali residiam. Sendo desarrazoado o pensamento de que estes dali emigrassem para fugir do benefício, até porque falta interesse econômico e social, como também que impugnassem, já que existem outros atores legitimados para tanto²¹⁴. Isso é exigir um conhecimento técnico do contribuinte que ele não possui, e além do mais, que não pode lhe ser cobrado pelo fisco.

Opor ao contribuinte a responsabilidade de ressarcir o quanto do imposto que não foi pago por estar albergado pelo benefício fiscal é prática que fere o princípio da segurança jurídica e o princípio da moralidade administrativa, pelo contribuinte ter se iludido com promessa de regimes tributários privilegiados²¹⁵. O estado, aqui, estaria se beneficiando duplamente da própria torpeza (*venire contra factum proprium*), se levado o caso sob o ponto de vista do direito civil, pois, no momento em que cobra o tributo daquele que confiou na lei por ele próprio emanada, estará, aí, em posição de vantagem, pois, arrecadou mais com a concessão do incentivo fiscal, e, depois, cobrará a totalidade do tributo sem ao menos restituir as contrapartidas que lhes foram ofertadas²¹⁶.

Aqui, há um enriquecimento sem causa, porque, em um primeiro momento, pode parecer que houve uma redução na arrecadação, mas não é o que realmente acontece, os benefícios são identificados por meios outros, como a geração de empregos, investimentos na economia local que

²¹³ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 40, n. 1, jan./jun., 2015, p. 146.

²¹⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. E agora, quem paga a conta da guerra fiscal? *Revista Consultor Jurídico*, 18 de janeiro de 2012, 10h23. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 23 out. 2017.

²¹⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. E agora, quem paga a conta da guerra fiscal? *Revista Consultor Jurídico*, 18 de janeiro de 2012, 10h23. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 23 out. 2017.

²¹⁶ OLIVEIRA, op. cit., p. 147.

geram desenvolvimento regional. Que, por conseguinte, reverbera em um aumento na arrecadação de outros tributos.

O princípio da pessoalidade da sanção também é violado com essa prática pois a sanção se dirige a pessoa diversa que originou a inconstitucionalidade. O estado de origem não é vítima e sim autor da guerra fiscal, não devendo nada a ele ser ressarcido, devendo arcar com a inconstitucionalidade que gerou²¹⁷.

A grande questão é, se a concessão irregular fosse descoberta logo após a sua gênese, razoável seria a sanção de cobrar o quantum que não foi pago a título de tributo, por não representar um grande prejuízo. Apesar de que, se se levar em conta tal linha de pensamento, ainda assim estar-se-ia fomentando a guerra fiscal entre os estados, pois, mesmo sendo detectado na origem, o problema, de alguma forma, repercutira negativamente no patrimônio jurídico do contribuinte, por meio da cobrança de um valor que acreditava estar albergado seu desconto por lei. Ou até que não haja um prejuízo financeiro, mas enfraquecerá a relação entre o fisco e o contribuinte, a partir do momento em que o princípio da confiança é violado, acreditando estar percebendo uma vantagem que se subsumi à hipótese da lei concedente, mas o estado frustra as expectativas e se comporta de modo contrário ao aguardado.

Analisando a finalidade jurídica da tributação, esta seria a concretização dos direitos, tanto do fisco, quanto do contribuinte, em observância ao princípio da equidade e da segurança jurídica. Tendo em vista a disparidade existente entre a administração e o contribuinte, visando a se evitar o abuso de poder, o legislador deve ter em conta técnicas legislativas atinentes ao campo dos direitos materiais e processuais²¹⁸.

Ao alcance do contribuinte estão dispostas ferramentas processuais com o fim de materializar essa finalidade da tributação. Entre elas pode-se citar a ação de repetição de indébito. Para Gustavo Miguez Mello, o pagamento a maior de um tributo demonstra-se como uma grave violação da equidade, do que se comparado ao pagamento a menor deste. Pois, neste caso, o pagamento a menor

²¹⁷ SANTIAGO, Igor Mauler. E agora, quem paga a conta da guerra fiscal? *Revista Consultor Jurídico*, 18 de janeiro de 2012, 10h23. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 23 out. 2017.

²¹⁸ MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 173.

gerará um prejuízo que será compartilhado pela população, enquanto que, na primeira circunstância, o encargo fiscal limitar-se-á à esfera jurídica do contribuinte²¹⁹.

Apesar de o autor se referir ao pagamento a maior, é possível a aplicação desse raciocínio à cobrança do valor de ICMS que havia sido objeto de incentivo fiscal concedido irregularmente, posto que o contribuinte terá que arcar com consequências as quais não deu causa, restringindo seus efeitos à sua responsabilidade pessoal, violando, dessa forma, flagrantemente, uma das finalidades da tributação, a equidade.

É necessário, pois, que haja respeito aos contratos validamente firmados, por ser o mínimo exigível para que haja confiança no poder público e os investidores possam trazer desenvolvimento econômico e social para o país por meio de sua atividade empreendedora²²⁰.

A finalidade administrativa da tributação se mostra de total relevância, pois, é por meio da utilização de técnicas administrativas que todas as demais finalidades terão plena concretização. Sendo assim, os esforços da administração devem ser voltados ao emprego de recursos que estimulem uma atitude de cooperação por parte dos contribuintes. Havendo confiança na justiça fiscal, a tendência será uma maior atuação dos contribuintes na materialização das finalidades da tributação, e a espontaneidade no pagamento do tributo. Essa finalidade traz à tona a necessidade de participação, não só do Fisco, mas também dos contribuintes, na concretização das finalidades da tributação postas pelo poder constituinte²²¹.

A conscientização do contribuinte acerca da sua grande importância para que o sistema tributário atinja seus objetivos é de extrema relevância, reverberando desde atos espontâneos de cumprimento da legislação fiscal – no pagamento de tributos ou cumprimento de obrigações jurídicas acessórias -, como também na fiscalização dos atos de cobrança, questionando-os em sede administrativa ou judicial. De nada adianta a real compreensão das finalidades do ato de tributar se os atores envolvidos nessa relação jurídica não aliarem esforços para a sua concretização. Pois, em frente a atos abusivos de qualquer dos lados, efeitos negativos serão produzidos.

²¹⁹ MELLO, Gustavo Míguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 174.

²²⁰ ROGGE, Clovis Agenor. DOMINGOS, Guilherme Moro. *Guerra fiscal do ICMS: os incentivos fiscais irregulares e as glosas de crédito*. Escola de Administração Tributária – ESAT, p. 7. Disponível em: <http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Repositorio_de_Saberes/Monografias_e_Teses/Artigo_Guerra_Fiscal.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

²²¹ MELLO, op. cit., p. 175.

Diante disso, a eficiência não guarda identidade apenas com a questão arrecadatória. Eficiente é o administrador que atinge as finalidades da tributação, “(...) a justiça social, o desenvolvimento econômico, o estabilizador da economia, a finalidade jurídica, e assim por diante.”²²²

Atuando nessa linha, o administrador semeará nos contribuintes a confiança tão importante e necessária ao sistema. Não focar apenas na arrecadação, que sim, é importante, mas não se vislumbra como o único objetivo que deve ser alcançado. Outros, se postos na balança, devem ter maior proteção.

É importante e necessário que o legislador, como também os aplicadores das leis tributárias, tenham em mente os direitos e garantias individuais²²³. Isso demonstra a necessidade de serem consideradas, na efetivação da legislação tributária, conceitos outros que não se limitem exclusivamente a essa área, havendo a necessidade de um diálogo entre conceitos na sua aplicação para que seus verdadeiros objetivos sejam alcançados, desaguando na relação de harmonia entre o fisco e o contribuinte. Muitas noções aplicáveis comumente a outras áreas do direito o são na seara tributária, justamente com o fim de garantir o respeito aos direitos e garantias inerentes ao indivíduo na figura de contribuinte.

As violações de diretrizes constitucionais de aplicação geral, provoca, nas pessoas, uma revolta contra o sistema, o que se consubstancia na decisão de se tornarem sonegadas, fulminando os objetivos da tributação. O desenvolvimento econômico, em razão da perda de segurança e confiabilidade, é afetado, como também, uma das bases da administração tributária, a “integração fisco/contribuinte”²²⁴.

Fica evidente como a perda da confiabilidade no poder público, na figura da administração pública, acarreta uma insegurança jurídica, impactando negativamente o desenvolvimento econômico, já que o pagamento dos tributos fica prejudicado. Se essa já é a consequência de atos “regulares” da administração, imagina na situação de concessão de incentivos fiscais, em que o contribuinte se depara com a concessão de uma “benesse” que, pelo menos aparentemente, reveste-se de legalidade e constitucionalidade apenas pelo fato de por ela ter sido editada, depara-se com a

²²² MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 175-176.

²²³ *Ibid.*, p. 178.

²²⁴ *Ibid.*, p. 179.

sua revogação, em razão de ter sido feita fora das diretrizes legais, e posterior cobrança de todo o valor que havia sido “perdoado”. Aqui, o nível de insegurança é tamanho que impactará as relações entre o fisco e os contribuintes, indo totalmente na direção contrária à que o aplicador da legislação tributária deve perseguir.

Diante de todo o exposto, verificando-se que a decisão de declaração de inconstitucionalidade de leis estaduais que tem por objeto a concessão de incentivos fiscais sem prévio convênio CONFAZ, por previsão no artigo 8º da LC 24/75, resulta em submissão do contribuinte à obrigação de pagar o valor integral do tributo, que antes estava acobertado por norma aparentemente legal, violando diversos princípios constitucionais, como o da segurança jurídica, da boa-fé, entende-se que, uma solução que se mostra eficiente para reduzir os citados impactos, é a modulação de efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade da lei.

A decisão declaratória de inconstitucionalidade, proferida tanto em controle concentrado-principal, quanto em difuso-incidental, tem como efeito a nulidade da lei ou ato normativo impugnado. Diz-se que tal decisão é de natureza declaratória posto que reconhece a inconstitucionalidade da norma desde seu nascedouro, o que explica essa decisão ser dotada de efeitos *ex tunc* – a nulidade retroage à data em que a norma foi erigida ao sistema jurídico brasileiro²²⁵.

Dado esse efeito retroativo, que culmina em uma nulidade absoluta da lei ou ato normativo objeto da ação de inconstitucionalidade, a lei 9.868/99, em seu artigo 27, prevê a possibilidade de mitigação tendo como escopo o resguardo do princípio da segurança jurídica. Logo, é permitido ao STF, em razão de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, restringindo-os, fixando-os para iniciar a partir do trânsito em julgado ou de outro momento que decidem mais oportuno. Dessa forma, limitando-os, o efeito da decisão torna-se *ex nunc* ou *pro futuro*²²⁶.

Nesse diapasão, relações jurídicas que se fundaram em determinada lei ou ato normativo são preservadas, sendo acobertadas pelo manto da constitucionalidade, somente a decisão declaratória de inconstitucionalidade produzindo seus efeitos do momento de seu julgamento para o futuro, atingindo novas situações jurídicas. Em certos casos, os prejuízos que advém da produção de

²²⁵ CUNHA JÚNIOR, Dirley. *Controle de Constitucionalidade: teoria e prática*. 2 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 195-196.

²²⁶ *Ibid.*, p. 198.

efeitos dessa decisão são mais graves, e até irreversíveis se comparado à manutenção desta no ordenamento jurídico.

Diante da contraposição entre a regra posta no artigo 27 da Lei 9.868/99, e os princípios constitucionais da legalidade, irretroatividade da lei tributária e da anterioridade, estes últimos devem prevalecer ante a regra da nulidade absoluta e do efeito retroativo da declaração de inconstitucionalidade. É latente essa modulação dos efeitos pois, a ausência de análise dos impactos que a declaração de inconstitucionalidade pode causar no plano concreto, aplicando-a de forma indiscriminada, pode implicar em violação a diversos princípios sediados no texto constitucional. Como se mostra no caso das leis estaduais concessivas de incentivos fiscais. Como também envia uma mensagem contraditória ao cidadão²²⁷.

Analisando as implicações práticas que podem advir, a partir do momento em que uma lei que concedia incentivos fiscais de ICMS é declarada inconstitucional, a cobrança do tributo mesmo este encontrando guarida na hipótese de incidência do benefício fiscal se faz por meio de nova norma jurídica, de forma retroativa, violando o princípio constitucional da irretroatividade, em que a lei tributária não pode atingir fatos anteriores à data de sua criação. Como também ao princípio da anterioridade tributária, na qual lei que institui ou majora determinado tributo não pode produzir efeitos de forma imediata, apenas a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que foi criada, bem como respeitar o prazo de noventa dias a contar da data da publicação da lei. Sendo o contribuinte apenado por ter cumprido a lei²²⁸.

Apesar dos argumentos ilustrando a necessidade de modulação dos efeitos na decisão de declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais concedidos sem prévio convênio como forma de preservação de princípios constitucionais que estariam violados caso a produção de efeitos retroagisse no tempo, o STF não tem aplicado esse entendimento, como se apreende da ementa da ADI 3794, DJ 24/02/2015²²⁹, sob o argumento de que tal modulação consistiria em

²²⁷ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 40, n. 1, jan./jun., 2015, p. 149.

²²⁸ *Ibid.*, p. 150.

²²⁹ “EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR LHE O PROVIMENTO. 1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão. 2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes. 3. A modulação dos efeitos temporais da

incentivo à guerra fiscal. Apenas em situações excepcionais, de extrema relevância social, ou em razão das consequências negativas que seriam irradiadas em cancelamento de incentivos fiscais concedidos por um longo espaço de tempo, é que a produção de efeitos seria mitigada²³⁰.

Nesse caso, não se vislumbra um incentivo à guerra fiscal, muito pelo contrário, a aplicação da declaração de inconstitucionalidade com efeito *ex tunc* que produz tal resultado, diante do fato de os estados transferirem ao particular o ônus da ilegalidade que praticaram no momento em que editada norma fora dos ditames legais, não sendo a ele infligida qualquer tipo de sanção, muito pelo contrário, percebendo apenas vantagens. A modulação de efeitos serve para atender ao contribuinte, em toda e qualquer hipótese de cancelamento de benefício fiscal, independente da sua duração, preservando a legalidade das relações jurídicas que foram firmadas tendo como base legal a lei ou ato normativo declarado inconstitucional.

4.5 LEI COMPLEMENTAR Nº 160/17

Em decorrência dos conflitos e lesões a direitos fundamentais dos contribuintes, o poder legislativo editou, em agosto de 2017, a Lei Complementar 160, cuja finalidade precípua foi a de convalidar os incentivos fiscais que haviam sido concedidos em meio a ausência de prévio convênio CONFAZ e a de fixar regras quanto à possibilidade de os estados não constituírem os créditos tributários ou perdoarem aqueles já cobrados, em face dos contribuintes beneficiários de incentivos fiscais concedidos ao alvedrio da LC 24/75. Tais atos foram condicionados à observância de requisitos específicos. A análise pormenorizada da lei será realizada a seguir. Mas será que essa lei realmente soluciona a questão da guerra fiscal, ou apenas posterga uma real discussão sobre o tema?

declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida. 4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento (ADI 3794, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-3015)". Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=304003778&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

²³⁰ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 40, n. 1, jan./jun., 2015, p. 144-145.

4.5.1 Convalidação dos incentivos fiscais concedidos sem prévio convênio

A lei complementar oportuniza aos estados e ao Distrito Federal, que instituíram incentivos ou benefícios fiscais em desacordo com o disposto no artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal de 1988, a celebração de convênio com vistas à concessão de remissão de créditos tributários decorrentes da declaração de inconstitucionalidade das primeiras. Possibilitando, também, que haja a reinstituição dos respectivos incentivos e benefícios fiscais que haviam sido concedidos por leis inconstitucionais.

Essa disposição legal vem minimizar os prejuízos que seriam arcados pelo contribuinte, na medida em que, havendo a revogação ou declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais concedentes de incentivos fiscais, aplicar-se-ia as sanções previstas no artigo 8º da LC 24/75, dentre as quais se encontra o pagamento da diferença de tributos entre o que seria devido sem o incentivo e o que foi efetivamente pago, o que representaria um prejuízo aos princípios da moralidade e da confiança, já que os contribuintes confiaram nos benefícios concedidos²³¹.

O convênio a ser firmado deve ser celebrado nos termos da LC 24/75, que permanece em vigor. A LC 160 apenas versa sobre os procedimentos e requisitos que devem ser observados na celebração do convênio, em específico.

A lei complementar 160 foi aprovada com vistas a encerrar a guerra fiscal travada entre os estados da federação. Sendo assim, devem, os estados, fazer listas informando todos os atos normativos que concedem incentivos fiscais, e depositá-los na secretaria do CONFAZ, requisitos esses previstos no artigo 3º²³². Será possível, para a maior parte das atividades econômicas, que o

²³¹ AFONSO, José Roberto R; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza: Centro Universitário Christus, v. 14, n. 18, jan. 2016, p. 229-248, 231.

²³² “Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;
II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º O disposto no art. 1º desta Lei Complementar não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, não tenham sido atendidas, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos”.

governante amplie o prazo de concessão por até 15 anos. Havendo a possibilidade de fixação de prazos reduzidos, de oito, cinco, três e um ano para outras atividades²³³.

O objeto dessa lei são os incentivos fiscais concedidos que ainda se encontrem em vigor. E, quanto à possibilidade de remissão, apenas as leis estaduais que forem publicadas até a data de produção de efeitos da lei complementar, que, no caso, aquelas publicadas até 08 de agosto de 2017. A concessão de outros benefícios fiscais, distintos dos apresentados nas listas, resultará em aplicação das penalidades previstas na lei de responsabilidade fiscal, ou seja, suspensão do recebimento de transferências voluntárias; não obtenção de garantia, direta ou indireta, de outro ente; e contratação de operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal, conforme o artigo 6º da LC 160/17²³⁴. Entretanto, não há garantias de que a guerra fiscal se findará, pois as sanções já existiam à época da LC nº 24/75, e não eram cumpridas²³⁵. Não existe garantia de que, agora, serão.

Ainda é possível se conceder exonerações fiscais por meio da celebração de convênios no âmbito do CONFAZ sob o rito procedimental da Lei Complementar nº 24/75, entretanto, será necessária a unanimidade dos votos²³⁶. Sendo assim, as demais leis estaduais que não observarem o procedimento da LC nº 24/75, e concederem benefícios fiscais unilateralmente, permanecerão na ilegalidade, havendo a possibilidade de se tornar objeto de uma ação de inconstitucionalidade perante o STF, com a aplicação das sanções do artigo 8º da LC nº 24/75, sendo novamente repetida a problemática de penalização do contribuinte pelas ilegalidades praticadas pelo estado.

²³³ SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel, Hercos. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre os estados. *Revista Consultor Jurídico*, 17 de agosto de 2017, 7h16. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

²³⁴ “Art. 6º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. (...)§ 1º A aplicação do disposto no caput deste artigo é condicionada ao acolhimento, pelo Ministro de Estado da Fazenda, de representação apresentada por Governador de Estado ou do Distrito Federal. § 2º Admitida a representação e ouvida, no prazo de 30 (trinta) dias, a unidade federada interessada, o Ministro de Estado da Fazenda, em até 90 (noventa) dias: I - determinará o arquivamento da representação, caso não seja constatada a infração; II - editará portaria declarando a existência da infração, a qual produzirá efeitos a partir de sua publicação. § 3º Compete ao Tribunal de Contas da União verificar a aplicação, pela União, da sanção prevista no caput deste artigo”.

²³⁵ SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel, Hercos. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre os estados. *Revista Consultor Jurídico*, 17 de agosto de 2017, 7h16. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

²³⁶ *Ibid*, loc. cit.

Enquanto que a LC nº 24/75 determina que o quórum de aprovação do convênio acerca da concessão de incentivos fiscais seja unânime, o artigo 2º da LC nº 16/17²³⁷, para a celebração específica do convênio a que regulamenta, determina que o quórum seja reduzido, qual seja, de 2/3 das unidades federadas e de 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 regiões do país. Atentando-se ao quanto foi discutido em capítulo anterior desse trabalho, ao serem tecidas críticas à exigência da unanimidade, vê-se que, no caso em apreço, o legislador se ateu ao fato de que o objeto de tal lei poderia não ser concretizado caso instituisse a necessidade de unanimidade entre os estados.

O legislador complementar visou, com a criação dessa norma, conferir aos contribuintes segurança jurídica quanto às indeterminações que se encontravam inseridos em razão das concessões irregulares de benefícios fiscais²³⁸. O artigo 5º da LC 160/17 trata da possibilidade de remissão ou não constituição de crédito tributário decorrente da concessão de incentivos fiscais, que, uma vez oportunizada, afasta a aplicação das sanções previstas no artigo 8º da LC 24/75, ou seja, não será cobrado ao contribuinte o valor total do tributo.

Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.

A autoridade administrativa pode conceder, por despacho fundamentado, e expressamente autorizado por lei, a dispensa total ou parcial do crédito tributário. A fundamentação deve se alinhar ao disposto em um dos incisos do artigo 172 do CTN²³⁹, quais sejam,

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
 I - à situação econômica do sujeito passivo;
 II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
 III - à diminuta importância do crédito tributário;
 IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
 V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

²³⁷ “Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.”

²³⁸ SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel, Hercos. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre os estados. *Revista Consultor Jurídico*, 17 de agosto de 2017, 7h16. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

²³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 222.

Por ser uma dispensa do crédito tributário, pressupõe que houve, pelo menos, o seu lançamento²⁴⁰. Por isso que a LC 160 traz em seu bojo a possibilidade de remissão, ou de não constituição do crédito tributário, que se faz por meio do seu lançamento.

Ao prever a possibilidade de os governantes ampliarem o rol de beneficiários dos incentivos fiscais, como também a possibilidade deste conceder um benefício que tenha sido concedido no âmbito de outro estado, inserido na mesma região, abre um raio de atuação voltado para a proteção concorrencial. Apesar de que, restringir a possibilidade de outros estados concederem idênticos benefícios fiscais concedidos por outros, que estejam circunscritos à mesma região, mostra-se restritiva, pois isso não resolverá problemas que podem vir a advir entre estados que se situem próximos uns dos outros, mas pertencentes a regiões distintas²⁴¹. Mas seus efeitos são imprevisíveis.

Há possibilidade de, no futuro, os estados, para não perderem investimentos para outros limítrofes, sejam obrigados a instituir os mesmos incentivos fiscais por esses concedidos, como medida protetiva²⁴². Representando um ponto negativo para os entes tributantes, que terão de ponderar acerca da possibilidade de perder investimentos, ou de reduzir o montante arrecadatório do tributo. Predominando, ao final, a concessão dos incentivos, que, resultarão em uma redução na arrecadação, entretanto será um meio para manter os investidores em atuação em seu território.

A manutenção de incentivos fiscais dessa monta produz efeitos negativos aos demais estados da federação. Uma crítica apresentada foi a não previsão de contrapartida por parte do contribuinte para prorrogar-se os incentivos. O argumento para a convalidação é que não seria aconselhável interromper subitamente os incentivos fiscais por haver a possibilidade de inviabilizar a atividade econômica dos contribuintes que foram beneficiados. Entretanto, no projeto, havia a previsão de norma cujo conteúdo versava sobre uma redução gradual dos incentivos no decorrer dos anos, assim os contribuintes poderiam se adaptar ao pagamento dos tributos em seu valor total, aplicados a todos aqueles não beneficiados. No entanto, foi suprimido²⁴³. Desse modo, o contribuinte não

²⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 222.

²⁴¹ SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel, Hercos. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre os estados. *Revista Consultor Jurídico*, 17 de agosto de 2017, 7h16. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

²⁴² CARVALHO, Osvaldo Santos. A lei complementar 160 e a continuidade da perniciosa guerra fiscal. *Jornal Carta Forense*, São Paulo. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/a-lei-complementar-160-e-a-continuidade-da-perniciosa-guerra-fiscal/18082>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

²⁴³ *Ibid*, loc. cit.

seria pego de surpresa com a supressão dessa exoneração, o que está alinhado com os ditames constitucionais.

Analisando a constitucionalidade dessa possibilidade de convalidação de incentivos fiscais acordados pelos estados, essa concessão de remissão ou não constituição do crédito tributário, por meio de lei editada após a concordância do CONFAZ, visa sanar os efeitos da inconstitucionalidade dos primeiros. Pois, um vício de procedimento ensejou a declaração de inconstitucionalidade da norma²⁴⁴.

Os convênios do CONFAZ, como também as leis estaduais que tratam da concessão de remissão o fazem, atuando dentro dos limites de sua competência, concretizando uma possibilidade que vem insculpida no artigo 10 da LC 24/75, que permite a supracitada remissão mediante condição. Mostra-se como instrumento à disposição dos estados e do DF para negociar os problemas relativos à guerra fiscal²⁴⁵.

4.5.2 Convênio ICMS nº 190

O convênio a que alude a lei complementar 160/2017 foi firmado entre os estados e o DF, em 15 de dezembro de 2017, o Convênio ICMS 190/17. O convênio traz em seu bojo muitos dos dispositivos que foram comentados no tópico anterior, mas, a partir de agora serão sinalizadas algumas normas que surgiram apenas em seu âmbito.

Inicialmente, quanto à possibilidade de remissão ou não constituição do crédito tributário resultante dos benefícios fiscais concedidos sem prévio convênio CONFAZ, o convênio ICMS 190/17 traz condicionantes à sua concretização, como dispõe o §2º da cláusula oitava, que se segue,

Cláusula oitava Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

§ 1º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula aplicam-se também aos benefícios fiscais:

I - desconstituídos judicialmente, por não atender o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

²⁴⁴ AFONSO, José Roberto R; FUCK, Luciano Felicio; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza: Centro Universitário Christus, v. 14, n. 18, jan. 2016, p. 232-234.

²⁴⁵ AFONSO, José Roberto R; FUCK, Luciano Felicio; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza: Centro Universitário Christus, v. 14, n. 18, jan. 2016, p. 235-236.

II - decorrentes de, no período de 8 de agosto de 2017 até a data da reinstituição, desde que a reinstituição não ultrapasse 28 de dezembro de 2018:

- a) concessão pela unidade federada a contribuinte localizado em seu território, com base em ato normativo vigente em 8 de agosto de 2017, observadas suas condições e limites;
- b) prorrogação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo;
- c) modificação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo, para reduzir-lhe o alcance ou montante.

§ 2º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula ficam condicionadas à desistência:

- I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;
- II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;
- III - pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

Desta forma, para que os contribuintes não sejam apenados com a cobrança da totalidade do tributo, é necessário que desistam de qualquer ação, tanto judicial quanto administrativa, na qual seu objeto seja a discussão do crédito tributário referido e, dos honorários de sucumbência cobrados pelo advogado.

Com vistas ao atendimento do princípio da isonomia tributária, evitando que apenas um grupo restrito de contribuintes se beneficiassem dos incentivos fiscais reinstituídos, permitiu-se a sua concessão a todos aqueles instituídos no território do estado ou DF, sob as mesmas condições e prazos. Assim, a medida demonstra-se proporcional. Essa possibilidade consta da cláusula décima segunda do convênio.

Cláusula décima segunda Os Estados e o Distrito Federal podem estender a concessão dos benefícios fiscais referidos na cláusula décima, a outros contribuintes estabelecidos em seu respectivo território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

Parágrafo único. O ato concessivo relativo à extensão e a sua documentação comprobatória devem ser registrados e depositados junto à Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma prevista na cláusula segunda, até o último dia do primeiro mês subsequente ao da sua edição.

Existe também a possibilidade de outros entes tributantes da mesma região instituírem os incentivos fiscais que foram concedidos ou reinstituídos por outra unidade da federação, refletindo uma atividade de coordenação e cooperação entre estados²⁴⁶, pois oportuniza àqueles que não foram consultados sobre a criação de tais instrumentos extrafiscais, de também se valerem das

²⁴⁶ AFONSO, José Roberto R; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. *Revista Opinião Jurídica*, Fortaleza: Centro Universitário Christus, v. 14, n. 18, jan. 2016, p. 241.

mesmas políticas fiscais, pois, ao concederem incentivos de forma unilateral, a concorrência entre os estados e o DF mostrava-se desleal e influía nos setores econômicos uns dos outros, já que as operações interestaduais de ICMS influem na conjuntura nacional, não apenas macrorregional. Prescreve essa diretriz a cláusula décima terceira, a seguir:

Cláusula décima terceira Os Estados e o Distrito Federal podem aderir aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, na forma das cláusulas nona e décima, enquanto vigentes.

A partir da análise de tais dispositivos, vê-se que o poder público tenta minimizar os efeitos da guerra fiscal, erigindo normas voltadas para a convalidação dos incentivos fiscais concedidos de forma unilateral, que repercutem tanto nos estados e Distrito Federal, quanto nos contribuintes.

5 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclui-se que a edição de leis estaduais que preveem a concessão de incentivos fiscais de ICMS, de modo unilateral, origina-se da guerra fiscal, onde os estados da federação travam entre si uma competição em busca de reunir, em seu território, o maior número de investimentos com vistas ao desenvolvimento econômico e regional. E isso se mostra possível, justamente, por meio da instituição de instrumentos extrafiscais, gênero que tem por espécie os benefícios fiscais, que são voltados, também, à persecução de fins constitucionais, como a redução da desigualdade social e econômica tão marcante no sistema federativo brasileiro.

Essa instituição unilateral dos incentivos fiscais vai de encontro aos ditames constitucionais, diretamente ao artigo 155, §2º, XII, “g” do texto constitucional, pois o legislador, em face dos efeitos que a legislação estadual de ICMS desencadeia no sistema jurídico e econômico dos demais entes tributantes, submeteu a concessão destes a um acordo firmado entre todos os estados e o Distrito Federal.

Diante de tal prática, os demais estados da federação, sentindo-se prejudicados, provocam o poder judiciário, mais especificamente o Supremo Tribunal Federal, por meio de ações diretas de inconstitucionalidade, com fins a fulminar a validade dessas leis estaduais. No entanto, pôde-se concluir que os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade são desfavoráveis aos contribuintes, a partir do momento em que lhe são imputadas sanções pelo fato de terem cumprido com a lei. O que se mostra uma grande contradição. Partindo daí a um desgaste nas relações entre o fisco e o contribuinte, pois o princípio da segurança jurídica e o da confiança são frontalmente violados.

Não se está aqui eximindo da responsabilização os contribuintes que, dolosamente, estreitam suas relações com o poder público a fim de receber benesses tais como essa, mas sim defendendo aqueles que agiram de boa-fé e cumpriram com o que, aparentemente, era legal, já que editado pelo Estado.

Após a análise dos efeitos que a declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais concessivas de benefícios fiscais repercutem nos contribuintes, extinguindo a relação jurídica entre este e o estado que concedeu a benesse, já que nula se apresenta. E, posteriormente, aplicando-lhe a sanção prevista no artigo 8º da LC nº 24/75, a cobrança do valor total do tributo, que antes estava acobertado pelo incentivo fiscal. Foram abordadas as críticas a esse dispositivo, que, viola

frontalmente diversos princípios constitucionais, principalmente o da segurança jurídica, fulminando a confiança que os contribuintes conferem às relações jurídicas travadas com o poder público. Além do que, a cobrança da totalidade do tributo é sanção que se impõe pelo fato de o contribuinte haver cumprido a lei, o que se demonstra em grande contradição.

Sinalizou-se que o governo federal editou, em agosto de 2017, a Lei Complementar nº 160, com vistas a perdoar os créditos fiscais decorrentes dos incentivos fiscais concedidos em desacordo com a Constituição e a possibilidade de reinstaurar aqueles que, ainda celebrados unilateralmente, encontravam-se em vigor. Mas, será que isso solucionará o problema? A curto prazo, é possível que sim, pois previu a possibilidade de os estados e o DF perdoarem os créditos tributários ou decidir por não constituir-los, por haverem resultado dos benefícios fiscais concedidos sem prévio convênio CONFAZ.

A médio e longo prazo, contudo, por abarcar, essa lei complementar, apenas os incentivos fiscais concedidos por leis publicadas até agosto de 2017, aquelas emanadas após essa data se submeterão ao disposto na LC 24/75, havendo a possibilidade de os entes federativos se insurgirem contra essa concessão unilateral, por meio da interposição de ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, com vistas à fulminar tal regramento, e, após, a aplicação das sanções dispostas na LC 24/75, que incluirá no rol de sujeitos a ela submetidos o contribuinte que se instalou em determinada região em razão da previsão de uma benesse fiscal, emanada pelo próprio fisco, e, por tê-la cumprido, apenado foi. Repetindo-se tudo novamente.

Em meio à guerra fiscal, os estados vão continuar concedendo unilateralmente benefícios fiscais de ICMS porque sempre haverá uma lei que, no futuro, convalidará tudo o quanto foi instituído de forma contrária à lei. Sendo a edição da lei voltada, em predominância, a solucionar as violações a que os contribuintes estavam sendo submetidos.

Esse comando é interpretado como se o ordenamento jurídico brasileiro, tendo ciência das disparidades que marcam as diversas regiões do país, ocasionando disputas por atração de investimentos, que alimentam, por conseguinte, a guerra fiscal; mas sabendo também que cumpre a responsabilidade à União de desenvolver políticas voltadas à redução das desigualdades sociais e regionais, e que nada de efetivo está sendo feito para atingir os resultados constitucionais, resolve, ao final, convalidar os incentivos fiscais que foram concedidos em meio a essa disputa entre estados. E os estados assim podem compreender que, por nada estar sendo feito para contornar a situação, estas práticas vão se reiterar pois, ao final, haverá uma lei pronta para convalidar tudo o

quanto previsto. Tentando evitar que a problemática em torno das desigualdades regionais se aprofunde ainda mais.

Se o constituinte originário instituiu o artigo 155, §2º, XII, “g” com o propósito de que todos os estados fizessem entendimento em torno de um imposto – o ICMS – cujos efeitos, apesar da competência para instituí-lo ser adstrito aos estados e DF, reverberam por todo o território nacional, uma legislação influenciando na outra, é necessário que mecanismos de repressão a essa inconstitucionalidade sejam instituídos para que os estados possam sofrer com sanções e, assim, possam se submeter aos que disposto na lei.

Nesse contexto de edição de normas em desacordo com os ditames legais, por parte dos entes tributantes, tendo como escopo a atração de investimentos para suas regiões, já que essa é a política fiscal de que dispõem para dinamizar seu desenvolvimento econômico, os estados e o DF em nenhum momento sofreram qualquer tipo de prejuízo, muito pelo contrário, as leis ditas inconstitucionais foram convalidadas através da celebração de um convênio. Prejudicados serão os demais estados da federação, que serão obrigados a conceder incentivos fiscais semelhantes aos apresentados por estados vizinhos, para que não percam investidores. O que culminará em uma redução na arrecadação de tributos.

O que não se pode perder de vista é que os incentivos fiscais concedidos de modo unilateral são inconstitucionais desde sua gênese, independentemente se já houve declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF ou não. E, por assim ser, a relação jurídica em que figuram o estado concedente e o contribuinte beneficiário não existe, pois, fundada em norma eivada de nulidade. Nesse cenário, como já defendido nesse trabalho, a legalidade das relações jurídicas deveria se manter, e, a partir da decisão que declara a inconstitucionalidade da lei, operar seus efeitos, extirpando do ordenamento jurídico tal norma. Dessa forma, nenhuma das partes seria prejudicada, pois os estados retornariam a perceber o montante arrecadatório, por fazer incidir o valor total do imposto, devendo, a partir desse momento, observar os dispositivos da LC nº 24/75 para conceder novos incentivos fiscais. E os contribuintes não seriam apenados em pagar o valor total do imposto que deixou de incidir durante todo o período em que o benefício fiscal estava em vigor.

Não se entende que a extinção dos incentivos fiscais, após a modulação de efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade da lei, seja ato reprovável. Obviamente, o contribuinte que agiu de boa-fé, instalando sua indústria no território do estado concedente do incentivo fiscal, irá sofrer com isso, pois a perda de uma vantagem sempre se mostra como ruim, até porque não se pode

cobrar dele a diligência de investigar se determinada norma é ou não inconstitucional. Entretanto, essa ruptura da relação jurídica se mostra necessária com o fim de evitar a criação de novos subterfúgios para a continuidade da guerra fiscal. Não se pode negar que a norma está em desacordo com os ditames legais, e, por isso, deve ser eivada de nulidade.

Claro é que a forma que os estados dispõem para atrair indústrias e seus investimentos é por meio da concessão de incentivos fiscais, mas o rigor da LC nº 24/75, determinando a unanimidade entre os estados para a aprovação do convênio CONFAZ, influi a que os conceda de modo unilateral, pois, seguindo esse quórum, perante a discordância de um estado, impossibilitada estaria a aplicação da política fiscal. Mas, sendo essa a problemática, a solução que pode ser vislumbrada é a edição de um novo regramento acerca dos incentivos fiscais, ou seja, de uma nova Lei Complementar em substituição à LC nº 24/75, que, aliás, por previsão do artigo 34, §8º do ADCT apenas está operando efeitos enquanto a nova legislação ainda não foi aprovada. Então, a edição dessa nova LC mostra-se necessária, pois a aplicação da LC nº 24/75, conforme o texto constitucional, deve ser feita em caráter provisório, e não definitivo, como está-se vislumbrando até os dias de hoje.

Com essa proposta de resolução do problema a que a concessão unilateral de incentivos fiscais vem provocando, alia-se a necessidade de reformulação de seu conteúdo. A modificação do quórum de aprovação é imprescindível, substituindo a necessidade de unanimidade por um quórum reduzido, tal como a LC nº 160 instituiu para a celebração do convênio 190. Com essa mudança, haverá um maior estímulo aos estados de observarem as disposições legais, pois vislumbrarão uma maior facilitação à concessão de benefícios fiscais.

Outro ponto a ser modificado é quanto às sanções a serem aplicadas no caso de descumprimento das disposições da Lei Complementar, prevendo aos estados sanções mais efetivas, e meios eficientes para sua aplicação e fiscalização, com as quais haja realmente uma conscientização da necessidade de se seguir a lei em decorrência das perdas que venha a sofrer no futuro.

É sabido que os estados necessitam desenvolver sua economia, mas a partir do momento em que, para realizar esse fim, escolhem por não cumprir as normas, deve ser apenado, tendo os incentivos fiscais revogados. Assim, tanto os estados, quanto os contribuintes não fariam mais jus a essa situação de fato benéfica. O estado, por ter descumprido a lei e o contribuinte que, apesar de encarar tal benefício fiscal como legal, já que emanado pelo estado, por estar fundado em lei

inconstitucional – que deverá ser extirpada do ordenamento jurídico – retornará ao seu status quo ante.

Nesse diapasão, é preciso que não se oportunize a convalidação destes por meio da realização de outro convênio. É como se a guerra fiscal estivesse sendo legitimada por meio desse dispositivo, mesmo garantindo a outras unidades federativas adotarem os mesmos instrumentos extrafiscais, como também permitindo a concessão destes a contribuintes que se encontrem na mesma situação de fato, cumprindo com o princípio da isonomia. Está-se, nesse contexto, reconhecendo que as diretrizes dispostas na LC nº 24/75 não estão surtindo os efeitos necessários, razão pela qual esse tipo de convalidação é feito a posteriori. Novamente, pois, indica-se a necessidade de mudança da legislação, tornando-a mais branda.

É preciso, sim, instituir instrumentos fiscais para que os estados e o DF possam atrair investimentos e, assim, fazer com que haja um desenvolvimento econômico e social em suas regiões, no entanto é preciso que isso seja planejado, levando em consideração os efeitos reverberados nos demais estados e, principalmente, nos contribuintes.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza: Centro Universitário Christus, v. 14, n. 18, p. 229-248, jan. 2016.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da definição Constitucional do ICM (operações, circulação e saída). **Revista de direito tributário**, São Paulo: RT, vols. 25/26, pg. 101-119, jul./dez. 1983. Disponível: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/184575/mod_folder/content/0/ATALIBA%2C%20Geraldo%3B%20GIARDINO%2C%20Cleber.%20Núcleo%20do%20defini%C3%A7%C3%A3o%20constitucional%20do%20ICM.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 01 dez. 2017

BARROSO, Luíz Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Não cumulatividade e o regime de crédito no IPI e ICMS. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XX, v. 20, n. 68, p. 78-88, jan./abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 fev. 2018.

_____. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 08 ago. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em: 01 fev. 2018.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 9 jan.1975. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em:

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 dez. 2017, Despacho 174/17. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 01 fev. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.794/ Embargante: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Embargado: Governador do Estado do Paraná. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 18 de dezembro 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=304003778&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

BRITO, Edvaldo. ICMS, crédito fiscal: direito subjetivo público do consumidor e os efeitos dos incentivos fiscais. **Direito tributário em questão: revista da FESDT**, Porto Alegre, RS: Fundação Escola Superior de direito tributário, n.5, p. 47-64, jan.2010.

CARVALHO, Osvaldo Santos. A lei complementar 160 e a continuidade da perniciosa guerra fiscal. **Jornal Carta Forense**, São Paulo. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/a-lei-complementar-160-e-a-continuidade-da-perniciosa-guerra-fiscal/18082>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2014.

_____. **Controle de Constitucionalidade: teoria e prática**. 2 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2007.

DULCI, Otávio Soares. Guerra Fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 18, p. 95-107, jun. 2002. Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3609>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

FERNANDEZ, Monica Tonetto. O ICMS e a guerra fiscal. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, São Bernardo do Campo, v. 6, n. 8, p. 361-379, 2002.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jan. 2014. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **Não-cumulatividade no ICMS**. 2009. 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8629>. Acesso em: 25 nov. 2017.

LIMA, Ana Carolina da Cruz; LIMA, João Policarpo Rodrigues. Programas de desenvolvimento local na região Nordeste do Brasil: uma avaliação preliminar da "guerra fiscal". **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 19, n. 3, p. 557-588, dez. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ecos/v19n3/06.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. A extrafiscalidade à luz do direito constitucional brasileiro. **Boletim Científico: Escola Superior do Ministério Público da União**, Brasília, a. 11, n. 39, p. 215-236, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/handle/11549/7948>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

LUBISCO, Nídia Maria Lienert; VIEIRA, Sônia Chagas. **Manual de estilo acadêmico: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses**. 5. ed. Salvador: EDUFBA, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 212, p. 151-159, abr. 1998. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47173/45641>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da ordem econômica**. 2014. 131f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Centro de Ciências Sociais

Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/19959>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

MELLO, Gustavo Miguez de. Direito tributário e política fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 157-187.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2002.

MILAGRES, Denia Maria. Incentivos fiscais. **Revista de Ciência Política**, Rio de Janeiro, v. 29, n. 3, p. 103-117, jul. 1986. ISSN 0034-8023. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197>>. Acesso em: 03 dez. 2017.

MINARDI, Josiane; SABBAG, Eduardo (Org.). **Vade mecum tributário**. Salvador: JusPodivm, 2017.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de., **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. 2015. 226 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/handle/riufal/1464>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e consequências práticas. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal**, Brasília, v. 40, n. 1, p. 135-164, jan./jun., 2015.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial**. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. rev. e atual. Porto Alegre: livraria do advogado editora, 2016.

ROGGE, Clovis Agenor. DOMINGOS, Guilherme Moro. **Guerra fiscal do ICMS: os incentivos fiscais irregulares e as glosas de crédito**. Escola de Administração Tributária – ESAT. Disponível em: <http://www.esat.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Repositorio_de_Saberes/Monografias_e_Teses/Artigo_Guerra_Fiscal.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

SANTIAGO, Igor Mauler. E agora, quem paga a conta da guerra fiscal? **Revista Consultor Jurídico**, 18 de janeiro de 2012, 10h23. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-jan-18/consultor-juridico-agora-quem-paga-conta-guerra-fiscal>>. Acesso em 23 out. 2017.

SCAFF, Fernando Facury; ARANDA, Vasco Eduardo. Guerra fiscal e lei Kandir. **Cadernos da Pós-Graduação em Direito da UFPA**, Belém, v. 1, n. 4, p. 1-8, jul./set. 1997.

SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel, Hercos. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre os estados. **Revista Consultor Jurídico**, 17 de agosto de 2017, 7h16. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniaao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 12 fev. 2018.

SILVA, Lediane Rano Fernandes da. Extrafiscalidade, incentivos fiscais: ausência de igualdade e justiça no desenvolvimento regional. **Argumentum: revista de direito Universidade de Marília**, Marília, SP: Universidade de Marília, v. 10, p. 227-244, dez. 2009.

SIMONATO, Italo Costa. **O direito à manutenção de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem a anuência do CONFAZ**. 2014. 38f. Monografia (Especialização) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2014. Disponível em: <www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Italo-Costa-Simonato.pdf>. Acesso em 23 out. 2017.

SOUZA, Fátima Fernandes de. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 545-581.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coord.) **Tratado de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, 816-826.