

O ICMS E A GUERRA FISCAL: A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS UNILATERAIS SEM A APROVAÇÃO DO CONFAZ E A EXIGÊNCIA PELO ESTADO DE DESTINO DO ICMS NÃO RECOLHIDO NO ESTADO DE ORIGEM¹

ICMS AND THE FISCAL WAR: THE GRANTING OF UNILATERAL BENEFITS WITHOUT THE APPROVAL OF CONFAZ AND THE REQUIREMENT BY THE DESTINATION STATE OF ICMS NOT COLLECTED IN THE STATE OF ORIGIN.

Gabriel MAYER²

RESUMO

A Constituição Federal preceitua quanto ao ICMS, nos termos de seu art. 150, § 6º e art. 155, §2º, XII, “g”, como requisito geral de validade para a concessão dos benefícios fiscais, a previsão legal e a sua previsão em convênios interestaduais. Contudo, os Estados brasileiros continuam concedendo incentivos ilegais, os chamados incentivos unilaterais, sem a aprovação em convênio, de maneira desordenada e em desrespeito à matéria constitucional e legal, cujas consequências e desequilíbrios pretendem-se estudar neste trabalho. Sobretudo, as consequências ligadas à reação dos Estados de destino, em face dos benefícios fiscais irregulares, concedidos de maneira unilateral, que desconsideram os créditos de ICMS escriturados pelo contribuinte receptor da mercadoria. O presente trabalho utilizou o método dedutivo, partindo do raciocínio descendente, ou seja, analisou do geral para o particular até a conclusão. Quanto aos resultados obtidos, destaca-se a crítica a jurisprudência consolidada, bem como o apontamento dos seus reflexos.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Benefício unilateral. ICMS. Estado de destino. Confaz.

¹ O presente artigo sintetiza a monografia de conclusão da pesquisa, realizada para o Programa Interno de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC 2020-2021) da Faculdade de Direito de Franca (FDF), Franca/SP.

² Discente da Faculdade de Direito de Franca (FDF), Franca/SP. Bolsista do Programa Interno de Bolsas de Iniciação Científica (PIBIC 2020-2021).

ABSTRACT

The Federal Constitution provides for ICMS, pursuant to its art. 150, § 6 and art. 155, §2, XII, "g", as a general requirement of validity for the granting of tax benefits, the legal provision and its provision in interstate agreements. However, Brazilian states continue to grant illegal incentives, the so-called unilateral incentives, without the approval of an agreement, in a disorderly manner and in disrespect for constitutional and legal matters, whose consequences and imbalances are intended to be studied in this work. Above all, the consequences linked to the reaction of the destination States, in view of irregular tax benefits, granted unilaterally, which disregard the ICMS credits carried by the taxpayer receiving the goods. The present work used the deductive method, starting from descending reasoning, that is, it analyzed from the general to the particular until the conclusion. As for the results obtained, the criticism of consolidated jurisprudence stands out, as well as the indication of its consequences.

Keywords: *Fiscal war. One-sided benefit. ICMS. State of destination. Confaz.*

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, dentre as possíveis formas de organização do Estado, fez expressa opção pelo federalismo, conforme o previsto no Artigo 1º, *caput* da Constituição Federal, segundo o qual, a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Destaca-se que o grau de centralização política e a forma de organização da Federação estão ligados a aspectos históricos e culturais do país examinado. Assim, as federações provenientes da aglutinação de Estados, como é o caso dos Estados Unidos, da Alemanha e do Canadá, tendem a atribuir uma parcela de autonomia e poder maior às unidades federadas. Já no caso das federações por desintegração de um Estado unitário, como no caso da Argentina e do Brasil, a tendência é a de manutenção de poder no centro, até como providência contra o risco de secessão. A Federação vem sendo adotada como a forma de estado desde a Constituição de 1891, e a partir daí nenhuma constituição fugiu a este modelo.

O Brasil adota um modelo atípico de Federação, o tricotômico, no qual há três unidades autônomas: a União, o Estado, Distrito Federal e os Municípios. O federalismo possui como um de seus traços definidores a descentralização do poder, resguardando a cada um dos entes federativos a autonomia, sem hierarquia entre eles. Tal autonomia se expressa pela tríplice capacidade de autogoverno, auto-organização e autoadministração. Uma das principais consequências da adoção do modelo federativo é a descentralização política, que consiste em distribuir

e dividir competências - legislativas, tributárias e políticas - de acordo com a atribuição constitucional de cada ente.

Quanto ao federalismo sob o aspecto da repartição de competências tributárias, em específico quanto ao ICMS, destaca-se que o artigo 155 da Constituição Federal firma que é de competência dos Estados e do Distrito Federal a sua instituição. O capítulo constitucional referente ao Sistema Tributário Nacional, quando tratou da outorga de competências tributárias, concedeu aos Estados-membros da Federação e do Distrito Federal, a permissão de tributar, dentre outros, o ICMS. Ademais, além de significativo tratamento constitucional do imposto no art. 155, § 2º, I ao XII da CRFB/88, foi editada a LC n. 87/96, responsável por discipliná-lo, substituindo o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88.

Tal fenômeno se explica pela diretriz da predominância de interesses que é intrínseca ao federalismo. Na qual, cada ente tem competência para regular as matérias conforme sua abrangência. A União fica responsável por editar normas gerais, disciplinando sobre o interesse nacional, devendo traçar o panorama geral do que será adotado por cada Estado na instituição e regulamentação do ICMS a ser aplicado em seu território.

Dentro da dinâmica federativa exposta, os Estados, sob o fundamento do uso de sua autonomia e no intuito promover o desenvolvimento regional, atraindo os investimentos privados e, por consequência, promovendo a geração de empregos, oferecem às empresas determinados benefícios fiscais, como isenções, reduções da base de cálculo, reduções de alíquotas, créditos especiais ou empréstimos subsidiados de longo prazo.

No entanto, apesar da concessão dos benefícios fiscais estarem dentro do âmbito de competência dos Estados instituidores, as suas consequências superam o ente instituidor, interferindo na organização econômica e tributária de todo o país, podendo gerar uma concorrência desleal pela atração dos investimentos e do desequilíbrio fiscal que esta conduta gera.

Assim, a partir destes incentivos fiscais, surgem os benefícios unilaterais que são responsáveis por agravarem a guerra fiscal. No que tange a sua sistemática, a guerra fiscal no âmbito do ICMS é travada à revelia da LC 24/75 e ocorre com o fim de atrair investimentos para um ente específico. No tocante ao ICMS, a Constituição Federal preceitua, nos termos de seu art. 150, § 6º e art. 155, § 2º, XII, “g”, como requisito

geral de validade para a concessão dos benefícios fiscais, a previsão legal e a sua previsão em convênios interestaduais.

Regulamentando a matéria, a Lei Complementar n. 24/75 dispõe que as concessões de benefícios fiscais com base no ICMS serão concedidas ou revogadas através de decisão unânime dos representantes dos Estados e do Distrito Federal, mediante a elaboração de convênios em reuniões nas quais estejam presentes representantes de todos os entes federativos.

Assim, vê-se o esforço legislativo para organizar a concessão de benefícios de ICMS, de uma forma pensada e estudada para que não cause prejuízo aos demais entes e aos cofres públicos, evitando a desigualdade na concorrência e o prejuízo na criação de empregos nas localidades afetadas, o que justifica a concordância de todos os Estados conveniados.

Na celebração dos convênios de ICMS para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, atua o Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado, do Distrito Federal e um representante da União. A concordância de forma unânime destes entes conveniados é necessária para a concessão dos benefícios.

No entanto, apesar das regulamentações através da Constituição, de Lei Complementar específica e pela atuação do Confaz, os Estados brasileiros continuam concedendo incentivos ilegais, os chamados incentivos unilaterais, sem a aprovação do convênio, de forma desordenada, em desrespeito a matéria constitucional e legal, cujas consequências e desequilíbrios pretendem-se estudar neste trabalho.

Como a prática de incentivos unilaterais é generalizada, concedida não apenas por Estados isolados, cria-se um problema nacional de difícil combate, gerando a chamada guerra fiscal. Os Estados que não se inserem nesta prática ficam desfavorecidos, o que contribui para a generalização, acarretando a redução de receita tributária e conseqüentemente, a redução dos investimentos nas áreas para a qual tais receitas deveriam ser empregadas.

Diante do cenário de guerra fiscal, surge a discussão sobre possibilidade de o Estado de destino reagir aos benefícios fiscais irregulares de maneira igualmente unilateral, desconsiderando os créditos de ICMS escriturados pelo contribuinte receptor da mercadoria. Essa

retaliação, através da restrição de créditos, é chamada de estorno ou glosa e encontram amparo legal no art. 8º da LC n. 24/75.

Com a frustrada tentativa em resolver a questão em litígios envolvendo os próprios entes conveniados para a invalidação dos benefícios, os Estados buscaram alternativas para mitigar os prejuízos que suportam em decorrência da instituição desses benefícios irregulares. Os Estados alteraram o foco de sua insurgência, passando a promover a glosa dos créditos apropriados pelos seus próprios contribuintes em decorrência da aquisição em operação interestadual de mercadorias gravadas com benefício fiscal no Estado de origem. Como o crédito é outorgado pelo Estado de origem, na prática o Estado de destino exige o valor que deixou de ser cobrado pelo de origem.

Desta forma, atuam escudados no artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75, que estabelece a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido. Todavia, a repartição de competências para a exigência do ICMS trouxe campo de atuação bem demarcado para cada ente subnacional. Logo, considerando que o Brasil está estruturado em regime federativo, não pode um Estado se apropriar de tributo de competência de seu par. Se o benefício é irregular, é dever do Estado de origem exigir os valores, comportamento que pode ser obrigado a adotar por força de ordem judicial.

Assim, ainda que a prática do Estado de destino apresente uma certa funcionalidade, o presente estudo pretende analisar se esta conduta não viola normas constitucionais, bem como se o artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionado pela CF/88 e se o princípio da não cumulatividade é respeitado dentro desta sistemática.

3 CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS UNILATERAIS

Com relação à facultatividade do exercício da competência tributária, como regra geral, as pessoas políticas são livres para exercer ou não suas competências, como, por exemplo, com relação ao imposto sobre grandes fortunas, até então não instituído pela União, ainda que essa tenha competência outorgada pelo art. 153, VII da Constituição Federal.

Ocorre, contudo, que o ICMS é uma exceção a essa regra, cujo caráter nacional torna obrigatória sua instituição pelos Estados e Distrito

Federal, conforme determina o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição Federal. O modelo comum que o ICMS há de exibir em cada ente político é denominado de princípio da uniformidade, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho:

Por sua índole eminentemente nacional, não é dado qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais.³

Deste modo, a instituição do ICMS e sua cobrança pelas unidades federativas são a regra, somente excepcionada mediante anuência e deliberação de todas elas acerca da concessão e revogação de benefícios fiscais, a serem regulados. “Neste cenário, surge a guerra fiscal, a qual consiste em um fenômeno, acirrado nos anos 90, cuja principal característica é o embate entre os entes federativos na atração de investimentos para seus territórios.”⁴

As modalidades exoneratórias, via renúncia ou via devolução a título de incentivo, apresentam o mesmo resultado econômico, qual seja, a redução da carga tributária do contribuinte. Assim, diante da possibilidade de atrair empresas para seu território, o Estado opta pela concessão de benefícios fiscais de forma unilateral, atraindo investimentos para o seu território, sob o fundamento da busca pelo desenvolvimento econômico e da diminuição das desigualdades.

A Lei Complementar n. 24/75, em seu art. 8º, trata das consequências da inobservância dos dispositivos legais na fruição dos incentivos fiscais, momento em que ocorrerá, cumulativamente: “ (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 211.

⁴ GILIOLI, Juliana. A “Guerra Fiscal” e a Proteção da Confiança. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 7, n. 1, dez. p. 9. 2012. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/35290/23590>. Acesso em: 26 maio 2021.

imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”⁵

Ocorre, no entanto, que as soluções elencadas no “referido diploma legal distam, em muito, não só do princípio da não-cumulatividade, ínsito ao imposto em questão, mas também dos princípios da segurança jurídica, mais especificamente do princípio da proteção da confiança do contribuinte.”⁶

A aplicação de ambas as soluções previstas ocasionaria a cumulatividade do ICMS. Vale dizer, ao mesmo tempo em que impede o contribuinte de usufruir o crédito do imposto no Estado de destino, estabelece a supressão da norma “beneficiadora e, ainda, a cobrança do ICMS pelo Estado de origem sobre a parcela do crédito anulado no destino. Além disso, ao impedir o crédito, o Estado de destino está tributando algo que não é de sua competência, mas de competência exclusiva do Estado de origem.”⁷

As soluções apresentadas pela Lei Complementar vão de encontro ao princípio da não cumulatividade. Ademais, violam os princípios da segurança jurídica e proteção da confiança do contribuinte. Luís Eduardo Schoueri aponta que a norma tributária, além de estabelecer “a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, produz efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, salientando-se, a sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico, seu caráter indutor.”⁸

O que a Lei Complementar n. 24/75 propõe é que, frente à ilegalidade do benefício fiscal, decrete-se a nulidade da atuação estatal,

⁵ BRASIL, **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. [1975]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=representar%20na%20reuni%C3%A3o,-.Art.,conceda%20remiss%C3%A3o%20do%20d%C3%A9bito%20correspondente.

Acesso em: 26 de maio de 2021.

⁶ GILIOLI, Juliana. A “Guerra Fiscal” e a Proteção da Confiança. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir/UFRGS**, Porto Alegre, v. 7, n. 1, dez. p. 12. 2012. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/35290/23590>. Acesso em: 26 maio 2021.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 401.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 11. São Paulo: Dialética, p. 241-271, 2007, p. 247.

com efeitos retroativos. Prevê também, que as demais penalidades ao contribuinte, como o estorno do crédito, mas também a realização de um novo pagamento ao Estado de destino da operação. Interessante salientar que nas medidas estabelecidas, quem arca com a sanção é o contribuinte que, a rigor, não é parte direta do problema.

Alguns Estados, sem a prévia manifestação do judiciário, têm tomado medidas administrativas extremas e unilaterais, supostamente amparadas no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, contra contribuintes estabelecidos em seus territórios, determinando o estorno do crédito de ICMS das mercadorias adquiridas em outros Estados, consideradas beneficiadas por incentivos fiscais ilegítimos. Ocorre que ainda que se considere que os benefícios sejam passíveis de supressão, não pode a Administração Pública invalidar retroativamente ato anterior concessivo do benefício fiscal, tendo em vista ser absolutamente imprescindível a observância do princípio constitucional da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte, sobretudo o Estado de origem, que não tem competência impositiva naquele espaço.⁹

Se o contribuinte, em suas compras interestaduais, apropria-se do crédito do ICMS no montante destacado na nota fiscal, cujo valor, supostamente, foi suportado pelo remetente da mercadoria na operação anterior, não é plausível exigir que o contribuinte destinatário avalie e julgue constantemente potenciais benefícios fiscais concedidos a seu fornecedor para apurar se houve ofensa à legislação.

Não há como atribuir ao contribuinte o ônus de fiscalização de benefícios fiscais concedidos irregularmente aos seus parceiros comerciais. Em um contexto normativo no qual já é árduo dominar as regras tributárias que disciplinam as relações comerciais desenvolvidas pelo próprio contribuinte.

Sobre a constitucionalidade da concessão de incentivos tributários não amparados por convênio, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou em diversas ações diretas de inconstitucionalidade. A orientação preponderante da Corte Superior vai no sentido de que a concessão de benefício fiscal, sem amparo do convênio, viola o art. 155,

⁹ GILIOLI, Juliana. A “Guerra Fiscal” e a Proteção da Confiança. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 7, n. 1, dez. p. 13. 2012. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/35290/23590>. Acesso em: 26 maio 2021.

XII, g da Constituição. Assim, partir das recorrentes decisões, foi apresentado pelo ministro Gilmar Mendes, a Proposta de Súmula Vinculante n. 69, cujo teor assim prescreve 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.¹⁰

A declaração de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais não deve importar que os efeitos do ato não sejam objeto de proteção pela mesma Constituição que baseou sua inconstitucionalidade. Isso porque, ao lado do princípio da legalidade, existem outros valores tão importantes quanto, como o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Através da modulação temporal dos efeitos da decisão, o Supremo Tribunal Federal pode, em sede de controle difuso ou concentrado, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do momento do julgamento e até mesmo para o futuro. A teoria da eficácia prospectiva busca equalizar os princípios da constitucionalidade e segurança jurídica. Deve-se, assim, admitir a limitação de efeitos jurídicos de uma declaração de inconstitucionalidade no caso dos benefícios fiscais unilateralmente concedidos pelos Estados. Portanto, não se pode decretar a nulidade de uma atuação estatal e seus respectivos efeitos, pelo simples fato de que ela é, do ponto de vista formal, contrária ao direito.

Os direitos fundamentais e os princípios relacionados a essa nulificação são os fundamentos da aplicação reflexiva do princípio da segurança jurídica, de modo que é preciso ultrapassar a perspectiva meramente estatal e normativa em favor de uma perspectiva baseada na disposição dos contribuintes na atuação séria, legal e justificada da Administração.

Os atos que induzem o contribuinte a agir normalmente não devem ser utilizados contra ele, que merece proteção em razão da boa-fé com que atuou. Mais ainda, merece guarida o comportamento do

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 628.075 Rio Grande do Sul. Tributário. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Concessão de crédito fictício pelo estado de origem, sem autorização do CONFAZ. Estorno proporcional pelo estado de destino. Constitucionalidade. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2020]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

contribuinte diante dos atos que criam obrigações bilaterais com o Estado, em face da restrição que causa ao exercício da liberdade e da propriedade, mesmo que apresentem alguma falha formal.

A igualdade entre os entes federados justifica que esses se submetam a regras diferentes, especialmente tendo em vista que o princípio federativo, que é um princípio estruturante do ordenamento jurídico, impõe a confluência de dois fins que são imbricados: uniformidade dos entes federados e sua autonomia. Com isso, a autonomia dos entes federados pressupõe regras diferentes quando os entes federados forem essencialmente diferentes; sem isso não há igualdade federativa, muito menos concreção do princípio federativo.

A confiabilidade no direito requer quatro elementos, os quais podem ser relacionados com a prática de concessão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos entes federados. O primeiro dos elementos, diz respeito à (i) relação com base na confiança: o contribuinte confia na validade de determinado benefício fiscal, visto que esse possui aparência e presunção de legitimidade, não podendo ter sua confiança frustrada em virtude da mudança repentina de conduta do órgão estatal; (ii) confiança não apenas subjetiva do contribuinte, mas em relação desse com a base de confiança; (iii) exercício da sua confiança: ter usufruído os incentivos fiscais, ter pautado suas relações tendo os benefícios fiscais como certeza no momento das transações; e, por fim, (iv) que a confiança seja frustrada: seja através de uma decisão em sede concentrada de inconstitucionalidade do benefício, seja através de condutas dos entes federativos em sentido contrário à confiança do contribuinte.¹¹

Portanto, apenas porque concedidos em desconformidade com as formalidades necessárias, não implica necessariamente que o incentivo fiscal não possa produzir efeitos, ou que os mesmos não sejam protegidos por outras normas constitucionais, além daquela que foi objeto de violação.

¹¹ GILIOLI, Juliana. A “Guerra Fiscal” e a Proteção da Confiança. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 7, n. 1, dez. p. 17. 2012. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/35290/23590>. Acesso em: 27 maio 2021.

O que se propôs através deste estudo não foi a defesa da concessão unilateral de benefícios fiscais, pois esses, além de não observarem as formalidades necessárias para a sua instituição, também geram efeitos inegavelmente prejudiciais à economia nacional, ocasionando a denominada guerra fiscal. Ocorre que os efeitos que os incentivos irradiam devem ser cuidadosamente analisados, de modo que o contribuinte não seja lesado pelo Estado por confiar na conduta deste mesmo ente, e, por conseguinte, seja ferido o princípio da proteção da confiança.

Para que um benefício fiscal seja considerado inconstitucional, deve-se analisar não somente como foi concedido (aspectos formais), mas o porquê, por quem, para que e por quanto tempo. A análise não deve ser simplista e apenas centrar em aspectos formais da norma: se o benefício não for concedido por convênio, então não há efeitos a serem protegidos. Trata-se de violação ao princípio da segurança jurídica e seu efeito reflexivo da proteção da confiança. Deve-se, portanto, atentar para a conduta do Estado e do contribuinte, para só então decidir a respeito do Direito a ser resguardado.¹²

Diante de tentativas não exitosas de equacionar as perdas oriundas da guerra fiscal, os entes federados que são prejudicados deixaram de focar as reações jurídicas em face dos Estados responsáveis pela instituição das políticas irregulares. Desta forma, os entes prejudicados direcionaram sua cobrança fiscal contra os contribuintes.

Este fenômeno descrito foi denominado de guerra fiscal reativa ou defensiva, o qual promove a glosa de créditos daquele que adquirem, em operação interestadual, mercadoria gravada com esses benefícios reputados inválidos.

O primeiro Estado a apontar a intenção de promover tal forma de cobrança foi São Paulo. “Pouco após o advento do atual texto constitucional, o artigo 112 da Lei Estadual n. 6.374/89 autorizou o Poder Executivo a adotar as medidas necessárias para salvaguardar os interesses da Fazenda estadual.”¹³ Em decorrência disto, o Secretário da Fazenda do

¹² GILIOLI, Juliana. A “Guerra Fiscal” e a Proteção da Confiança. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 7, n. 1, dez. p. 19. 2012. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/35290/23590>. Acesso em: 27 maio 2021.

¹³ VIEIRA, Lucas Bevilacqua Cabianca. **Incentivos Fiscais de ICMS com Vistas ao Desenvolvimento Regional: uma Perspectiva de Controle**. 2011. Tese (Mestrado em

Estado de São Paulo editou a Resolução n. 52/93, em que ficou estabelecido que os agentes fiscais devem realizar a glosa do valor correspondente ao ICMS que não é exigido pelo Estado de origem nas operações interestaduais de mercadorias e serviços.¹⁴ Já no ano de 2001, o Estado de Minas Gerais adotou medida similar, através da Resolução n. 3.166/01.

Esta forma de exigência de valores ganhou volume apenas no ano de 2004, quando os Estados do Ceará, de Minas Gerais, do Paraná, do Rio de Janeiro, do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e de São Paulo “firmaram o Protocolo ICMS n. 19/04, pelo qual estabeleceram que o crédito a ser admitido, em decorrência de operações interestaduais, deve equivaler ao valor efetivamente exigido pelo Estado de origem”¹⁵, aí descontado o valor equivalente aos benefícios fiscais fruídos pelo contribuinte.

Ainda que este protocolo tenha sido considerado ineficaz no mês seguinte ao seu advento pelo Despacho Confaz n. 2/04, tornou-se o marco para a sucessiva instituição de glosa de créditos pelo Estado de destino. “O próprio Estado de São Paulo reproduziu tal diretriz, mais uma vez, no conhecido Comunicado CAT n. 36/04, expedido meses após ser firmado o protocolo acima mencionado.”¹⁶

Assim, esse expediente tem se mostrado eficiente no plano fático, sobretudo por inibir os contribuintes a valerem-se desses benefícios tidos pela jurisprudência como viciados.

3 BENEFÍCIOS FISCAIS

Entende-se pelo conceito de benefício fiscal, a redução ou eliminação, direta ou indireta, “do respectivo ônus tributário, seja através de uma concessão de isenção, seja através da concessão de créditos presumidos (dedutíveis efetiva ou potencialmente de débitos futuros), seja

Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 75.

¹⁴ TEDESCO, Paulo Camargo. **A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS):** exigência, pelo Estado de destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem. 2014. Tese (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 93.

¹⁵ Idem, p. 94.

¹⁶ Idem, p. 95.

através de quaisquer outros incentivos ou favores.”¹⁷ Em outras palavras, os benefícios fiscais, são:

medidas excepcionais que favorecem determinados sujeitos passivos da relação jurídica tributária exonerando-os integral ou parcialmente do dever de pagar tributos, o que se dá, em algumas hipóteses, por razões de política fiscal e em outras em observância ao princípio da capacidade contributiva.¹⁸

A concessão de benefícios fiscais por uma unidade federativa com a anuência das outras, traduzido como incentivos que geram a redução ou expurgação do ônus tributário, resumindo na concessão de isenções, concessão de crédito ou outra vantagem com reflexos tributários, é autorizada pela legislação tributária.

Contudo, existem alguns entraves legais a estes atos, em função da equivalência de recursos defensivos que há de existir para conter a guerra fiscal travada entre os Entes Federativos, obrigando-se, para a concessão dos benefícios, a aceitação multilateral das unidades federativas, reunidas para o fim de deliberar sobre a intenção do ente federativo concedente.

Dessa maneira, foi editada a Lei Complementar nacional n. 24/75, que destaca em seu artigo 1º que “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.”¹⁹

Observe-se que o instrumento normativo mencionado foi recepcionado pelo nosso ordenamento jurídico vigente, para tratar da matéria de celebração de convênios entres os Estados da Federação, nos

¹⁷ SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. **Guerra Fiscal no ICMS: Benefícios Fiscais**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 133.

¹⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A Guerra Fiscal, Guerra dos Portos e Princípio Federativo**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 141.

¹⁹ BRASIL, **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. [1975]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm#:~:text=representar%20na%20reuni%C3%A3o,-.Art.,conceda%20remiss%C3%A3o%20do%20d%C3%A9bito%20correspondente.

Acesso em: 26 de maio de 2021.

moldes do artigo 155, §2º, XII, “g” da CRFB, que firma que cabe à Lei Complementar regular a forma como, através de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A seguir, impõe o artigo 2º da LC 27/75 que os convênios serão realizados pelo Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária, órgão executivo fazendário constituído por representantes das 27 unidades federativas e um representante da União (Fazenda Nacional), “com o objetivo de celebrar acordos multilaterais entre os Estados, denominados ‘convênios’, com o objetivo de conceder ou revogar isenções, incentive benefícios fiscais de ICMS em relação a algum Estado da Federação.”²⁰ Em outras palavras, para se conferir validade aos benefícios concedidos por um Estado, se faz necessário a ratificação destes por representantes dos demais Estados da Federação.

Já no art. 8º da Lei Complementar 24/75, firma-se que a concessão de benefícios fiscais sem a anuência do Confaz gerará a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedora mercadoria, a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Em consonância com o artigo 8º da Lei Complementar 24/75, inúmeras unidades federativas infranacionais, sob o fundamento de preservação de suas receitas, editaram legislações com vistas a revidar os atos praticados pelos Estados que concedem benefícios fiscais ao arrepio da lei tributária. Assim, a glosa dos créditos fiscais é uma das mais evidentes facetas da guerra fiscal, expondo a retaliação de unidades federativas frente à concessão de benesses fiscais supostamente inconstitucionais.

O Estado de São Paulo editou a Lei n. 6.374/89, tratando do ICMS em âmbito estadual, dispondo em seu artigo 36, §3º, que, mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada. Desta

²⁰ SIMIONATO, Italo Costa. **O direito à manutenção de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem anuência do CONFAZ**. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2014, p. 20.

maneira, o Fisco Paulista estabeleceu em sua legislação, a possibilidade de desconsiderar os créditos concedidos por outros Estados, na hipótese de inobservância dos preceitos trazidos pela LC 24/75, ou seja, sem o amparo em convênio do Confaz.

4 POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS SOBRE A GUERRA FISCAL DO ICMS

Diante do fato de o Estado de origem exigir o tributo referente ao benefício fiscal outorgado de forma irregular ao contribuinte, cabe verificar o que decorre da procedência da ação direta de inconstitucionalidade que expurga esse favor fiscal e como ocorre a sua interferência no contexto jurídico. O Supremo Tribunal Federal possui mais de 40 julgados²¹ em sede de controle abstrato de constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade de incentivos fiscais de ICMS, seja qual for a sua espécie, na hipótese de ausência de celebração de Convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Sob a vigência da Constituição Federal de 1988, os julgamentos do STF tiveram início em 27 de setembro de 1989, quando o Plenário deferiu medida liminar na ADI-MC 84/MG (Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.10.1995) para suspender a eficácia de normas da Constituição de Minas Gerais que estabeleciam a não incidência de ICMS sobre encargos financeiros incorporados ao valor da operação em vendas a prazo, saídas de leite “in natura” para consumo em operações internas, assim como isenção para microempresa. A Corte entendeu haver:

manifesta afronta, pelos dispositivos impugnados, a norma do art. 155, par. 2º, XIII, g, da Constituição Federal, a qual, ao reservar a lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, na verdade, consagrou o convênio, celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal,

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=guerra%20fiscal&sort=_score&sortBy=desc.

previsto na lei complementar em causa, como o único meio pelo qual poderão ser instituídas a não-incidência, a incidência parcial e a isenção do ICMS.²²

Mais de duas décadas depois, a linha decisória do Supremo Tribunal Federal não parece ter se alterado quanto à questão de fundo. A concessão unilateral de benefícios fiscais em matéria de ICMS ainda é inconstitucional por ofensa ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Os acórdãos proferidos nas ações diretas de constitucionalidade e nas ações diretas de inconstitucionalidade possuem efeitos *ex tunc*, melhor dizendo, retroagem. Portanto, o Estado de origem deveria exigir valores que no passado deixou de cobrar. Assim, anteriormente, o STF não costumava modular os efeitos das decisões de inconstitucionalidade de benefícios fiscais estaduais concedidos de forma unilateral. As decisões eram tomadas com eficácia *ex tunc*.

É notório que existe a hipótese de modulação dos efeitos dos acórdãos que acabaram por reconhecer a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais irregulares concedidos por Estados da Federação, na forma prevista pelo art. 27 da Lei n. 9.868/99. Não se deve perder de vista, no entanto, que o fundamento para a aplicação da retroatividade dos efeitos do julgamento é justamente o caráter de nulidade da norma reputada inconstitucional. Em casos como o em análise, em que a nulidade é evidente, a possibilidade de modulação acaba sendo afastada. Ademais, eventual projeção dos efeitos do julgamento para momento posterior implicaria a renúncia de receita, da parte do Estado que concedeu o benefício irregular, sem que houvesse razão jurídica razoável para tanto, o que também não se mostra adequado, tampouco consentâneo com as diretrizes versadas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na ADI 3.246/PA, o Ministro Ricardo Lewandowski pontuou que em relação ao efeito prospectivo, “trata-se de renúncia de receitas públicas de forma inconstitucional. Isso não pode ser referendado por esta Corte, porque, conforme já foi dito, abriria um precedente muito perigoso.”²³

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 84**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. [1996]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266186>. Acesso em: 26 de maio de 2021

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.794/ED**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. [2014]. Disponível em:

No tocante a este julgado, Paulo Camargo Tedesco assevera que:

Sendo assim, diante da existência de precedente do Supremo Tribunal Federal, pautado em fundamentos consistentes, afastando a possibilidade de haver a modulação dos efeitos das decisões relacionadas à inconstitucionalidade da outorga de benefícios fiscais, não se vislumbram alternativas juridicamente razoáveis a amparar eventual entendimento de que os valores não deveriam ser exigidos pelo Estado de origem.²⁴

Retomando os julgados do E. STF, a Corte teve uma virada jurisprudencial, que se confere a partir da ADI 4481, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, na data de 11 de março de 2015. O relator modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei de incentivo fiscal em matéria de ICMS para ocorrer apenas a partir da data da sessão de julgamento, sem eficácia retroativa. As alegações para a mudança se deram, sobretudo, em função do tempo de vigência da lei impugnada e a demora do STF em julgar o feito.

18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes. 19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento

<http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri.judi11.10.pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

²⁴ TEDESCO, Paulo Camargo. **A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS):** exigência, pelo Estado de destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem. 2014. Tese (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 119.

de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão.²⁵

Nesta demanda, os efeitos foram modulados para dotá-lo de eficácia a partir da data da sessão em que se concluiu o julgamento. A tendência se confirmou ainda, com as decisões proferidas nas ADIs 3796 e 2663. Nestas, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de dispositivos que concediam benefícios fiscais sem a anuência do Confaz, mas conferiu à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata de julgamento.

A nova tendência do STF é a de conferir apenas efeitos prospectivos às decisões de “controle concentrado em matéria de guerra fiscal, sempre que a vigência alongada do programa de benefícios fiscais e a demora no julgamento Plenário da ação assim recomendarem.”²⁶ Em contrapartida, ficará a cargo do relator, a avaliação da concessão de medidas cautelares contra leis de incentivo, no tocante às novas ações propostas, para evitar a demora excessiva dos futuros julgamentos.

Porém, no mais recente julgado sobre a guerra fiscal de ICMS, o Supremo Tribunal Federal adotou o posicionamento jurisprudencial anterior, aplicando efeitos *ex tunc* ao caso concreto. Inclusive, em seu voto, a Ministra Cármen Lúcia citando a já mencionada ADI 3794-ED, ponderou que:

A jurisprudência deste Supremo Tribunal sequer tem admitido a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis estaduais pelas quais se instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pela Lei Complementar n. 24/1975 evitando, assim, convalidar efeitos provenientes de indevida competição fiscal (ADI n. 3.794-ED, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJE 25.2.2015).²⁷

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.481**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. [2015]. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

²⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício; NETO, Celso de Barros Correia. SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Guerra fiscal do ICMS: organizar o desembarque. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. RDIET**, Brasília, V. 12, nº 1, p. 431, Jan-Jun. 2017.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de descumprimento de Preceito Fundamental 198**. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. [2015]. Disponível em:

A partir do exposto, entende-se, portanto, que, quando a legislação inconstitucional vigorar por um grande lapso temporal, atribuem-se os efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade, pois, ocorreria um impacto injusto para os contribuintes. Violando assim, o princípio da segurança jurídica e onerando excessivamente o contribuinte.

Por outro lado, quando se trata de benefício que perdurou por um curto lapso temporal, aí sim, não se modularão os seus efeitos, considerando justa a declaração da nulidade de tais normas com os tradicionais efeitos *ex tunc*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que se objetivou através deste trabalho não foi a defesa da concessão unilateral de benefícios fiscais, pois esses, além de não observarem as formalidades necessárias para a sua instituição, também geram efeitos inegavelmente prejudiciais à economia nacional, ocasionando a denominada guerra fiscal, que onera excessivamente o contribuinte.

Percebe-se que as questões suscitadas neste trabalho ficam distantes de encontrar uma solução uníssona, no entanto, o que se buscou foi uma crítica à jurisprudência dominante, no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Uma vez que a violação do princípio da legalidade não é, por si só, suficiente para a invalidação de qualquer benefício fiscal, visto que requer a conjugação com os demais princípios igualmente protegidos pela Constituição e de idêntica hierarquia. Ademais, conforme exposto até aqui, a conduta do Estado de São Paulo fere o princípio da não cumulatividade e há a presunção de legitimidade da legislação do Estado de origem.

O reconhecimento tardio e isolado da inconstitucionalidade de benefícios tributários da guerra fiscal não tem tido sucesso em desestimular os Estados em suas práticas ilegais.

Ao contrário, apenas o contribuinte tem sido prejudicado pela insegurança jurídica e pelo desequilíbrio concorrencial.

Conclui-se que mesmo diante dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos entes federados, sua revisão deve ser limitada aos direitos fundamentais do contribuinte, não devendo este ser prejudicado pelas condutas, tanto do Estado de destino como o de origem.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. Revista Opinião Jurídica, Ceará, v. 14, n. 18, p. 238. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

_____, Paulo de Barros. ‘Guerra Fiscal’ e o princípio da não cumulatividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário. n°. 95, São Paulo, p. 7 – 23. 2006.

GILIOI, Juliana. A “Guerra Fiscal” e a Proteção da Confiança. Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS, Porto Alegre, v. 7, n. 1, dez. 2012. ISSN 2317-8558. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/35290/23590>. Acesso em: 26 maio 2021.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal, Guerra dos Portos e Princípio Federativo. São Paulo: Noeses, 2012.

JORGE, Plínio A. Lemos. Não-Cumulatividade no ICMS. 2009. Tese (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito tributário. 10 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

_____. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.) Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 11. São Paulo: Dialética, p. 241-271, 2007.

SIMIONATO, Italo Costa. O direito à manutenção de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem anuência do CONFAZ. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, São Paulo, 2014.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra Fiscal no ICMS: Benefícios Fiscais. São Paulo: Noeses, 2010.

TEDESCO, Paulo Camargo. A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): exigência, pelo

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. 2, 2005, p. 276.

VIEIRA, Lucas Bevilacqua Cabianca. **Incentivos Fiscais de ICMS com Vistas ao Desenvolvimento Regional:** uma Perspectiva de Controle. 2011. Tese (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011