



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

ISABELA DE LIMA ROCHA CIARLINI

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS E OS IMPACTOS DA
GUERRA FISCAL**

BRASÍLIA
2020

ISABELA DE LIMA ROCHA CIARLINI

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS E OS IMPACTOS DA
GUERRA FISCAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

BRASÍLIA
2020

ISABELA DE LIMA ROCHA CIARLINI

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS E OS IMPACTOS DA
GUERRA FISCAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

BRASÍLIA, ___ de _____ de 2020.

BANCA AVALIADORA

Professor Me. José Hable

Orientador

Professor(a) Avaliador(a)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo amor incondicional, por me ensinarem a importância do conhecimento, da persistência, resiliência, e por não medirem esforços ao proporcionarem o melhor para minha formação;

Ao meu ilustre orientador, professor José Hable, pela atenção e contribuições despendidas no decorrer da elaboração do trabalho.

“Os homens têm, acima de tudo, necessidade de viver em paz. A justiça é a condição da paz. A paz, dissemos no princípio, não é a trégua; a trégua é efêmera, a paz é duradoura”.

Francesco Carnelutti

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar os efeitos jurídicos da “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS – em especial o da (in)segurança jurídica causada aos contribuintes –, fenômeno que ocorre quando há concessão indiscriminada de benefícios fiscais pelos Estados e pelo Distrito Federal, em discordância com a regra prevista no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal de 1988. O referido dispositivo é regulamentado pela Lei Complementar nº 24, de 1975, que estabelece a necessidade de aprovação unânime dos Estados, por intermédio de convênio, perante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para a concessão de tais benefícios. Todavia, constata-se que tal diploma legal fora violado reiteradamente e vários acordos de concessão de incentivos fiscais foram firmados unilateralmente, fato que engendrou a denominada “Guerra Fiscal” entre os entes federados. Tal fenômeno incentivou a criação da Lei Complementar nº 160 de 2017, a qual admite, dentre outras medidas, a remissão dos benefícios concedidos irregularmente e a posterior reinstituição dos créditos de ICMS, com o intuito de mitigar os danos ocasionados ao contribuinte. Destarte, objetiva-se examinar as consequências da “Guerra Fiscal” tanto no panorama dos contribuintes quanto dos entes federados, bem como os princípios aplicáveis e as medidas que vêm sendo utilizadas pelo Poder Público para enfrentar os problemas causados por esse cenário, utilizando-se para tanto de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais.

Palavras-chave: Tributação. ICMS. Benefícios Fiscais. Guerra Fiscal. Inconstitucionalidades. Complementar nº 160/2017.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	10
1.1 Princípios Constitucionais e Tributação	12
1.1.1 <i>Princípio da Legalidade</i>	14
1.1.2 <i>Princípio da Segurança Jurídica</i>	15
1.1.3 <i>Princípio da Igualdade</i>	18
1.1.4 <i>Princípio da Não-Cumulatividade</i>	19
1.2 Espécies Tributárias	19
1.3 Aspectos Gerais do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	21
2 INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS	24
2.1 A Lei Complementar nº 24 de 1975	28
2.2 A Guerra Fiscal Proveniente das Concessões Unilaterais de Incentivos Fiscais	32
2.3 A Lei Complementar nº 160 de 2017	34
3 OS DESDOBRAMENTOS DA GUERRA FISCAL	37
3.1 Declaração de Inconstitucionalidade de Benefícios e Incentivos Fiscais no Âmbito do ICMS	37
3.2 A Glosa dos Créditos em Operações Interestaduais	39
3.3 O Empecilho Gerado pelo Estado ao Contribuinte na concessão de Benefícios Fiscais Inconstitucionais	Error! Bookmark not defined.
3.4 A (In)Segurança Jurídica Gerada pela Guerra Fiscal aos Contribuintes	45
3.4.1 <i>A Modulação de Efeitos das Decisões</i>	46
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

A fim de reduzir as desigualdades sociais e regionais, os Estados e o Distrito Federal são autorizados a se valer de diversas estratégias. Dentre elas, está a concessão de incentivos fiscais, que visa a atrair investimentos da iniciativa privada para seu território e conseqüentemente fomentar a economia local em decorrência da geração de empregos e circulação de novas riquezas.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece, em seu artigo 155, inciso XII, alínea "g", que cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação, devem ser concedidos e revogados eventuais isenções, incentivos e benefícios fiscais. Em consonância com esse dispositivo, está a Lei Complementar nº 24 de 1975, norma infraconstitucional editada antes do advento da nova Constituição e por ela recepcionada.

A referida Lei Complementar impõe requisitos para a concessão dos benefícios e estabelece a necessidade de haver um convênio, perante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), na presença dos representantes fazendários estaduais e um representante do ministério da fazenda, com o aval da unanimidade dos presentes, o que torna complexa a obtenção de eventuais consensos a respeito de temas de interesse dos partícipes.

Essa dificuldade ocorre porque alguns Estados começaram a enxergar os benefícios fiscais sob uma ótica individualista, como modo de obter vantagens econômicas somente em seu território, passando a não admitir que empresas nele estabelecidas se deslocassem para outro ente federado, bastando apenas um voto contrário ao convênio para que o benefício fiscal não fosse concedido.

Diante do obstáculo de se chegar a um acordo unânime e da omissão do Governo Federal para promover políticas nacionais de desenvolvimento regional, os Estados acabam firmando acordos unilaterais de concessão de benefícios fiscais, ou seja, sem a prévia deliberação dos demais, em estrita inobservância das regras estabelecidas na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24 de 1975, gerando divergência entre os entes federados e conseqüentemente a "Guerra Fiscal", pela qual ocorre uma disputa entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão de maiores incentivos aos contribuintes.

No entanto, esse fenômeno tem sido a causa da redução substancial da arrecadação tributária, ocasionando prejuízo ao erário, além de prejudicar os entes federados menos providos economicamente.

Em razão disso, houve uma crescente judicialização de casos envolvendo lides acerca dessa matéria, nos quais foram declarados a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal, em consonância com o artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975¹, obrigando os contribuintes a restituírem os créditos que lhes foram concedidos irregularmente.

Notou-se, contudo, que o contribuinte viu-se tolhido do princípio constitucional da segurança jurídica, visto que foi induzido pelo próprio Estado a firmar o acordo que posteriormente veio a ser abruptamente rompido, gerando insegurança para o setor empresarial e consequentes impactos na economia.

É nesse contexto que surge a Lei Complementar nº 160 de 2017, editada a fim de incorporar um regramento excepcional permitindo a remissão (perdão) dos créditos tributários originados irregularmente em virtude da concessão de benefícios fiscais ilícitos aos contribuintes do ICMS. A referida lei autoriza ainda, que as normas estaduais criadas de maneira irregular sejam reinstituídas e gerem efeitos por prazos diferenciados conforme a natureza do benefício concedido².

Tal iniciativa, todavia, não produziu a eficiência esperada para cessar os efeitos deletérios ocasionados pela “Guerra Fiscal”, conforme será demonstrado neste trabalho.

A relevância do objeto desse estudo reside no fato de que a “Guerra Fiscal” é uma prática antiga, mas que não deixa de ser um tema atual, tendo em vista que seus efeitos negativos perpetuam até os dias de hoje e são de difícil solução.

Ante o exposto, o presente estudo se propõe a responder quais são os impactos gerados quando o Estado, utilizando seu poder de tributar e de exonerar o contribuinte, estabelece expectativas normativas e, em um futuro incerto, passa

¹BRASIL. **Lei Complementar nº 24 de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 08 out. 2020.

²CARVALHO, Osvaldo, MARTINELLI, Luís. **A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal?** IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2020

a repentinamente não garanti-las.

Para atingir tal desiderato, o trabalho é dividido em três partes: a primeira expõe o modelo tributário adotado no Brasil, os princípios constitucionais aplicáveis e os aspectos gerais do ICMS; a segunda procede com a análise dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS, das leis pertinentes e de como ocorre fenômeno da Guerra Fiscal; e por fim, a terceira parte busca debater acerca dos desdobramentos da referida “Guerra Fiscal”, das declarações de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais, seguindo para a análise do debate jurídico perante o Supremo Tribunal Federal no paradigma do Tema 817 da sistemática da repercussão geral (ainda pendente de decisão na data de produção deste estudo), para assim compreender seus impactos gerados.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Estado caracteriza-se, internamente, como pessoa jurídica de direito público, tendo em vista possuir capacidade para adquirir direitos e contrair obrigações na ordem jurídica³.

Dentre as possibilidades de forma de Estado, o Brasil adota a República Federativa, a qual possui duas espécies de ordens jurídicas: a federal, ligada ao poder central e as federadas, concernentes aos poderes regionais e locais, os quais possuem soberania e autonomia⁴.

Nas palavras de Carrazza⁵,

Federação (de *foedus*, *foederis*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despendem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania.

A forma federativa de estado estabelece, portanto, a união de entidades políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pessoas jurídicas de Direito Público, autônomas, que possuem auto-organização, autogoverno e autoadministração, nos termos do artigo 18 da Lei Maior.

Essa autonomia, prevista nos artigos 145 e 155 da CF/88, permite às entidades a execução e elaboração de leis orgânicas para o uso e destinação dos seus recursos públicos e de terem competência tributária privativa (exclusiva), cada uma com uma esfera de atuação própria, em consonância com as regras da Constituição Federal e suas Leis Complementares.

Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil estão elencados no artigo 3º da Carta Maior, os quais prevêem a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem quaisquer formas de discriminação.

³ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 23 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 1.

⁴ MORAES, Guilherme PEÑA de. **Curso de Direito Constitucional**, 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 421.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, p. 148.

Trata-se, deste modo, de um Estado que assume o compromisso de proporcionar o bem comum à sociedade, conhecido por Estado do bem-estar social, ou *Welfare State*.

Para desenvolver as atividades estatais, a fim de que tais objetivos fundamentais sejam alcançados e as necessidades públicas supridas, o Estado realiza arrecadação de receitas, que ingressam aos cofres públicos integrando-se ao patrimônio público. Para tanto, o Sistema Tributário Nacional, composto por um conjunto de princípios e dispositivos tributários estabelecidos pela CF/88, prevê uma série de tributos a serem pagos pelos contribuintes com o objetivo de viabilizar o custeamento dos fins sociais, econômicos e políticos do Estado.

Importante destacar que a Constituição Federal não é responsável por instituir tributos, mas sim por prever as espécies tributárias, que serão instituídas pelos entes federados, conforme a competência atribuída a cada um pelo texto constitucional.

Como consequência do federalismo e da autonomia dos entes federados, a CF/88 autorizou os legisladores das pessoas de direito público interno a instituírem, por meio de leis próprias, os tributos que lhes foram constitucionalmente reservados – a denominada competência legislativa tributária – consolidando-se o Federalismo Fiscal⁶.

A importância do Federalismo Fiscal no campo tributário está na compreensão das relações intergovernamentais que marcam o grau de desenvolvimento de uma federação. É o modo pelo qual os entes federados se relacionam do ponto de vista financeiro, cada qual com sua autonomia e responsabilidade na alocação dos recursos públicos para fornecer bens e serviços públicos à sociedade.

É por intermédio da política fiscal, conjunto de medidas pelas quais o Governo arrecada receitas e realiza despesas, que se busca o uso equilibrado dos recursos públicos, visando contribuir com a estabilidade, o crescimento e o desenvolvimento econômico do país através de criação de empregos, aumento de investimentos públicos e ampliação de rede de seguridade social⁷.

⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes, MENDES, Gilmar Ferreira, SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lênio (Org). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1600.

⁷ GOVERNO FEDERAL. **Tesouro Nacional**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-politica-fiscal>>. Acesso em: 26/03/2020

Além de atender às despesas do Estado, o tributo pode ser utilizado como instrumento extrafiscal, com a finalidade de intervenção sobre o domínio econômico, ao estimular ou desestimular determinados comportamentos.

Dessa forma, ao tributar, o Estado produz efeitos na economia, tais como: (i) distributivos, quando se redistribui a renda, visando à redução de desigualdades sociais; (ii) alocativos, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado, tendo como consequência a indução de comportamentos, passando a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico; e (iii) estabilizadores, tendo em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico⁸.

Vale dizer que os incentivos fiscais no âmbito do ICMS, foco de estudo neste trabalho, são concedidos visando à um efeito extrafiscal, pois possuem como objetivo induzir o comportamento do contribuinte no momento de escolha para o local do seu estabelecimento. Ou seja, o ICMS, por si só, possui caráter arrecadatório, cujo montante é recolhido ao erário e despendido nas atividades públicas. Já os incentivos fiscais constituem-se reduções ou isenções de pagamento deste tributo a determinados contribuintes, a fim de atrair empresas para determinadas unidades da Federação. Todavia, se forem concedidos em descompasso com a Constituição Federal, acabam por ensejar a “Guerra Fiscal”.

Para analisar o contexto da “Guerra Fiscal”, faz-se necessário compreender alguns dos princípios constitucionais que regem os elementos básicos do ramo do direito tributário. Posteriormente, cumpre analisar as espécies tributárias e os aspectos gerais do ICMS, para assim, alcançar a conceituação do que são incentivos fiscais e estudar seus desdobramentos no contexto da denominada Guerra Fiscal, como se fará adiante.

1.1 Princípios Constitucionais e Tributação

O Direito possui uma interessante particularidade de autorregular-se.

⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 46.

Para tanto, uma norma superior possui a faculdade de determinar o conteúdo e o processo de produção para as demais. Diante desse caráter dinâmico é que se determina a validade da norma inferior, que somente será caracterizada caso esteja de acordo com a norma superior. Nesse sentido, são os ensinamentos de Hans Kelsen⁹, *litteris*:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental - pressuposta.

Segundo o sistema escalonado das normas de Hans Kelsen, as normas constituem o fundamento de validade de outra, numa verticalidade hierárquica, a qual ocupa a Constituição o grau máximo, caracterizando-se o fundamento de validade de todo o sistema infraconstitucional.

A doutrina moderna considera que as normas constitucionais podem ser enquadradas em duas espécies, as regras e os princípios, cada uma destinada a desempenhar funções diferentes e complementares. Essa metodologia facilita a compreensão das peculiaridades próprias que as regras e os princípios carregam. Sob essa ótica, Humberto Ávila¹⁰ leciona que:

Com efeito, como as regras consistem em normas imediatamente descritivas e mediamente finalísticas, a justificação da decisão de interpretação será feita mediante avaliação de concordância entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma. Como os princípios se constituem em normas imediatamente finalísticas e mediamente de conduta, a justificativa da decisão de interpretação será feita mediante avaliação dos efeitos da conduta havida como meio necessário à promoção de um estado de coisas posto pela norma como ideal a ser atingido.

Conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello¹¹, os princípios atuam como o ponto de partida de um sistema, constituindo-se instrumento fundamental

⁹ KELSEN, Hans, 1881-1973. **Teoria Pura do Direito**. 7 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 247.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 67.

¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 807.

que serve de critério para a exata compreensão e inteligência das normas, justamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, dando-lhe sentido harmônico.

O artigo 4º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (Decreto-lei 4.657/42) prevê expressamente a aplicação de princípios no ordenamento jurídico brasileiro, ao estabelecer que em caso de omissão do texto legal, o juiz poderá solucionar a questão valendo-se da "analogia, dos costumes e dos princípios gerais do direito".

Nesse contexto, os princípios constitucionais possuem especial relevância para o ordenamento jurídico, tendo em vista que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação das regras previstas na Constituição Federal.

Por essa lógica, Paulo de Barros Carvalho destaca a importância da aplicação dos princípios constitucionais no ramo do direito tributário:

Princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. Por essa razão, decidindo o legislador ordinário criar novo tributo ou alterar a disciplina daqueles já existentes, deve agir em perfeita consonância com os princípios constitucionais gerais e com os especificamente destinados ao âmbito tributário¹².

Nesse prisma, levando-se em conta que os princípios constitucionais são os mais importantes no ordenamento jurídico, pelo fato de incidirem sobre todas as normas e sobreporem aos outros princípios e regras, inclusive, às contidas na Lei Máxima¹³, cumpre analisar brevemente alguns deles, visto que relevantes ao Direito Tributário e ao tema ora abordado.

1.1.1 *Princípio da Legalidade*

O Estado de Direito é um sistema limitador do autoritarismo e do totalitarismo, o qual se baseia na regra em que o Estado deve criar o direito e

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **"Guerra Fiscal" e o Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS**. São Paulo: PUC-SP, 2009. Disponível em:

<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2020.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, p. 34.

sujeitar-se a ele concomitantemente. Significa dizer que os atos da Administração Pública não podem ser pautados pela vontade dos agentes públicos, mas sim pelo que preceitua a lei.

O Princípio da Legalidade, previsto nos artigos 5º, inciso II, e 37, caput, ambos da CF/88, adveio com o Estado de Direito, como mecanismo de impedir qualquer forma de poder autoritário e antidemocrático¹⁴, indicando que somente mediante lei poderá o indivíduo ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer algo.

Tal comando constitucional, no âmbito do direito privado, ou seja, no que tange às relações particulares, estabelece que o indivíduo está autorizado a realizar qualquer conduta que não seja proibida por lei. Já no ramo do direito público, o qual disciplina a conduta da administração, determina que esta deve agir estritamente ao que está permitido na lei.

Esse princípio é contemplado pelo direito tributário nos termos do artigo 150, I, da CF/88 e no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), como forma de limitar o poder de tributar. Tais dispositivos indicam um comando genérico para as pessoas políticas, estabelecendo a necessidade de lei para instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributos. Conforme as palavras de Carrazza,¹⁵ "o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do fisco".

A partir disso, infere-se que sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo por intermédio de seus representantes nos parlamentos, para que o tributo possa ser considerado consentido, a fim de que o Estado venha a legitimamente invadir o patrimônio da população para a satisfação das necessidades coletivas, o mesmo deve estar previsto expressamente na lei¹⁶.

A lei, portanto, por ser elaborada por representantes eleitos pela sociedade, que integram o Poder Legislativo, é dotada de presunção de legitimidade. Isso significa que o ato administrativo é considerado válido para o Direito até que se prove o contrário¹⁷.

1.1.2 *Princípio da Segurança Jurídica*

¹⁴ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1188.

¹⁵ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 243.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 47.

¹⁷ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 8 ed. 2018. São Paulo: Saraiva. p. 303.

O princípio da segurança jurídica é um sobreprincípio, constitucional, de extrema relevância no âmbito tributário, por ser um ramo com frequentes alterações legislativas¹⁸.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, princípios são normas jurídicas que carregam com si valores importantes, enquanto sobreprincípios são normas que surgem com a associação das primeiras. Ou seja, o que determina o sobreprincípio é o *quantum* de valor que a norma traz consigo¹⁹.

Com base nessa premissa, afere-se que a segurança jurídica, por abarcar diversos outros princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais, configura-se um sobreprincípio²⁰.

Importante destacar que conforme se depreende pelo julgamento da Medida Cautelar nº 2.900-RS, do Mandado de Segurança nº 24.268/MG e no Mandado de Segurança nº 22.357/DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem se posicionando no sentido de considerar a segurança jurídica como um princípio de valor constitucional, como subprincípio do princípio do Estado de Direito.

A segurança jurídica busca promover a estabilidade do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada e possui como uma de suas principais características a concepção da boa fé, que se relaciona com a lealdade, correção e lisura do indivíduo, bem como o reconhecimento da importância da previsibilidade dos comportamentos das entidades públicas, de modo a assegurar a coerência na conduta do Estado, limitando seu poder.

Ademais, é a partir dela que surge o princípio da Proteção à Confiança, o qual impõe limites ao poder do Estado para alterar sua conduta e modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, ainda que posteriormente vislumbrados como ilegais, a fim de proteger a confiança e as expectativas geradas nas pessoas²¹. Esse princípio resguarda, portanto, a confiança do indivíduo ante os atos do Poder Público, tendo em vista que estes geram presunção de serem

¹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon N. **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 35.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op cit., p. 14

²⁰ Idem, ibidem.

²¹ SILVA, Almiro do Couto. **O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

legítimos.

O sobreprincípio da segurança jurídica tem expressa previsão na lei que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (Lei nº 9.784 de 1999) e estabelece em seu artigo 2º que:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Encontra-se fundamentado também na Lei nº 9.868/1999, que regula o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade:

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

Bem como na Lei nº 9.882/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental:

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Esses dois últimos dispositivos permitem a restrição no tempo dos efeitos da declaração, a denominada modulação de efeitos, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, impedindo que os atos estatais prejudiquem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, previstos no artigo 5º, XXXVI, da CF/88.

Posto isso, pode-se concluir, pelas palavras de Almiro do Couto e Silva²² que:

[...] os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança são elementos conservadores inseridos na ordem jurídica, destinados à manutenção do *status quo* e a evitar que as pessoas

²² COUTO E SILVA, Almiro. Op. Cit. p. 17.

sejam surpreendidas por modificações do direito positivo ou na conduta do Estado, mesmo quando manifestadas em atos ilegais, que possa ferir os interesses dos administrados ou frustrar-lhes as expectativas.

Logo, tais princípios constituem-se importantes ferramentas limitadoras dos efeitos da nulidade, podendo ser utilizados para a permanência no mundo jurídico de atos do Poder Público inválidos por ilegais ou inconstitucionais, quando demonstrada a boa-fé do administrado, bem como restar demonstrado a gravidade das consequências caso haja o rompimento do ato administrativo.

1.1.3 Princípio da Igualdade

O princípio genérico da igualdade, ou isonomia, é expressamente previsto no artigo 5º da Carta Maior, o qual consagra serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Infere-se pelo texto que o destinatário do referido comando constitucional é o próprio legislador, que possui o encargo de tratar todos de maneira semelhante. Já o princípio específico da igualdade tributária é prescrito pelo artigo 150, inciso II, da CF/88, o qual veda o fisco a proferir tratamento desigual aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Esse princípio guarda pertinência com o tema abordado neste trabalho, haja vista que os benefícios fiscais são ferramentas cujo fim a ser alcançado é justamente colocar os Estados-membros mais deficitários em posição isonômica com os mais favorecidos economicamente, tratando-se de uma medida compensatória.

Sendo assim, para que haja a concessão de um benefício fiscal, é indispensável a obediência ao princípio da igualdade pelo ente público, que ao concedê-lo por meio de lei, deverá fundamentar o motivo da diferenciação de tratamento, dando justificativa aos demais contribuintes do porquê receberão tratamento desigual, com respaldo na Constituição Federal²³.

Destarte, quando a norma jurídica proferir tratamento diferenciado guardando relação de pertinência lógica com a razão diferencial, não haverá que

²³ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação. Dissertação de Mestrado.** São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2018. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/Stéfano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

se falar em afronta ao princípio da isonomia²⁴.

1.1.4 Princípio da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade, previsto nos artigos 153, §3º, II e 155, §2º, I da CF/88, deve ser aplicado aos impostos que incidem sobre o consumo e que sejam plurifásicos, ou seja, que incidem em todas as etapas do ciclo produtivo (como é o caso do ICMS), com o objetivo de evitar que o recolhimento do tributo recaia sobre o valor dele mesmo, o que aumentaria excessivamente o valor do produto ao chegar no consumidor final. Conforme leciona Leandro Paulsen:

Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias.

A não-cumulatividade consiste, portanto, em um sistema de creditamentos, visando afastar a incidência de um mesmo tributo sobre o incidido na fase anterior, evitando o que se denomina de tributação em efeito cascata. Em outras palavras, os impostos pagos em uma operação geram créditos que são compensados nas operações subsequentes, a fim de evitar uma excessiva onerosidade no processo produtivo e do produto final.

1.2 Espécies Tributárias

Uma das principais fontes de receita é a tributária, na qual o Estado, imbuído de seu poder de império, arrecada coercitivamente contribuições dos particulares a fim de angariar recursos para o custeio das despesas necessárias. Sendo assim, o CTN prevê, em seu artigo 5º, três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Além das espécies previstas pelo CTN, a CF/88 institui a figura do empréstimo compulsório (artigo 148) e das contribuições sociais e especiais (artigo 149). Totalizam-se, portanto, cinco espécies tributárias, tendo cada uma delas seu próprio fato gerador, que cria obrigação do pagamento, nos termos do artigo 4º do CTN.

Existem regras gerais que abarcam todos os tributos, como há também

²⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 437.

normas específicas para cada uma de suas espécies, sendo importante distingui-las, tendo em vista que cada uma é regida por um regime jurídico próprio²⁵.

Os impostos, segundo Leandro Paulsen²⁶, "são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte". Essa espécie de tributo observa o princípio da não afetação, o qual estabelece que sua incidência independe de qualquer atividade estatal específica, ou seja, seu fato gerador não depende de uma atividade estatal, mas sim de uma riqueza do contribuinte, sendo sua arrecadação destinada a cobrir despesas gerais do ente tributante.

As taxas, por sua vez, são devidas quando há uma atividade do Estado, ou seja, no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.²⁷

As contribuições de melhoria, previstas no artigo 145, III, da CF/88, são instituídas quando realizada obra pública pelo Estado que acarrete enriquecimento a determinados contribuintes, tendo o STF entendimento firmado no sentido de que a melhoria a que se refere é necessariamente voltada à valorização imobiliária.²⁸

Os empréstimos compulsórios possuem como finalidade gerar recursos para custear uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, nos termos do art. 148 da CF/88.²⁹

Por fim, as contribuições especiais, previstas no art. 149 da CF/88, são devidas para custear situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes, visando a finalidades específicas. Tal tributo não pressupõe nenhuma atividade direta, específica e divisível por parte do Estado, sendo dimensionado por critérios distributivos.³⁰

Este estudo, conforme já mencionado, consiste na análise do fenômeno da "Guerra Fiscal" bem como suas consequências e, portanto, aprofundar-se-á no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mais especificamente nos benefícios fiscais concedidos em seu âmbito.

²⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 50.

²⁶ Idem, p. 55

²⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit., p. 12 (p. 183)

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 114.069**. Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de julgamento: 08 nov. 1994. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1470350>>.

²⁹ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 12.

³⁰ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 62.

1.3 Aspectos Gerais do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) foi incorporado no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição de 1967, o qual incidia unicamente sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, indústrias e produtores, ou seja, somente sobre pessoas jurídicas que exerciam atividade comercial, industrial ou produtora com habitualidade³¹.

Com o advento da Constituição de 1988, o antigo ICM passou a abranger os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e o de comunicação – antes de competência dos Municípios –, denominando-se Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A expressão "operações relativas à circulação de mercadorias" indica um caráter mercantil, com transferência de propriedade ou de posse da mercadoria³². Com efeito, o ICMS tem como fatos geradores da obrigação de pagamento as operações relativas à circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e a prestação de serviços de comunicação, sendo importante considerar que a mercadoria ou o serviço seja objeto de uma atividade econômica habitual, com finalidade lucrativa.

O referido imposto é regulamentado basicamente pelo artigo 155, inciso II e §§ 2º ao 5º da CF/88, pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções e pela Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir), que estabelece as normas gerais aplicáveis no âmbito do ICMS.

A competência tributária, ou seja, a autorização para legislar acerca da instituição, cobrança, extinção, isenção, alteração de alíquota e da base de cálculo do ICMS, é conferida aos Estados e do Distrito Federal, o que se faz mediante Lei Ordinária, sendo que para a concessão de benefícios fiscais, deverá ser previamente celebrado um convênio perante o CONFAZ, nos termos da Lei Complementar nº 24 de 1975.

Sobre a competência tributária, Carrazza³³ aduz que:

³¹ HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 2.

³² Idem, p. 20.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 473.

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, ampliando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

Isto posto, o ICMS constitui a principal fonte de receita dos Estados e do Distrito Federal, possuindo função essencialmente fiscal, ou seja, arrecadatória. Todavia, o mesmo pode ser utilizado com um viés extrafiscal, ao se determinar alíquotas seletivas em razão da essencialidade do produto ou do serviço, conforme determina o artigo 155, §2º, III, da CF/88, ou ao se conceder um benefício fiscal a fim de atrair investimentos a um determinado território.

No caso de operações internas, ou seja, que ocorrem dentro do território de um único Estado, o mesmo é responsável por definir a alíquota do seu ICMS, observada a alíquota mínima estabelecida em Resolução do Senado Federal, nos termos do artigo 155, § 2º, V, "a", da CF/88. Já no tocante às operações interestaduais (que ultrapassam a fronteira de um Estado-membro para outro), há duas alíquotas interestaduais (7% - estados do sul e sudeste, menos o Espírito Santo; 12% - estados do norte, nordeste e centro oeste, mais o Espírito Santo), e o Estado de origem recebe a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior)³⁴. É o denominado diferencial de alíquotas.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil (preço pelo qual foi vendida a mercadoria) no momento da saída da mercadoria ou o preço do serviço, e suas alíquotas delimitam a porcentagem a ser conjugada com a base de cálculo.

A incidência desse tributo é plurifásica, ou seja, ocorre, via de regra, em todas as etapas do ciclo produtivo, sendo determinada a compensação do que for devido em cada operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços com o valor cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro

³⁴ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 20 (p. 435).

Estado ou Distrito Federal, seguindo o princípio da não-cumulatividade, conforme estabelecido pelo artigo 155, §2º, I da CF/88.

2 INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

Durante a tomada de decisão do local onde irá investir seu capital, o empreendedor busca, dentre outros fatores, a região que possua a carga tributária menos onerosa possível. Sendo assim, com base no Princípio da Livre Concorrência, arrolado expressamente pelo inciso IV do art. 170 da CF/88 que serve de baliza para a Ordem Econômica, os agentes econômicos possuem liberdade para se instalarem nos Estados que possam lhes oferecer maiores vantagens financeiras e maior segurança de atuação³⁵.

O poder do Estado para intervir no domínio econômico é limitado pela Constituição, a qual estabelece que o mesmo pode atuar, nos casos nela previstos, como agente econômico (exceção), ou como agente normativo e regulador, intervindo indiretamente (regra), ao realizar funções de fiscalização, incentivo e planejamento, a fim de limitar ou estimular determinada atividade dos particulares³⁶.

Nesse diapasão, estando a economia do país em equilíbrio, o Estado garante a arrecadação necessária para a consecução dos seus objetivos, mediante o recolhimento de tributos dos seus contribuintes. Constitui, portanto, uma relação de interdependência, na qual o Estado necessita de uma contrapartida do cidadão para buscar o desenvolvimento e viabilizar a concretude dos direitos fundamentais.

É o que ensina Fábio Konder Comparato³⁷:

[...] o desenvolvimento é um processo de longo prazo, induzido por políticas públicas ou programas de ação governamental em três campos interligados: econômico, social e político. O elemento econômico consiste no crescimento endógeno sustentado da produção de bens e serviços. Endógeno, porque fundado nos fatores internos de produção e não, portanto, de modo predominante, em recursos advindos do exterior. Crescimento sustentado, porque não obtido com a destruição dos bens insubstituíveis, constituintes do ecossistema. O elemento social do processo desenvolvimentista é a aquisição da progressiva igualdade de condições básicas de vida, isto é, a realização, para todo o povo, dos direitos humanos de caráter econômico, social e cultural, como o direito ao trabalho, o direito à educação em todos os níveis, o direito à seguridade social (saúde, previdência e assistência social), o direito à habitação e o direito de fruição de

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 195.

³⁶ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. Op. Cit., p. 19.

³⁷ COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 363

bens culturais. Enfim, o desenvolvimento integral comporta, necessariamente, um elemento político, que é a chave da abóbada de todo o processo; a realização da vida democrática, isto é, a efetiva assunção, pelo povo, do seu papel de sujeito político, fonte legitimadora de todo poder e destinatário do seu exercício.

Uma das formas de gerar emprego, potencializar o crescimento econômico e ampliar o Índice de Desenvolvimento Humano - IDH, é por intermédio da implementação de benefícios fiscais, instrumento autorizado na forma do artigo 151, I da CF/88, que tem efeitos indutores no comportamento da iniciativa privada, propondo-se a atrair agentes econômicos para determinadas regiões que, quando bem estruturados, podem auxiliar os entes federados a alcançarem um ambiente mais proporcional e equilibrado.

Insta salientar que a concessão de tais incentivos deve ter como objetivo não só o fomento da economia, mas a diminuição das desigualdades presentes em determinados locais. Ou seja, só se revelam úteis e eficazes caso venham a neutralizar as desvantagens geopolíticas em relação aos demais entes federativos.

Em outras palavras, os benefícios fiscais consistem em instrumentos extrafiscais, utilizados pela administração pública, pelos quais os estados-membros renunciam ou reduzem o ônus do recolhimento do tributo, possuindo um diferencial atrativo a fim de induzir comportamentos do contribuinte. Configura-se um instrumento autorizado pela legislação brasileira com o intuito de regular as atividades econômicas e atingir o bem estar coletivo, desde que cumpridas todas as normas e princípios constitucionais para tanto. Prestam-se, em tese, à concretização de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previsto no artigo 3º, inciso III da Carta Magna, consistente em "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais".

Sendo assim, pode-se afirmar que, estando o incentivo fiscal amparado na Constituição, o mesmo é legítimo e capaz de promover o desígnio de redução das desigualdades, do desenvolvimento nacional ou regional e da eficiência econômica, fortalecendo os direitos individuais ou sociais³⁸.

A concessão ou ampliação de incentivo tributário da qual decorra a renúncia da receita, constitui um dos mecanismos utilizados pelos Estados e pelo

³⁸ TÓRRES, Heleno Taveira. **Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito-prêmio de IPI"**. In: *Direito Tributário Atual*. 18 ed. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005, p. 79.

Distrito Federal para estimular a economia local, e pode ser realizada por forma de anistia, remissão, crédito presumido ou concessão de isenção em caráter não geral, dentre outros. Tal mecanismo é regulamentado pelo artigo 14 da Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o qual exige uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro; a observância da lei de diretrizes orçamentárias e a demonstração de que a renúncia não afetará suas metas de resultados fiscais nela previstas, ou estar acompanhada de medidas de compensação³⁹.

Insta anotar, sinteticamente, a diferença entre cada um desses mecanismos. A *anistia* consiste no perdão das infrações cometidas em face da legislação tributária; a *remissão* do crédito tributário significa a renúncia deste crédito; o *crédito presumido*, por sua vez, atribui créditos ao contribuinte visando a compensação nas operações seguintes, sem que tais créditos tenham sido efetivamente gerados na operação anterior, resultando em um montante menor do que seria recolhido normalmente; já a *isenção* é modalidade de exclusão do crédito tributário, que libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo.

A CF/88, em seu artigo 155, inciso II, concedeu a competência tributária do ICMS aos Estados e ao Distrito Federal. Ou seja, são esses os entes federativos legitimados a instituir em seus territórios o referido imposto. Todavia, o § 2º, inciso XII do mesmo dispositivo constitucional estabeleceu a competência da União para dispor acerca de diversos temas, por meio de Lei Complementar Federal, dentre eles, a alínea "g", acerca da regulação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Convém destacar que a Lei Complementar diferencia-se da Lei Ordinária, tendo em vista que a primeira possui suas hipóteses de regulamentação previstas taxativamente na Constituição Federal, ao passo em que a segunda possui um caráter residual, ou seja, só será utilizada quando não houver cabimento da Lei Complementar, decreto legislativo ou resolução. Outra diferença relevante entre as duas é o *quorum* de aprovação. A Lei Complementar deve ser aprovada por maioria absoluta, enquanto a Lei Ordinária deve ser aprovada por maioria simples.

Logo, não é à toa que o constituinte elegeu as matérias elencadas no referido artigo para serem positivadas mediante Lei Complementar. Seu conteúdo

³⁹ HABLE, José. **Curso de Processo Administrativo Fiscal: Teoria e Prática, com Ênfase nas Decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020. p. 303.

possui complexidade e requer maior vigilância, motivo pelo qual deve suceder através de um procedimento mais rigoroso.

Além da competência da Lei Complementar para regulamentar acerca das isenções, incentivos e benefícios fiscais, a mesma possui outras três funções no direito tributário previstas nos termos do artigo 146 da CF/88, quais sejam: dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

A Lei Complementar nº 87 de 1996 (Lei Kandir) estipula as normas gerais relativas ao ICMS, mas não trata de matéria no que tange à regulamentação dos benefícios fiscais, prevista no artigo 155, §2º, XII, "g", da CF/88, motivo pelo qual, diante dessa lacuna normativa, continua em vigor a Lei Complementar nº 24 de 1975 no que concerne à maneira como os estados-membros poderão deliberar sobre incentivos, benefícios e isenções no âmbito do ICMS.

Outro dispositivo que regula a concessão de incentivos e benefícios fiscais é o art. 150, § 6º da CF/88, o qual determina que os mesmos somente poderão ser concedidos mediante lei específica, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g" do mesmo diploma. Entretanto, em que pese o mando constitucional, verifica-se, na prática, a internalização de incentivos fiscais mediante decretos de Governadores de Estado, conduta esta nitidamente inconstitucional.

Depreende-se, portanto, que para a concessão dos referidos benefícios ser considerada válida, o processo deve percorrer basicamente os seguintes passos e requisitos previstos na Carta Maior: (i) haver deliberação entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos do art. 155, § 2º, XII, "g"; (ii) ser celebrado e ratificado um convênio, perante o CONFAZ, pelos representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, mediante decisão unânime, conforme dispõe a Lei Complementar nº 24 de 1975; e, finalmente, (iii) a publicação de lei específica (federal, estadual ou municipal), que regule exclusivamente as matérias referidas a benefícios ou incentivos fiscais, consoante a regra do artigo 150, § 6º da CF.

Deste modo, os Estados e o Distrito Federal são proibidos de, isoladamente, criarem leis próprias concessivas de benefícios ou incentivos no âmbito do ICMS, visando com isso a proteção do pacto federativo, bem como evitar

a denominada “Guerra Fiscal” entre os Estados⁴⁰.

2.1 A Lei Complementar nº 24 de 1975

Já nos foi dado inferir das lições anteriores que a CF/88 estabelece, de modo expresso e claro, a forma pela qual os Estados podem vir a conceder benefícios fiscais e versar sobre crédito tributário.

A Lei Complementar nº 24 de 1975 foi recepcionada pela CF/88 e estabelece critérios a serem observados para o emprego dos benefícios fiscais sobre o ICMS, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, "g" da CF/88. Dentre seus dispositivos, cumpre destacar o artigo 2º, § 2º, que determina a decisão unânime dos Estados representados perante o CONFAZ, por meio de convênios, para a concessão de benefícios.

Além disso, o artigo 8º da Lei Complementar impõe as seguintes sanções caso haja inobservância dos seus dispositivos: (i) a nulidade do ato e a ineficiência do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

De acordo com a lição de Luis Eduardo Schoueri, os convênios são de suma importância para evitar vantagem competitiva indevida em transações interestaduais. Isso devido às particularidades do ICMS, que é um imposto estadual, mas que incide sobre produção e circulação de mercadorias em âmbito nacional, e por isso deve haver um especial cuidado ao estabelecer a carga tributária em operações interestaduais, de modo que se um produto vier com carga tributária inferior àqueles produzidos no próprio mercado destinatário, inicia-se a “Guerra Fiscal”⁴¹.

Isto é, tendo em vista que o referido imposto incide na circulação de serviços ou mercadorias, que pode ocorrer tanto dentro de um só Estado quanto de um Estado para outro, o mesmo possui grande potencial em refletir economicamente nas demais Unidades Federativas, sendo imperioso o diálogo entre elas para a concessão de benefícios fiscais, que devem ser firmados visando a consecução de interesses comuns, de forma a evitar vantagens indevidas a

⁴⁰ HABLE, José. Op. Cit., p. 26 (p. 299).

⁴¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit, p. 12 (p.122)

alguns em detrimento de outros.

O CONFAZ é um órgão colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS⁴².

O convênio exigido para autorizar a concessão de benefícios e incentivos fiscais envolvendo o ICMS possui natureza de norma complementar de leis, tratados e convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, IV do CTN, motivo pelo qual deve haver a validação de seu conteúdo pelas casas legislativas.

A natureza autorizativa dos convênios fora confirmada pelo STF na decisão proferida no RE 635.688, cujo entendimento é no sentido de que o convênio constitui instrumento necessário para a concessão de benefícios fiscais, mas por si só não é o suficiente, tendo em vista que após celebrado perante o CONFAZ, cabe ao Estado concedê-los mediante edição de lei. Ou seja, por se tratar de uma norma autorizativa, deve anteceder a respectiva implementação da concessão nas unidades federadas, que se dá por meio de lei específica, a fim de atender aos princípios federativos e da legalidade.

Nesse sentido, Carrazza enfatiza que, tendo em vista não ser o CONFAZ órgão legislativo, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem legislar a respeito de isenções de ICMS, cabendo exclusivamente ao Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal ratificar os convênios e concedê-los.⁴³

Em que pese a existência de dispositivos regulamentadores do procedimento previsto para a concessão de benefícios fiscais, os Estados-membros acabam por concedê-los de modo inconstitucional, à revelia do CONFAZ, e quando declarados inválidos pelo Poder Judiciário, optam por criar convênios e leis para eximir as empresas, beneficiadas com os acordos nulos, do pagamento da diferença de tributo não recolhido, o que é manifestamente vedado, nos termos

⁴² GOVERNO FEDERAL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 10 abr. 2020.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 365.

do artigo 8º, II da Lei Complementar nº 24/1975⁴⁴. Esse dispositivo legal estabelece ser ineficaz a lei ou ato que conceda a remissão do débito concedido sem a devida observância de seus dispositivos normativos.

Ademais, importante registrar que a matéria elencada na alínea "g" do inciso XII do artigo 155 da CF/88 está sob reserva de lei complementar, tendo em vista o caráter nacional do ICMS. Isso significa que nenhuma lei ordinária poderá regular de forma diferente da estabelecida na lei complementar. Essa previsão tem por objetivo, justamente, evitar com que cada ente federado adote uma política tributária individualista, visando atrair investimentos em seu território em detrimento dos demais, até porque o empreendimento é naturalmente atraído para os Estados com melhor infra-estrutura, devendo ter prioridade sobre os incentivos fiscais os Estados menos favorecidos.

Na prática, todavia, verifica-se que as unidades federativas têm se esquivado dos convênios com quórum de unanimidade previstos na Lei Complementar nº 24 de 1975, concedendo incentivos fiscais de forma desordenada e posteriormente editando decretos, leis e atos administrativos a fim de suspender a exigibilidade e conceder a remissão de créditos tributários relativos ao ICMS.

Essa conduta acaba por favorecer regiões altamente desenvolvidas do ponto de vista socioeconômico, o que prejudica diretamente as menos desenvolvidas, fato que contraria totalmente os objetivos dos referidos incentivos – quais sejam, o desenvolvimento regional, busca da igualdade na competitividade e criação de postos de trabalho – interferindo negativamente no princípio da livre concorrência e gerando efeitos opostos ao esperado, o que aumenta ainda mais as desigualdades socioeconômicas entre os Estados.

Consoante a referida Lei Complementar, o posicionamento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior é no sentido de que a mesma destoia da Constituição vigente, o que gera dificuldades jurídicas e práticas na aplicabilidade de princípios constitucionais, interferindo no equilíbrio federativo. Segundo o autor, são três as principais dificuldades⁴⁵:

⁴⁴ Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

(...)

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

⁴⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Unanimidade ou maioria nas decisões do CONFAZ – considerações sobre o tema a partir do princípio federativo**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, 2012.

A primeira diz respeito à deliberação dos Estados e do Distrito Federal, que, nos termos da Lei Complementar n. 24/75 se perfaz mediante manifestação dos respectivos Poderes Executivos, o que fere o princípio da reserva legal (CF, art. 150, §6º).

A segunda consiste na exigência de deliberação unânime para a concessão de isenções, incentivos e benefícios de ICMS, o que implica poder de veto, cujo exercício, muitas vezes por razões interesseiras, vem impedindo a utilização de mecanismos desonerativos do ICMS com a finalidade extrafiscal de implementar programas de desenvolvimento estadual e regional essenciais para concretizar o objetivo fundamental da República de reduzir as desigualdades regionais e sociais, que é também princípio da ordem econômica (CF, arts. 3º, III; e 170, VII).

A terceira decorre das sanções cumulativas previstas para o descumprimento da sistemática de convênios, entre as quais a cobrança do imposto indevidamente dispensado na operação tributada e a glosa do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, que permitem a cobrança do ICMS em duplicidade, contrariando o princípio da não cumulatividade do imposto (CF, art. 155, §2º, I).

Em contrapartida, no tocante à imposição da unanimidade, Misabel Derzi⁴⁶ entende ser a melhor opção para atender à democracia:

[...] A unanimidade é a regra mais adequada ao contexto de uma instituição como o CONFAZ, que opera segundo a lógica da democracia baseada em interesses, embora esteja inserida em um sistema federal que deve ser cooperativo.[...] Se os estados-membros agem estrategicamente, visando à consecução de interesses próprios, mas deveriam colaborar uns com os outros (federalismo de cooperação), a única maneira de garantir uma convivência harmoniosa, sem que as decisões tributárias de alguns prejudiquem os demais, é manter a regra da unanimidade para as exonerações do ICMS.[...]

No mesmo sentido, está o posicionamento de Roque Antonio Carrazza⁴⁷:

A Constituição exige que todos os Estados-membros da Federação, bem assim o Distrito Federal, se coloquem de acordo, mediante convênio, para que as isenções de ICMS surjam ou venham abolidas. Este ditame visa a evitar a 'guerra fiscal' entre as diversas regiões do País, que são muito díspares, já que, algumas são industrializadas, outras não; poucas são prósperas; a maioria, nem tanto. Só o consenso entre todas as pessoas políticas interessadas – consubstanciado no convênio – abre caminho à outorga ou retirada de isenções de ICMS.

⁴⁶ DERZI, Misabel. **Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o CONFAZ**. Revista Jurídica da Presidência. 2017, p. 89

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 14 (p. 754)

A polêmica deliberação unânime prevista na Lei Complementar em comento foi, inclusive, alvo da ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, ajuizada no ano de 2009, sob o argumento de que esse requisito violaria o princípio democrático e o pacto federativo, por prevalecer a vontade da minoria, bastando o veto de um único Estado para rejeitar o benefício.

Todavia, o pedido da ação foi julgado improcedente, no dia 18 de agosto de 2020, com entendimento firmado pela maioria dos Ministros no sentido de que a unanimidade não violaria os princípios suscitados, mas que seria um importante instrumento para coibir a denominada “Guerras Fiscal”.

2.2 A Guerra Fiscal Proveniente das Concessões Unilaterais de Incentivos Fiscais

Conforme já retromencionado, os Estados-membros são dotados de soberania e possuem autorização para concederem incentivos fiscais aos agentes econômicos, que podem ser estabelecidos na forma de diminuições de alíquotas, reduções da base de cálculo, isenções, créditos presumidos e outras formas de redução da efetiva carga tributária do imposto⁴⁸, conseguindo em contrapartida, a instalação de novos pólos industriais a fim de fomentar a economia da região.

Sabe-se que o Direito Brasileiro adota um sistema de hierarquia de normas, o qual é regido pelo princípio da supremacia da Constituição. Nesse sistema, quando uma lei nasce em desacordo com a Carta Magna, a mesma é considerada “nula” e, portanto, inapta a gerar qualquer efeito jurídico.

Diante disso, a soberania e o poder de conceder benefícios fiscais de que gozam os estados-membros não se sobrepõem à supremacia da Constituição Federal, que estabelece em seu artigo 155, XII, "g", a necessidade de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para regular a forma como os benefícios fiscais serão concedidos, a fim de impedir que um Estado, unilateralmente, conceda "arranjos fiscais" a seus contribuintes, evitando indevida vantagem competitiva em

⁴⁸ MARINS, Daniel Vieira e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. **Competição Tributária ou Guerra Fiscal? Do Plano Internacional à Lei Complementar nº 160/2017**. Revista Estudos Institucionais, Vol. 4, 1, 2018. Disponível em: < <https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/265>>. Acesso em: 03 mar. 2020.

suas transações interestaduais.

Contudo, quando os entes federados se excedem em seu poder legiferante limitado pela Constituição, aplicando os benefícios fiscais sem a deliberação dos demais Estados-membros, acordos esses que, por serem inquinados de inconstitucionalidade, são considerados nulos. Essa conduta acaba por ocasionar efeito diverso do esperado, pois propicia um desequilíbrio na concentração de riqueza, prejudicando o desenvolvimento da ordem econômica. Trata-se, portanto, de uma competição entre as unidades federadas, que passam a conceder benefícios fiscais aos agentes econômicos sem a anuência das demais, ao arripio da Carta Magna, na qual "vence" a que obtiver melhores condições para instituir os benefícios mais atraentes, prática essa que se convencionou nominar "Guerra Fiscal".

Conforme já mencionado, o ICMS consiste em uma das maiores fontes de financiamento das políticas públicas e do funcionamento da máquina administrativa estadual⁴⁹, e o fato de sua competência impositiva ser dos Estados e do Distrito Federal compromete sua eficiência e ocasiona diversos problemas de difícil solução, como a Guerra Fiscal⁵⁰, isso porque os estados-membros passam a conceder os benefícios fiscais visando atender interesses meramente individuais, ao invés de direcioná-los a planejamentos que visem os interesses da coletividade, desrespeitando o princípio da supremacia do interesse público.

Por interesse público pode-se entender, pelas palavras de Alexandre Mazza⁵¹ que:

[...] significa que os interesses da coletividade são mais importantes que os interesses individuais, razão pela qual a Administração, como defensora dos interesses públicos, recebe da lei poderes especiais não extensivos aos particulares. A outorga dos citados poderes projeta a Administração Pública a uma posição de superioridade diante do particular.

Nesse sentido, a lei confere à Administração tais poderes para viabilizar a execução de serviços para atender ao interesse geral, que não pode ser suprimido em face do interesse individual. Se a autoridade administrativa, ao utilizar tais poderes, objetiva conseguir vantagens pessoais ou para terceiros,

⁴⁹ GARCIA, André Luis Bitar de Lima, REI, José Anijar Fragoso. **O *distinguishing* realizado pelo STF no julgamento da ADIN 3.421-PR**, Revista de informação legislativa, p. 316

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. Op. Cit., p. 21.

⁵¹ MAZZA, Alexandre. Op. Cit., p. 16 (p. 103).

estará fazendo prevalecer o interesse individual e, conseqüentemente, se desviando da finalidade pública prevista na lei. Surge com isso, o desvio de poder ou desvio de finalidade, que torna o ato ilegal⁵².

Malgrado todos os ditames circunscritos pelas normas jurídicas vigentes para a concessão das benesses fiscais, os entes da federação os concederam reiteradamente ao arrepio da Constituição Federal, fato que levou ao ajuizamento de diversas ações que declararam sua inconstitucionalidade, obrigando os contribuintes a restituírem aos cofres públicos os créditos que os Estados haviam lhes concedido, frustrando-lhes o princípio da segurança jurídica, tendo em vista que depositaram sua confiança na atividade dos entes públicos, que possui presunção de ser legítima.

Diante de toda a repercussão acerca da insegurança jurídica ocasionada pela Guerra Fiscal, editou-se, no ano de 2017, a Lei Complementar nº 160/2017.

2.3 A Lei Complementar nº 160 de 2017

Devido à vultosa judicialização sobre o tema e com o intuito de por fim à guerra fiscal e à insegurança jurídica, no dia 08 de agosto de 2017, foi publicada a Lei Complementar nº 160, a qual reconheceu a inconstitucionalidade dos benefícios, mas concedeu a remissão (perdão) e a reinstituição dos créditos tributários de ICMS aos contribuintes, evitando assim que ocorressem cortes abruptos, levando em conta o princípio da segurança jurídica dos contribuintes, que presumiram ser válida a norma concessiva proferida pelo Estado.

A referida Lei Complementar estabelece, portanto, regras para a convalidação e reinstituição dos benefícios fiscais concedidos irregularmente, de modo que possam gerar efeitos por diferentes prazos, de acordo com a natureza do benefício concedido, ou seja, dando a eles uma "sobrevida".

Outrossim, a Lei Complementar nº 160/2017, em seu artigo 5º, afasta retroativamente a incidência das sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar 24/1975, aplicáveis em caso de concessão indevida do crédito.

Outra mudança significativa trazida pela Lei Complementar nº 160/2017 é a flexibilização do quórum para a aprovação de convênio, permitindo, para tanto,

⁵² DI PIETRO, Maria S. Zanella. **Direito Administrativo**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 94

o voto favorável de no mínimo $\frac{2}{3}$ (dois terços) das unidades federadas e $\frac{1}{3}$ (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

Importante ressaltar que o quórum previsto nessa lei aplica-se somente às hipóteses de remissão dos créditos tributários concedidos inconstitucionalmente, não substituindo o quórum de unanimidade previsto pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que continua vigente para os demais casos.

Para que a remissão e reinstituição dos benefícios fiscais sejam concedidas, a Lei Complementar nº 160/2017 determinou duas condicionantes: (i) que seja publicada pelas unidades federadas, em seus Diários Oficiais, a relação dos atos normativos que amparem os créditos tributários da remissão e reinstituição e; (ii) que sejam efetuados o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais⁵³.

Ademais, a Lei Complementar estabeleceu, em seu artigo 6º, que a partir da data de sua publicação, os entes federados que concedessem ou mantivessem os benefícios fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24/1975, estariam sujeitos às sanções previstas no artigo 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal, objetivando evitar que os Estados voltassem a conceder benefícios inconstitucionais.

Merece destaque também a mudança relativa à referida Lei Complementar que diz respeito à possibilidade de as unidades federadas de estenderem a concessão dos mesmos benefícios fiscais a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição das que foram "perdoadas", atendendo ao princípio da livre concorrência, evitando um tratamento desigual entre os contribuintes.

Após a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, fora firmado perante o CONFAZ, o convênio 190 de 2017, o qual passou a autorizar aos Estados e ao Distrito Federal: (i) a deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários instituídos em desacordo com o previsto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF/88; e (ii) a reinstituírem as respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais.⁵⁴

⁵³ CARVALHO, Osvaldo, MARTINELLI, Luís. Op. Cit., p. 8.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva. 2018 p. 323.

O referido convênio impõe como requisitos a serem observados a publicação, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais abrangidos pela mencionada lei complementar e a efetivação do registro e o depósito, no CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos requisitos retromencionados, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, instituído pelo CONFAZ e disponibilizado no sítio eletrônico.

Depreende-se que agiu o legislador na edição da referida Lei Complementar com o intuito de retirar as retaliações dirigidas ao contribuinte, direcionando-as ao ente federado, uma vez ser este o infrator e o responsável pela concessão de benefícios inquinados de inconstitucionalidade. Todavia, não obstante os avanços trazidos pela nova legislação, os debates acerca da guerra fiscal ainda não chegaram ao fim.

O Governo do Amazonas ajuizou, perante a Suprema Corte, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5902⁵⁵, que ainda pende de julgamento, apontando serem inconstitucionais diversos dispositivos da Lei Complementar nº 160/2017, por entender violarem a autoridade do Judiciário e agravarem as desigualdades regionais, visto que propiciam concorrência desleal ao nivelar o Estado do Amazonas com Estados-membros cujas situações geopolíticas são mais favoráveis.

Logo, cabe aguardar o deslinde da ação a fim de se saber qual será o posicionamento do STF acerca da compatibilidade ou não da Lei Complementar nº 160 de 2017 com a Constituição Federal.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI 5902**. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5360093>. Acesso em: 07 out. 2020.

3 OS DESDOBRAMENTOS DA GUERRA FISCAL

A denominada Guerra Fiscal, ocasionada mediante concessões ilegais de vantagens tributárias às empresas, ultrapassa o âmbito jurídico, e adentra também no campo econômico, pois viabiliza que empresas com maiores benefícios reduzam significativamente o preço de suas mercadorias ou serviços, de maneira que as não favorecidas fiquem impedidas de concorrer, sendo predatoriamente eliminadas do mercado.

Ademais, quando um Estado que já se encontra em um bom nível de desenvolvimento econômico e social, e passa a conceder benefícios fiscais irregularmente, acaba atraindo ainda mais investimentos da iniciativa privada em detrimento de outras unidades da federação menos desenvolvidas, desequilibrando toda a economia nacional.

Já do ponto de vista jurídico, infere-se que o fenômeno da guerra fiscal desencadeou três principais problemas, quais sejam: a declaração de inconstitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS; a glosa dos créditos em operações interestaduais; e o empecilho gerado pelo estado ao contribuinte na concessão de benefícios fiscais inconstitucionais, conforme exposto a seguir.

3.1 Declaração de Inconstitucionalidade de Benefícios e Incentivos Fiscais no Âmbito do ICMS

O primeiro problema reside na tensão gerada entre Estados, quando um, ao se sentir prejudicado por concessões unilaterais de benefícios fiscais proferidas por outro, recorre às Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIns) perante o STF, visando à declaração de nulidade das leis concessivas desses benefícios.

Como já registrado anteriormente, o direito brasileiro é regido a partir da supremacia da Constituição, de modo que as normas infraconstitucionais devem estar de acordo com o Texto Maior. No Brasil, o órgão eleito para deliberar sobre temas dessa magnitude é o STF, nos termos do artigo 102 da CF/88.

A respeito disso, Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ esclarece que:

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. "**Guerra Fiscal**" e o Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS.

É preciso enfatizar que a quebra de qualquer elo de ligação nas relações de subordinação entre as regras do sistema rompe a sequência da causalidade jurídica, abrindo brechas que comprometem o funcionamento do conjunto, inibindo-lhe a eficácia.

Logo, as normas de grau inferior, quando não compatíveis com a Constituição, são inválidas.

Dessa maneira, os Estados e o Distrito Federal, ao se sentirem prejudicados em razão da evasão de empresas para outras regiões do país, ocasionadas por acordos de benefícios fiscais concedidos unilateralmente por outros entes federados (o que constitui ato manifestamente inconstitucional), promovem medidas judiciais buscando o reconhecimento de sua inconstitucionalidade perante o STF.

Há décadas o STF é provocado a decidir acerca dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente, e de modo uniforme e reiterado, decreta a sua inconstitucionalidade⁵⁷. Vejamos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. (ADI 3794, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011 EMENT VOL-02556-01 PP-00014) (grifo nosso)

Diante da pacificidade da jurisprudência do STF no sentido de afastar leis estaduais que violam os regramentos da Constituição Federal, fora formulada a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 de 2012, cujo enunciado prevê a

São Paulo: PUC-SP, 2009. Disponível em:

<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2020.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) n. 4.152, n. 3.803, n. 2.352, Rel. Min. Dias Toffoli; n. 2.549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; n. 3.674, n. 3.413, n. 2.376, n. 4.457, n. 2.906, Min. Marco Aurélio; n. 3.247, Min. Cármen Lúcia; n. 3.794, Min. Joaquim Barbosa, julgados em 11 de junho de 2011.

inconstitucionalidade de 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 CONFAZ⁵⁸.

Impende registrar que, em regra geral, as declarações de inconstitucionalidade são proferidas com eficácia *ex tunc*, ou seja, produzindo efeitos retroativos, conforme os ditames do Direito Constitucional, decisões essas baseadas no princípio da supremacia da Constituição, pelo qual se depreende que quando as normas de grau inferior forem incompatíveis com a Lei Maior, serão consideradas nulas desde sua origem, não podendo produzir qualquer efeito jurídico.

Todavia, essa regra geral vem sendo aos poucos afastada pela jurisprudência e pela doutrina, quando verificada a necessidade da aplicação do princípio da segurança jurídica e da boa-fé no caso em concreto, conforme será demonstrado posteriormente.

3.2 A Glosa dos Créditos em Operações Interestaduais

O segundo cenário ocasionado pela guerra fiscal consiste na glosa dos créditos em operações interestaduais.

Tal fenômeno ocorre quando o Estado de origem do produto ou do serviço burla a regra de submissão prévia ao CONFAZ e de deliberação unânime dos estados federativos, passando a conceder unilateralmente os benefícios fiscais. Essa prática é prejudicial ao Estado de destino, pois quando a mercadoria nele ingressa, diminui sua arrecadação do imposto, em decorrência do princípio da não cumulatividade, segundo o qual em cada operação mercantil do produto é compensado o valor do tributo com o montante cobrado nas operações anteriores⁵⁹.

Nesse diapasão, como o benefício foi concedido unilateralmente, sem o aval dos demais Estados-membros, a alíquota do ICMS destacada na nota fiscal

⁵⁸ HABLE, José. **Curso de Processo Administrativo Fiscal: Teoria e Prática, com Ênfase nas Decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2020. p. 303

⁵⁹ CARVALHO, Osvaldo, MARTINELLI, Luís. **A Lei Complementar nº 160 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal?** IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2020

constitui o montante como se não houvesse qualquer benefício. A título de exemplo: se a alíquota normal a ser cobrada na operação interestadual entre dois Estados fosse 12%, e o Estado de origem concedeu um benefício ao contribuinte à margem do convênio no CONFAZ, reduzindo a alíquota para 10%, por não ser uma redução devidamente regulamentada, ao ingressar no Estado de destino, o valor destacado na nota fiscal permanece em 12%. Conseqüentemente, o contribuinte do Estado de destino acaba por lançar o crédito do valor do ICMS de acordo com a porcentagem destacada na nota fiscal, ou seja, em cima de 12%.

No entanto, frequentemente o fisco do Estado de destino reprime essa conduta, lavrando auto de infração exigindo do contribuinte o estorno desse crédito lançado a mais, que nesse caso seria de 2%. Ou seja, por considerar inconstitucional o benefício fiscal, passa a desconsiderar o crédito do contribuinte, exigindo o pagamento total do tributo, com base no artigo 8º, I da Lei Complementar nº 24 de 1975, o que se denomina glosa do crédito.

Tal imbróglio deu origem ao Recurso Extraordinário 628.075/RS, Tema 490 da repercussão geral, no qual se discutiu a constitucionalidade das glosas impostas unilateralmente por Estados que se opunham à concessão de incentivos.

A Suprema Corte, no dia 1º de outubro de 2020, negou provimento ao recurso, por entender ser constitucional o artigo 8º, I, da Lei Complementar nº 24 de 1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.

3.3 O Empecilho Gerado pelo Estado ao Contribuinte na concessão de Benefícios Fiscais Inconstitucionais

O terceiro óbice ocasionado pela Guerra Fiscal, de especial relevância a este estudo, diz respeito ao empecilho gerado pelo Estado aos seus contribuintes, ao concedê-los benefícios fiscais inconstitucionais, desamparando-os do princípio da segurança jurídica.

Tal problemática provocou a Suprema Corte a decidir, no Recurso

Extraordinário 851.421⁶⁰, que trata do tema 817 da sistemática da repercussão geral, se podem as unidades federativas, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoarem dívidas tributárias advindas de benefícios fiscais de ICMS declarados inconstitucionais pelo STF.

O *leading case* encontra-se pendente de decisão até o término deste estudo, e seus principais andamentos serão examinados a seguir.

O caso originou-se diante das pressões políticas que os entes federados sofreram após reiteradas decisões proferidas pelo STF declarando a inconstitucionalidade e nulidade dos benefícios tributários concedidos irregularmente no âmbito do ICMS, tendo em vista que o corte abrupto dos benefícios, juntamente com a obrigação de restituição dos valores não pagos constituem mudanças altamente onerosas e que não estavam no planejamento tributário do contribuinte, prejudicando seu desempenho no setor comercial.

A partir disso, o CONFAZ, no ano de 2011, sedimentou os convênios 84 e 86, os quais autorizaram o Distrito Federal a proceder à suspensão da exigibilidade e a remissão (perdão) dos créditos tributários concedidos de forma inconstitucional. Ou seja, primeiro foram concedidos os benefícios à margem da deliberação unânime perante o CONFAZ e, somente após as declarações de inconstitucionalidade desses benefícios, é que se decidiu firmar os referidos convênios.

Ato contínuo, o Distrito Federal editou a Lei nº 4.732 de 2011, que concedeu a suspensão da exigibilidade e a remissão dos créditos tributários do ICMS concedidos em desacordo com a disciplina constitucional e a Lei Complementar nº 24 de 1975, a fim de que as empresas não fossem obrigadas a ressarcir os cofres públicos.

Em face do exposto, o Ministério Público do DF e Territórios (TJDFT) ajuizou, em 28 de junho de 2012, ação direta de inconstitucionalidade contra a Lei distrital nº 4.732 de 2011, ao argumento de que a mesma afrontaria a reserva de lei complementar federal prevista nos artigos 146, III, "b", e 155, § 2º, XII, "g", ambos da CF/88, verificando ser nítida a ocorrência de invasão de competência e desvio de finalidade na edição da referida legislação.

A exordial consignou que os benefícios fiscais concedidos

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851.421**. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>>. Acesso em: 8 out. 2020.

inconstitucionalmente não poderiam ser objeto de nova remissão, devido a vedação expressa no artigo 8º, II da Lei Complementar 24/1975, que dispõe que:

A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará [...] a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda a remissão do débito correspondente.

Frisou, ainda, que a concessão de benefícios fiscais somente poderia ocorrer após realizada deliberação no CONFAZ e nunca depois de o benefício já ter sido instituído e gerado efeitos jurídicos e financeiros para o Estado, motivo pelo qual a edição da referida lei pelo Distrito Federal seria uma tentativa de burlar as decisões judiciais que declaravam a inconstitucionalidade desses acordos.

Em que pesem as considerações do Ministério Público do DF e Territórios a ADI foi julgada improcedente, por maioria. As principais teses defendidas pelos julgadores para indeferir o pedido fundamentaram-se no princípio da segurança jurídica, como se depreende do seguinte trecho de sua ementa:

[...] o princípio da segurança jurídica é sobreprincípio do qual derivam todos os demais princípios. Encontra-se acima da própria Constituição e merece observância quando atos ou situações jurídicas são constituídas sob a presunção de constitucionalidade da norma e quando o desfazimento se afigura mais prejudicial do que a própria manutenção do ato.

Prevaleceu-se, portanto, o entendimento de que as empresas se instalaram no Distrito Federal acreditando na constitucionalidade da lei, pois é o que naturalmente se presume dos atos administrativos. Criaram, na oportunidade, inúmeros empregos e fomentaram a economia, de modo que o desfazimento do ato ensejaria um quadro muito mais prejudicial do que a sua manutenção, motivo pelo qual deveria ser aplicado o princípio da segurança jurídica.

Irresignada, a parte autora interpôs o Recurso Extraordinário nº 851.421, o qual teve repercussão geral reconhecida em 17 de abril de 2015 e tornou-se o paradigma do Tema 817 da sistemática da repercussão geral, cuja controvérsia está em decidir se os Estados e o Distrito Federal podem, mediante consenso por meio do CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS e já considerados inconstitucionais pelo STF.

O recorrente sustentou, sobretudo, que o débito decorrente de benefício inconstitucional não poderia ser objeto de nova remissão, tendo em vista que isso

negaria eficácia ao artigo 8º, II, da Lei Complementar 24 de 1975, além do que, o Distrito Federal teria usurpado competência da União para legislar sobre matéria reservada à lei complementar, violando o artigo 146, III, b, da CF/88.

Nessa senda, em parecer elaborado nos próprios autos, no dia 25 de janeiro de 2017, a Procuradoria-Geral da República, em manifestação da lavra do Procurador-Geral da República, consignou que:

A discussão reside na legitimidade jurídica da **convalidação** por leis estaduais ou distritais, dos benefícios fiscais de ICMS declarados inconstitucionais por ausência de convênio interestadual, **mediante afastamento** da consequência imposta pelo art. 8º, II da LC 24/97 quando autorizadas por convênio posterior a suspensão de exigibilidade e a remissão de créditos tributários oriundos da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos em desacordo com a LC 24/75 e com o artigo 155, §2º, XII, g, da CR. (grifo no original)

Isto posto, o Procurador-Geral da República opinou pelo não conhecimento do recurso extraordinário, ao argumento de não ser competência de legislação infraconstitucional a convalidação dos efeitos de ato normativo declarado inconstitucional por violação ao artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, ainda que autorizados posteriormente em convênio mediante o CONFAZ.

Ademais, aduziu que a Lei Distrital nº 4.732 de 2011 constitui burla às decisões dos tribunais e afronta o princípio da divisão do poder. Sustentou, ainda que os empresários que se beneficiaram da carga tributária concedida irregularmente pelos Estados deveriam suportar o ônus do pagamento retroativo, pelo risco da atividade.

Não obstante os argumentos destacados, imperioso frisar que poucos meses após o posicionamento da Procuradoria-Geral da República nos autos, sobreveio a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que, dentre outras medidas, passou a permitir aos Estados e ao Distrito Federal deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários concedidos inconstitucionalmente, concedendo a sua reinstituição, bem como, nos termos de seu artigo 5º, afastou as sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975. Confira-se:

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 de 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 referida Lei Complementar nº 160 de 2017, no entanto, conforme já mencionado, fora alvo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.902, ainda pendente de julgamento, proposta pelo Governo do Amazonas, que defende a inconstitucionalidade de uma série de dispositivos que alteraram a concessão de benefícios fiscais do ICMS, inclusive do supramencionado artigo 5º.

Convém mencionar, no que tange ao posicionamento do Procurador-Geral da República no parecer acostado aos autos do RE nº 851.421, ao afirmar que a obrigação do pagamento retroativo dos créditos gerados por benefícios concedidos irregularmente deveria recair sobre os empresários, pelo risco da atividade empresarial, que tal alegação não se coaduna com o verdadeiro desiderato da teoria.

Isso porque a teoria do risco da atividade fundamenta-se na garantia da qualidade do produto ou serviço ofertado e, em caso de vício ou defeito, reconhece o direito do consumidor em ser ressarcido por eventuais prejuízos sofridos. Nesse sentido, a inteligência do artigo 931 do Código Civil e dos artigos 12 e 13 do Código de Defesa do Consumidor tratam da responsabilização objetiva do empresário a indenizar o consumidor pelo fato do produto e do serviço, independentemente de ter agido ou não com culpa, tendo em vista que é previsível que ocasionalmente venha a ocorrer alguma falha na produção da mercadoria ou na prestação do serviço, integrando o risco do negócio.

Sabe-se que diante da livre iniciativa, prevista no artigo 170 da CF/88, cabe ao empreendedor analisar e calcular os riscos de sua ação, que é suscetível tanto ao sucesso quanto ao fracasso, sendo inúmeras as variáveis que podem surgir no percurso do caminho. Para tanto, exige-se do empresário o domínio de conceitos básicos de economia, administração de empresas, finanças e contabilidade, sendo lícito a ele fazer tudo o que a lei não proíbe para se atingir êxito no negócio, com base no princípio da legalidade.

Nesse sentido, é interessante que o empresário possua certo conhecimento de algumas normas jurídicas, quando estas são capazes de produzir efeitos nos custos da atividade empresarial, como ocorre com o Direito Tributário.

No entanto, transcende da órbita de atuação do comerciante que se faça

uma análise minuciosa de cada dispositivo das leis infraconstitucionais e da Constituição Federal a fim de se detectar alguma irregularidade. E mesmo que o fizesse, somente é dado ao Poder Judiciário a prerrogativa do exame de constitucionalidade das leis.

Ao se aplicar a teoria do risco da atividade, conforme leciona Sílvio de Salvo Venosa,⁶¹ “Leva-se em conta o perigo da atividade do causador do dano por sua natureza e pela natureza dos meios adotados”.

Ocorre que a edição de atos normativos concessivos de benefício fiscal sem a observância da Constituição Federal constitui uma atividade estatal. Logo, não há que se falar em responsabilização do contribuinte, visto que cada qual deverá suportar os riscos de sua atividade.

Esse, pois, é o quadro fático, dentro do qual deverá ser analisada pela Suprema Corte, a questão concernente à possibilidade ou não de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoarem dívidas tributárias surgidas em decorrência de benefícios fiscais concedidos no âmbito da Guerra Fiscal, reconhecidos como inconstitucionais pelo STF.

3.4 A (In)Segurança Jurídica Gerada pela Guerra Fiscal aos Contribuintes

A norma tributária, além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, produz efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, induzindo-os a se estabelecerem em determinado território por intermédio dos incentivos fiscais, que visam gerar empregos e fomentar a economia local.

Os contribuintes, todavia, acabam sendo prejudicados caso os Estados não sigam corretamente as diretrizes traçadas pela legislação para a concessão dos referidos incentivos, que quando levados a julgamento perante o Poder Judiciário, são considerados eivados de vícios e conseqüentemente nulos.

Em outras palavras, o contribuinte, ao ser induzido a aderir aos programas de incentivo fiscal instituídos pelos Estados-membros, possui a legítima expectativa de que tal ato administrativo seja válido, com base no princípio da presunção de legitimidade dos atos administrativos. Age, portanto, imbuído de boa-fé, motivo pelo qual deveria ser protegido pelo princípio da proteção da confiança

⁶¹ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Obrigações e Responsabilidade Civil – Vol. 2.** 20 ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 449.

legítima. Em que pese não tenham participado da instituição de qualquer ato ilícito, os contribuintes sofrem as sanções previstas na lei caso o ato administrativo tenha concedido benesses ilegais, perdendo o benefício e sendo obrigado a ressarcir aos cofres públicos o montante que havia sido reduzido ou isento por benefício fiscal.

Ao ter sua confiança frustrada por ato posterior e contraditório do Poder Público, o contribuinte perde a garantia da estabilidade do comportamento estatal e sofre um grande prejuízo de ordem patrimonial, o que retira sua aptidão para planejar e manter suas atividades.

3.4.1 A Modulação de Efeitos das Decisões

Além da presunção de legitimidade de que se revestem os atos públicos, o transcurso do tempo em que o indivíduo pôde usufruir determinado direito também constitui elemento que consolida a situação de fato, de maneira que se torna necessária sua proteção pelo princípio da confiança legítima.

É nesse sentido que surge a denominada modulação dos efeitos da decisão para *ex nunc*, ou seja, admitindo a validade dos efeitos produzidos por ato inconstitucional até a data do julgamento. Essa ferramenta, prevista no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, constitui uma exceção à regra e se faz necessária quando ameaçados os princípios da segurança jurídica, do interesse social, da boa-fé e da proteção da confiança legítima.

Este foi o entendimento apontado na exposição de motivos do projeto de lei que deu origem à referida Lei, reconhecendo que em casos excepcionais, há de se reconhecer a possibilidade de o STF estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex nunc*, quando da declaração de nulidade com efeitos retroativos sobrevier uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional⁶².

Nessa perspectiva, ao julgar a ADI 4.481/PR⁶³, o STF adotou a modulação de efeitos em um caso de benefício fiscal de ICMS concedido sem a deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal, tendo em vista que a lei concessiva havia produzido efeitos aos contribuintes por oito anos, de maneira que

⁶² LENZA. Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 23 ed. 2019. p. 257.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Embargos de declaração na ADI 3.794/PR**. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de julgamento: 25 fev. 2015.

a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade produziria consequências injustas a eles.

Depreende-se, portanto, que esses casos invocam a necessidade de uma interpretação aplicando-se a ponderação de princípios e valores, tendo em vista que podem existir situações em que dois princípios determinem a realização de fins divergentes, nas quais se deve acolher um em detrimento do outro, diante das particularidades do caso em concreto. Ou seja, é importante analisar, em cada caso, qual caminho terá o menor potencial de lesividade no mundo dos fatos, a fim de adotá-lo.

Assim sendo, as concessões de incentivos fiscais firmadas em descompasso com a Constituição, em uma primeira análise, levariam a conclusão de serem absolutamente nulas, inadmitindo os efeitos por elas produzidos, motivo pelo qual a declaração de inconstitucionalidade deveria advir com efeitos *ex tunc*.

Todavia, diante dos sobreprincípios da segurança jurídica, pela confiança que fora depositada pelos contribuintes nos atos do poder público, bem como reconhecendo o potencial lesivo que advém da quebra desses princípios, não mais poderá o Poder Público suprimir os efeitos favoráveis que o ato produziu para seu destinatário, mantendo-se, por conseguinte, a confiança depositada pelo indivíduo na lei editada pelos entes federados.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar as consequências jurídicas causadas pela guerra fiscal, tendo ficado em destaque, inevitavelmente, o problema da insegurança jurídica causada aos contribuintes.

Com efeito, partindo-se da premissa de que os benefícios fiscais deveriam ser utilizados como instrumento de política desenvolvimentista, com o objetivo de promover o equilíbrio socioeconômico regional, nota-se que os mesmos vieram a ser concedidos, por diversas vezes, voltados a interesses meramente individuais, produzindo efeitos diametralmente opostos.

Consigne-se que os entes federados também sofreram consequências advindas da Guerra Fiscal, tendo suprimido de forma significativa o montante do imposto que seria recolhido dos contribuintes, lesando o erário. Ademais, os Estados menos favorecidos economicamente viram-se prejudicados diante de uma concorrência desleal entre as empresas.

Diante de todo o exposto, uma conclusão é inarredável: a concessão de exonerações fiscais de ICMS sem o amparo dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ configura-se expediente inconstitucional e com grande potencial lesivo tanto para os cofres públicos, por reduzir significativamente o montante recolhido, quanto para os contribuintes, tendo em vista que a declaração de inconstitucionalidade, ao operar efeitos retroativos, leva à condenação dos contribuintes a recolherem aos cofres públicos todos os valores não pagos, pelos quais não haviam se programado previamente, causando-lhes grande prejuízo patrimonial.

Em que pesem as manobras legislativas visando à mitigação dos prejuízos causados aos contribuintes, sobretudo a recente Lei Complementar nº 160/2017, restou claro que o fenômeno da Guerra Fiscal violou princípios constitucionais da segurança jurídica e da confiança legítima, tendo em vista que diversos casos já transitaram em julgado perante o Poder Judiciário, com declaração de nulidade dos benefícios fiscais concedidos em desacordo com a Constituição Federal e a consequente obrigação de ressarcimento dos créditos tributários ao erário.

Diante disso, em relação às expectativas a respeito do julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.421, pode-se afirmar que a jurisprudência do STF

vem, minuciosamente, tendendo a afastar a regra da nulidade absoluta da lei inconstitucional, por entender estar o princípio da supremacia da Constituição em igual posicionamento hierárquico com o princípio da segurança jurídica e da boa-fé. Ou seja, sabe-se que os benefícios concedidos estão eivados de inconstitucionalidade, mas que a declaração de nulidade com efeitos retroativos (*ex tunc*) significaria um prejuízo irremediável ao contribuinte do ICMS, o que conduziria à insolvência de diversas empresas.

Pode-se afirmar, categoricamente, ser a Guerra Fiscal um fenômeno de difícil solução. A uma, porque ao se pensar em modificar a competência do ICMS para conferi-la à União, tal mecanismo afetaria o equilíbrio federativo, por diminuir a fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal e conseqüentemente, suprimir a sua autonomia, visto que passariam a depender dos repasses da União. A duas, porque mantendo a sistemática do referido imposto como está, a solução da guerra fiscal submete-se única e exclusivamente à vontade dos Estados e do Distrito Federal em cooperar entre si para empregar os benefícios fiscais ao fim a que se destinam, qual seja, reduzir as desigualdades regionais, o que infelizmente tem se mostrado um obstáculo.

Nota-se que a Lei Complementar nº 160 de 2017 não demonstrou possuir elementos hábeis para efetivamente fazer cessar a Guerra Fiscal, mas somente para atenuar seus efeitos deletérios causados ao contribuinte. Ademais, verifica-se que a norma possui alguns dispositivos de constitucionalidade questionável, motivo pelo qual gerou diversas críticas e deu azo à ADI ajuizada pelo governo do Amazonas.

De todo modo, caso se entenda pela inconstitucionalidade da referida Lei Complementar no julgamento da ADI 5902, infere-se que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.421, a interpretação por meio da ponderação de valores e princípios, atribuindo uma dimensão de peso a cada um deles diante do caso em concreto, faz-se necessária para ao menos mitigar o efeito da insegurança jurídica causado aos contribuintes, que até hoje os aflige nas disputas judiciais que ainda se encontram passíveis de decisão.

Sob este prisma, conclui-se que a aplicação do sobreprincípio da segurança jurídica no caso em comento figura-se mecanismo apto a tutelar a legítima expectativa dos contribuintes e dirimir os danosos efeitos jurídicos, sociais e econômicos gerados pela Guerra Fiscal, bem como a proporcionar maior certeza

para o planejamento e tomada de decisão, viabilizando a atividade empresarial.

Caso contrário, estar-se-ia punindo o contribuinte injustamente, obrigando-o a suportar graves prejuízos decorrentes de uma conduta inconstitucional pela qual não concorreu, conduta essa praticada exclusivamente pelo Estado e com grande potencial de ensejar a ruína dessas empresas.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 24 de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 08 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **ADI 5902**. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5360093>. Acesso em: 07 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Embargos de declaração na ADI 3.794/PR**. Relator: Min. Roberto Barroso. Data de julgamento: 25 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 114.069**. Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Data de julgamento: 08 nov. 1994. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1470350>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851.421**. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>>. Acesso em: 8 out. 2020.

CANOTILHO, J.J. Gomes, MENDES, Gilmar Ferreira, SARLET, Ingo Wolfgang, STRECK, Lênio (Org). **Comentários à Constituição do Brasil**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros.

_____. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 23 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Osvaldo, MARTINELLI, Luís. **A Lei Complementar nº 160 e seus**

reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais. Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2020

CARVALHO, Paulo de Barros. **"Guerra Fiscal" e o Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS**. São Paulo: PUC-SP, 2009. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Segurança Jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação Histórica dos Direitos Humanos**. São Paulo: Saraiva, 1999.

DERZI, Misabel. **Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o CONFAZ**. Revista Jurídica da Presidência. 2017.

DI PIETRO, Maria S. Zanella. **Direito Administrativo**. 32 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 94

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Unanimidade ou maioria nas decisões do CONFAZ – considerações sobre o tema a partir do princípio federativo**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: RFDT, 2012.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação. Dissertação de Mestrado**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. 2018. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/Stéfano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

GARCIA. André Luis Bitar de Lima, REI, José Anijar Fragoso. **O *distinguishing* realizado pelo STF no julgamento da ADIN 3.421-PR**, Revista de informação legislativa.

GOVERNO FEDERAL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 10 abr. 2020.

GOVERNO FEDERAL. **Tesouro Nacional**. Disponível em: <[fiscalhttp://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-politica-fiscal](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/sobre-politica-fiscal)>. Acesso em: 26 mar. 2020

HABLE. José. **Curso de Processo Administrativo Fiscal: Teoria e Prática, com Ênfase nas Decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 29 ed. São Paulo: Atlas, 2020

_____. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

KELSEN, Hans, 1881-1973. **Teoria Pura do Direito**. 7 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 1188.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINS, Daniel Vieira e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. **Competição Tributária ou Guerra Fiscal? Do Plano Internacional à Lei Complementar nº 160/2017**. Revista Estudos Institucionais, Vol. 4, 1, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 8 ed. 2018. São Paulo: Saraiva.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Guilherme PEÑA de. **Curso de Direito Constitucional**, 11 ed. São Paulo: Atlas

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Almiro do Couto. **O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>>. Acesso em: 20 jan. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito-prêmio de IPI"**. In: **Direito Tributário Atual**. 18 ed. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil – Obrigações e Responsabilidade Civil – Vol. 2**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 449.