



Centro Universitário de Brasília – UniCEUB
Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento
Programa de Mestrado em Direito

ALINE TEIXEIRA LEAL NUNES

**A ZONA FRANCA DE MANAUS E A GUERRA FISCAL NO
CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**

BRASÍLIA
2019

ALINE TEIXEIRA LEAL NUNES

**A ZONA FRANCA DE MANAUS E A GUERRA FISCAL NO
CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**

Trabalho apresentado na Qualificação da
dissertação que será submetida como requisito
parcial à conclusão do Mestrado em Direito do
Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.
Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Godoy

BRASÍLIA
2019

ALINE TEIXEIRA LEAL NUNES

**A ZONA FRANCA DE MANAUS E A GUERRA FISCAL NO
CONTEXTO DO FEDERALISMO BRASILEIRO**

Trabalho apresentado na Qualificação da
dissertação que será submetida como requisito
parcial à conclusão do Mestrado em Direito do
Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.
Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Godoy

A mim, por não ter desistido!

AGRADECIMENTO

A jornada até esse momento foi longa e cansativa e não seria possível concluí-la sem tantas pessoas que ajudaram, direta ou indiretamente, com apoio essencial para a conclusão desta etapa.

Aos meus pais, por terem me proporcionado os melhores meios de educação, em especial, a minha mãe, a mulher que eu tanto admiro, a profissional dedicada, e principalmente, quem me ensinou o que os livros não ensinam. Obrigada por sempre me incentivar a dar o meu melhor e por sempre acreditar no meu potencial.

A minha irmã, a quem eu sempre admirei e em quem eu sempre me espelhei, obrigada pelo incentivo da vida toda.

Ao pai que a vida me deu aos 12 anos de idade, Evandro, muito obrigada por ter sido um exemplo de homem dedicado na minha vida!

A minha querida avó, quem sempre me desejou a proteção divina necessária nos momentos de luta e quem sempre desejou que viesse aquilo que fosse para minha felicidade, meu muito obrigada.

Ao melhor presente que o mestrado me deu, meu amor e companheiro, Arthur, com quem eu quero dividir todas as dificuldades e alegrias que esta vida nos aguarda. Obrigada por ter sido meu colega em quatro disciplinas e em alguns seminários, mas principalmente por ter sido paciente, por me apoiar e por me ensinar tanto sobre o amor em tão pouco tempo.

Às minhas queridas amigas Bfs, pelo exemplo de mulheres lutadoras e de profissionais do direito, em especial à minha amiga Sarinha, quem me incentivou a iniciar o mestrado, aguentou os desabafos nos momentos difíceis e quem sempre achou que eu ia conseguir, mesmo quando eu queria mudar tudo no último momento; e à minha amiga Tata, pelos melhores ensinamentos e pelos melhores conselhos, sempre com tanto carinho e empatia. Vocês sempre fazem tudo ser muito mais leve!

Aos meus colegas da Procuradoria-Geral do Amazonas no Distrito Federal, por aguentarem a distribuição maluca de processos durante o período de afastamento para me

dedicar à escrita da dissertação, e por terem me indicado um chá calmante tão necessário na reta final.

Aos professores do UniCEUB, no nome do meu orientador, Arnaldo Godoy, cujo conhecimento jurídico me fez percorrer caminhos acadêmicos de forma mais suave e tranquila.

RESUMO

O trabalho analisa o impacto na Zona Franca de Manaus da guerra fiscal existente entre os Estados-membros da federação brasileira, por conta da concessão de incentivos fiscais de ICMS concedidos contrariamente aos ditames constitucionais. Para isso, observa a desnecessidade de prévio convênio para concessão de benefícios de ICMS na ZFM, dentro do contexto do federalismo de cooperação e do desenvolvimento regional tributários. Após, analisa o efeito na ZFM da inefetividade do controle existente dentro do regime de incentivos fiscais de ICMS, tratando da questão da unanimidade como quórum dos convênios no Confaz, a possibilidade de alteração desse quórum, e o impacto ambiental diante do questão. Em seguida, será abordado a atuação do Supremo Tribunal Federal no controle jurisdicional da guerra fiscal e da defesa da Zona Franca de Manaus, verificando o dano da demora das Adis, o impacto da perda superveniente de objeto das Adis, o impacto do perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais. Analisa ainda a proposta de Súmula Vinculante, que trata da questão da guerra fiscal, observando a sua potencial repercussão na ZFM. Por fim, conclui-se que a guerra fiscal do ICMS é nociva aos interesses do país como um todo e que é problema que certamente precisa ser resolvido.

PALAVRAS-CHAVE: Benefícios fiscais. ICMS. Zona Franca de Manaus. Guerra Fiscal.

ABSTRACT

The thesis analyzes the impact on the Manaus Free Zone about the tax war between the member state of the Brazilian federation, due to the granting of ICMS tax incentives granted contrary to the constitutional dictates. To this purpose, it observes the need for a previous agreement to grant ICMS benefits to the ZFM, within the context of federal cooperation and regional development. Then it analyzes the effect on ZFM of the ineffectiveness of the existing control within the ICMS tax incentive regime, addressing the issue of unanimity as a quorum of the Confaz covenants, the possibility of changing this quorum, and environmental impact on the issue. Then, it observes the Brazilian Supreme Court's role in the judicial control on the tax war and the defense of Manaus Free Zone, verifying the damage caused by the delay in Adis, the impact of the subsequent loss of objects in Adis, the impact of debt forgiveness on unconstitutional benefits. After, it analyzes the proposal of Binding Precedent, which deals with the tax war issue, observing its possible repercussion in the ZFM. Finally, it concludes that the ICMS tax war is detrimental to the interests of the country as a whole and is a problem that certainly needs to be resolved.

KEYWORDS. Tax benefits. ICMS. Manaus Free Zone. Tax war.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 O ICMS NA GUERRA FISCAL E NA ZONA FRANCA DE MANAUS	22
1.1. Federalismo Fiscal no Brasil	23
1.1.1. Desenvolvimento regional tributário no federalismo de cooperação	26
1.2. ICMS e não cumulatividade	33
1.2.1. Regime jurídico de incentivos fiscais de ICMS	34
1.3. Zona Franca de Manaus como forma de desenvolvimento regional	41
1.3.1. Configuração original e atual da ZFM	42
1.3.2. Desnecessidade de prévio convenio para concessão de benefício fiscal de ICMS na ZFM	47
CAPÍTULO 2 IMPACTO NA ZONA FRANCA DE MANAUS DA INEFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	52
2.1. Controle Interno dos Incentivos fiscais: CONFAZ, administração tributária e advocacia pública	52
2.1.1. Controle do Conselho Nacional de Política Fazendária	53
2.1.2. Controle pelas Procuradorias-Gerais de Estado	63
2.3. Reflexo no modelo Zona Franca de Manaus	66
2.3.1. Desnecessidade de quórum unanime para proteção da Zona Franca de Manaus	68
2.3.2. Proposta de Lei Complementar com alteração do quorum seria solução viável?	69
2.3.3. Desproteção da Floresta Amazônica: impacto ambiental	72
CAPÍTULO 3 CONTROLE DA GUERRA FISCAL E DE DEFESA DA ZONA FRANCA DE MANAUS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	76
3.1. Combate à guerra fiscal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade no STF relativas à zona fiscal amazonense	79
3.1.1. Adi 4832/SP: impossibilidade de estorno dos créditos de ICMS de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas sem convênio	81
3.1.2. Adi 5902/AM: impossibilidade de convalidação de lei inconstitucionais (Lei Complementar 160/2017)	85

	10
3.2. Impacto da atuação do Supremo Tribunal Federal na Zona Franca de Manaus	93
3.2.1. Dano da demora das Adis à ZFM	94
3.2.1. Prejuízo à zona amazonense com a mudança de entendimento do STF quanto à modulação de efeitos	101
3.2.2. Impacto da perda superveniente de objeto das ADI à proteção da ZFM	106
3.2.3 Impacto do perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais na ZFM	109
3.3. Proposta de Súmula Vinculante nº 69: defesa do federalismo fiscal e do modelo constitucional da Zona Franca de Manaus	110
CONCLUSÃO	114
REFERENCIAS	124

INTRODUÇÃO

Há uma verdadeira ineficiência institucional em conter a guerra fiscal entre os Estados-membros, e tal situação gera incalculáveis consequências para o federalismo brasileiro, dentre elas um impacto significativo no modelo Zona Franca de Manaus (ZFM), que tem como objetivo principal redução das desigualdades regionais, utilizando-se de instrumentos indutores por meio da concessão de benefícios fiscais. A presente dissertação de conclusão de mestrado tem como tema a Zona Franca de Manaus, com o problema de pesquisa da guerra fiscal e com a hipótese da necessidade de se adequar o federalismo brasileiro, de forma a se proporcionar a redução das desigualdades regionais por meios compatíveis com a Constituição de 1988.

No art. 1º da Constituição Federal, adota-se o federalismo, na medida em que a República Federativa do Brasil é formada pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. O texto constitucional trouxe um sólido sistema de distribuição de competências federativas, que se baseiam no respeito à autonomia e na integração das três esferas do Estado.

Existem quatro características fundamentais para o Estado Federal: a repartição constitucional de competências; a autonomia estadual, que compreende a auto-organização, autogoverno e autoadministração; a participação do Estado membro na formação da vontade nacional; a discriminação constitucional de rendas tributárias, com a repartição da competência tributária e a distribuição da receita tributária¹. Com o atendimento dessas características essenciais, é possível uma convivência harmoniosa entre o Estado brasileiro e a ordem jurídica central e periféricas.

O federalismo fiscal, visto sob o enfoque da autonomia financeira de cada ente, é essencial para prover os meios de subsistência, uma vez que nenhum ente federativo seria capaz de realizar bens e serviços públicos ou mesmo promover políticas de desenvolvimento locais sem os meios financeiros para isso.

A efetividade da ordem constitucional federal depende de que a federação e estados sejam independentes financeiramente, de maneira que cada ente deve financiar o cumprimento das suas tarefas constitucionais, devendo-lhe competir, portanto, parte da receita

¹ VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Temas de direito público. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 367.

tributária². No presente trabalho, interessa mais, no estudo do federalismo, a ideia de “federalismo fiscal”, expressão que abrange toda uma gama de noções que estão vinculadas ao aspecto financeiro do relacionamento havido entre os entes federativos³.

Dentro desse contexto, a Constituição Brasileira de 1988, ao tratar da repartição das competências tributárias, seguiu com a competência estadual para instituição do Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, fornecimento de alimentação e bebidas, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, serviços de comunicação, além da energia elétrica.

Diante da regionalização do ICMS, mesmo com a sua “vocação nacional”⁴, a Constituição de 1988 exigiu que se estabelecesse, por meio de lei complementar nacional, a forma de deliberação entre os entes subnacionais para a concessão de benefícios fiscais, como forma de se evitar a guerra fiscal, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CRFB/88.

Os entes competentes para a instituição do ICMS devem firmar um acordo para instituição ou revogação de qualquer incentivo fiscal em relação ao imposto de circulação de mercadorias. Essa previsão claramente mitiga a autonomia dos entes políticos, mas tem o intuito de preservar o equilíbrio entre as unidades federativas, levando em consideração o caráter nacional do ICMS⁵.

Considerando o Brasil um país de dimensões continentais e com diferenças regionais de grande escala⁶, seria aceitável que houvesse uma política de concessão de benefícios para desenvolver determinadas regiões e, assim, diminuir as desigualdades existentes no país.

No entanto, o desenho constitucional apresentado demonstra que, embora a União tenha a atribuição para fomento de políticas públicas de desenvolvimento regional, o arranjo institucional tributário criado pela própria Constituição limita possíveis ações que poderiam

² HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998. p. 204.

³ LOBO, Rogério Leite. Federalismo fiscal brasileiro: Discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ed., 2006, p. 71.

⁴ MARTINS, Ives Gandra. A unanimidade da aprovação dos Estados para concessão de estímulos no ICMS – clausula p treia constitucional. Coordenação de Misael Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior e André Mendes Moreira. Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Belo Horizonte: Arraes, 2015, pg. 3.

⁵ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 82, I, da LC n2 24/75 em face da Constituição Federal de 1988 Revista Fórum de Dir. Tributário — RFDT I Belo Horizonte, ano 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

⁶ Esta questão já foi tratada no item 1.1.1.

promover um crescimento econômico ordenado no país. Portanto, dentre as várias causas da competição tributária, como crise financeira dos Estados, mote da geração de empregos, ausência de uma efetiva política nacional de desenvolvimento regional⁷.

Nesse cenário de ausência federal no cumprimento do dever de elaboração de planos nacionais e regionais de ordenação do desenvolvimento econômico e social regional, nos termos do art. 21, IX da Constituição Federal, os Estados passaram a desenvolver seus próprios programas, utilizando-se principalmente do ICMS como instrumento de política econômica, com vistas a atrair investimentos pro seu território.

Estados e Distrito Federal, portanto, utilizam o ICMS para realizar as políticas tributárias que julgam convenientes com o objetivo de defender seus próprios interesses. Em virtude disso, o pacto federativo é constantemente desrespeitado, contrariando os objetivos da República Federativa.

Ao contrário do que determina o texto constitucional, portanto, muitas vezes são concedidos benefícios fiscais sem a anuência dos demais Estados membros. A ideia é algo bem simples: cobrar um menor percentual de um grande montante para compensar a falta de estrutura do Estado federativo concesso do benefício. Foi com base nesse raciocínio que alguns Estados que não dispõem de tantos atrativos do ponto de vista estrutural e socioeconômico tentaram fazer frente aos Estados mais desenvolvidos e estruturados, especialmente ao Estado de São Paulo⁸.

A situação apresentada demonstra que existem dificuldades para se estabelecer uma política regional e nacional de desenvolvimento a partir de benefícios ou incentivos fiscais do ICMS. Isso, somado à omissão da União quanto à criação de políticas nacionais de desenvolvimento regional, gera a guerra fiscal⁹.

⁷ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 76.

⁸ Importante destacar que não se afirma que Estados mais desenvolvidos não praticam a concessão desordenada de benefícios fiscais. Tanto isso não é verdade que há ADIs em face de lei estadual do Estado de São Paulo que concede benefício fiscal sem autorização do CONFAZ, como por exemplo a ADI 4635, de Relatoria do Min. Celso de Melo. O que acontece é que, diante da concessão de incentivos por outros entes federativos, os entes com mais infraestrutura, para não perder contribuintes de ICMS, acaba por conceder também benefícios para permanecer como escolha mais viável. E a guerra fiscal continua como uma verdadeira “bola de neve”.

⁹ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, jun., 2002. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782002000100007&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 28 ago 2019.

Na busca por investimentos, Estados instalaram um verdadeiro leilão de vantagens concedidas de forma a se tornar mais atrativo para o investidor privado com tendência a gerar, em médio e longo prazo, uma queda geral da arrecadação. As técnicas utilizadas como fomento são as mais diversas: diferimento do ICMS, financiamento do ICMS, redução do ICMS financiado, participação acionária do Estado, crédito presumido de ICMS, redução unilateral de base de cálculo, financiamento de terrenos e infraestruturas etc.

Daí surge a guerra fiscal¹⁰, que pode ser definida como a concessão descoordenada e predatória de incentivos fiscais no âmbito da legislação do ICMS pelos Estados e Distrito Federal, com objetivo de induzir investimentos privados em seus territórios e garantir um desenvolvimento socioeconômico.

A única hipótese constitucionalmente assegurada de concessão de incentivo fiscal de ICMS sem deliberação dos entes subnacionais é dentro da Zona Franca de Manaus. Sendo o Amazonas um Estado membro localizado no meio da Floresta Amazônica, onde se verifica a necessidade de proteção ambiental, com acesso e ligação ao restante do país apenas por meio hidroviário e por meio aéreo, como desenvolver a região, com o mínimo de impacto ambiental possível?

A solução, em relação ao Estado do Amazonas, veio com a criação de uma Zona Franca, que, dentre outras formas, utiliza-se de forma excepcional da função extrafiscal do ICMS¹¹ para desenvolver uma zona industrial forte, concentrada apenas em Manaus e entornos, com objetivo de contornar toda essa situação geográfica, logística, estrutural e ambiental. A outorga unilateral de incentivos fiscais regionais como forma de atrair investimentos na Zona Franca de Manaus faz parte da estratégia de desenvolvimento socioeconômico da Região Norte.

A ZFM passou a ser um importante instrumento de promoção do desenvolvimento regional, visando à integração da Amazônia à comunidade econômica brasileira. Com a criação da Zona Franca de Manaus, o governo federal teve interesse em contrabalançar as dificuldades de atração de investimentos na Região Norte, especialmente em meio a floresta

¹⁰ A guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal não envolve apenas o ICMS. Também o IPVA enseja disputa pelo imposto devido por proprietários de grandes frotas de veículos. No entanto, para o presente trabalho, será considerada apenas a guerra fiscal entre os entes federativos relacionado ao ICMS.

¹¹ Apesar de a Zona Franca de Manaus envolver incentivos de vários tributos, tanto federal, estadual como municipal, para efeitos do presente estudo, concentrar-se-á apenas na questão dos incentivos no âmbito do ICMS, tributo estadual.

amazônica¹². Ao fornecer vantagens à instalação de indústrias e importação de equipamento em sua área, objetivou, assim, compensar uma desigualdade ocasionada pela falta de infraestrutura e pelas grandes distâncias.

Ocorre que a guerra fiscal, além dos problemas gerados diretamente no pacto federativo brasileiro, repercute diretamente na Zona Franca de Manaus, na medida em que, de forma inconstitucional, entes estaduais ou distrital passam a conceder ICMS da mesma forma que o Estado do Amazonas¹³: sem autorização dos demais entes subnacionais. Essa problemática faz gerar impacto significativo na redução da desigualdade regional do Norte, na medida em que a ZFM passa a não ser tão atrativa, como era a intenção estabelecida na própria Constituição.

Inicialmente, no primeiro capítulo, o presente trabalho analisa o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços e a Zona Franca de Manaus, sob o enfoque do federalismo fiscal brasileiro e do desenvolvimento regional tributário. Para isso, passa por um rápido exame do federalismo fiscal no Brasil e do desenvolvimento regional tributário no federalismo de cooperação, observando a discriminação das competências tributárias na Constituição Federal de 1988.

Após, passa-se a pesquisa do ICMS em si, com a sua característica de não cumulatividade. Atribuída a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituição e cobrança de imposto de circulação de mercadorias e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a “não cumulatividade”, prevista no art. 155, §2º, I da Constituição, estabelece a possibilidade de compensação de ICMS com os créditos atinentes às mercadorias adquiridas.

Observa-se o ICMS incidente sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade. Trata-se de imposto real, em que as condições da pessoa são irrelevantes, e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional no art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

¹² Braga, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: Sampaio Dória, Antônio Roberto (coord.). Incentivos fiscais para o desenvolvimento. São Paulo: José Bushatsky Ed. [sem data]. p. 227

¹³ Destaca-se aqui que o Estado do Amazonas apenas pode conceder benefícios fiscais de ICMS dentro dos limites da Zona Franca de Manaus, o que será objeto de estudo no primeiro capítulo.

Após, acerca do regime jurídico de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, é indispensável observar como o ordenamento jurídico possibilita a concessão. Na Constituição de 1988 permaneceu a previsão de se estabelecer, por meio de lei complementar nacional, a forma de deliberação entre os entes subnacionais para a concessão de benefícios fiscais, como forma de se evitar a guerra fiscal, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CRFB/88. A Lei Complementar que disciplina sobre os convênios de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria é a LC nº 24 de 1975¹⁴, editada, portanto, antes da Constituição. Da deliberação dos Estados e Distrito Federal será realizada a celebração de um convênio, que pode permitir que lei estadual ou distrital conceda incentivos.

Como forma de se promover um federalismo de cooperação, no que diz respeito ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, determinou-se a necessidade de unanimidade entre os Estados para a concessão de benefícios fiscais.

Indispensável analisar a imposição de que os entes competentes entrassem em um acordo para que fosse instituído ou revogado qualquer incentivo fiscal em relação ao imposto de circulação de mercadorias. Essa previsão claramente mitiga a autonomia dos entes políticos, mas tem o intuito de preservar o equilíbrio entre as unidades federativas, levando em consideração o caráter nacional do ICMS¹⁵.

Ainda sobre o regime jurídico de concessão de incentivos fiscais de ICMS serão observadas as três fases necessárias para a autorização de qualquer benefício fiscal de ICMS: fase preparatória, que compreende a celebração pelos Estados e Distrito Federal, representados por seus Secretários de Fazenda, com publicação no Diário Oficial da União até dias após sua celebração; fase constitutiva, que se realiza pela ratificação do convenio pelos Estados, no prazo de quinze dias da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados, para posterior ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias

¹⁴ A ADPF 198, da Relatoria do Ministro Dias Toffoli, ajuizada pelo Governador do Distrito Federal, discute a recepção da Lei Complementar n. 24/1975, por violação ao princípio democrático, federativo e da proporcionalidade.

¹⁵ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 82, I, da LC nº 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. *Revista Fórum de Dir. Tributário — RFDT I Belo Horizonte*, ano 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

após esta; fase integrativa, quando o convenio passa a vigorar no trigésimo dia após a ratificação nacional¹⁶.

Em seguida, o trabalho analisa que, embora a União tenha a atribuição para fomento de políticas públicas de desenvolvimento regional, o arranjo institucional tributário criado pela própria Constituição limita possíveis ações que poderiam promover um crescimento econômico ordenado no país. Portanto, dentre as várias causas da competição tributária, como por exemplo crise financeira dos Estados e mote da geração de empregos, encontra-se a ausência de uma efetiva política nacional de desenvolvimento regional¹⁷. Diante da ausência e da desarticulação de uma política brasileira de desenvolvimento regional, é possível compreender um pouco algumas das principais causas da guerra fiscal.

Nesse cenário de ausência federal no cumprimento do dever de elaboração de planos nacionais e regionais de ordenação do desenvolvimento econômico e social regional, nos termos do art. 21, IX da Constituição Federal, os Estados passaram a desenvolver seus próprios programas, utilizando-se principalmente do ICMS como instrumento de política econômica, com vistas a atrair investimentos pro seu território.

A situação apresentada demonstra que existem dificuldades para se estabelecer uma política regional e nacional de desenvolvimento a partir de benefícios ou incentivos fiscais do ICMS. Isso, somado à omissão da União quanto à criação de políticas nacionais de desenvolvimento regional, gera a guerra fiscal¹⁸.

Dentro desse contexto, o trabalho analisa a questão da concentração de contribuintes de ICMS na região Sudeste, por possui as melhores condições de infraestrutura e logística nacionais e os melhores acessos aquaviários e terrestres. E ainda apresenta grande mercado consumidor, tendo em vista possuir a maior população do país.

Após, busca observar a necessidade dos demais Estados de se tornarem competitivos e atrair investimentos. Dentro desse contexto, o ICMS mostrou-se como um instrumento de política extrafiscal para atenuar essa grande diferença de condições, concedendo incentivos fiscais que tornem mais atrativos a instalação de empresas em seus

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 290.

¹⁷ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 76.

¹⁸ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, jun., 2002. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782002000100007&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 28 ago 2019.

Estados. Disso, é importante analisar o surgimento da guerra fiscal¹⁹, que pode ser definida como a concessão descoordenada e predatória de incentivos fiscais no âmbito da legislação do ICMS pelos Estados e Distrito Federal, com objetivo de induzir investimentos privados em seus territórios e garantir um desenvolvimento socioeconômico.

Após, o trabalho passa, ainda no primeiro capítulo, a uma análise da Zona Franca de Manaus como forma de desenvolvimento regional, dentro do contexto de que é a única hipótese prevista constitucionalmente em que é possível a concessão de benefícios fiscais de ICMS sem a necessidade de deliberação dos demais Estados da federação. Trata-se de hipótese em que não se configurará guerra fiscal, mesmo que se conceda incentivo fiscal de ICMS sem convenio, já que há previsão constitucional.

Cabe um destaque de Manaus, como uma metrópole no meio da Floresta Amazônica, onde se verifica a necessidade de proteção ambiental, com acesso e ligação ao restante do país apenas por meio hidroviário e por meio aéreo, questionando-se como desenvolver a região, com o mínimo de impacto ambiental possível? Sem uma economia local forte para propiciar um desenvolvimento regional e gerar o pleno emprego, seria provável que a economia local baseasse exatamente no extrativismo da Floresta, com a sua consequente destruição.

Diante disso, indispensável a observação e estudo na presente dissertação da criação de uma Zona Franca na região como forma de tentar contornar a questão geográfica, logística, estrutural e ambiental, utilizando-se de forma excepcional da função extrafiscal do ICMS para desenvolver uma zona industrial forte, concentrada apenas em Manaus e entornos.

A outorga unilateral de incentivos fiscais regionais como forma de atrair investimentos na Zona Franca de Manaus faz parte da estratégia de desenvolvimento socioeconômico da Região Norte. O art. 15 da LC 24 de 1975 estabelece que a necessidade de autorização por meio de convenio não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus.

Depois de analisar a configuração da ZFM e alguns de seus incentivos, passa-se ao segundo capítulo, que trata da questão das formas previstas de controle interno dos incentivos fiscais de ICMS para que sejam cumpridas as exigências constitucionais e legais.

¹⁹ A guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal não envolve apenas o ICMS. Também o IPVA enseja disputa pelo imposto devido por proprietários de grandes frotas de veículos. No entanto, para o presente trabalho, será considerada apenas a guerra fiscal entre os entes federativos relacionado ao ICMS.

Para isso, trata do controle interno realizado pelo Conselho Fazendário, pela administração tributária e pela advocacia pública de cada unidade federada.

Observa-se neste segundo capítulo a forma como o Conselho Nacional de Política Fazendária exerce seu mister de controle federativo dos incentivos fiscais por meio da necessidade de quórum unânime na celebração de convênios autorizativos de benefícios de ICMS, além de outras funções também importantes. Indispensável observar, portanto, o Conselho Fazendário, responsável na esfera executiva por realizar o combate preventivo da guerra fiscal através do consenso entre os entes federativos, sem qualquer poder sancionatório.

Não obstante o relevante papel do Conselho, objetiva-se verificar a necessidade de votação unânime de todos os Estados da Federação para que um benefício ou incentivo seja aprovado como obstáculo da discussão de políticas de desenvolvimento no âmbito do Conselho Nacional de Política Fiscal. Como consequência, diversos benefícios foram concedidos pelos Estados em leis próprias à revelia dos convênios.

Importante destacar ainda sobre os convênios realizados pelo Confaz, observando a natureza jurídica dos convênios como parte do processo legislativo, uma vez que após a autorização da unanimidade dos entes subnacionais ainda será necessária a edição de lei pelas Assembléias Legislativas de cada Estado ou do Distrito Federal.

Cabe ainda uma análise do Conselho Fazendário no seu papel de combate da guerra fiscal dentro do Poder Executivo, com uma inexistência de poder sancionatório para os casos de benefícios concedidos sem sua autorização.

Além do necessário e importante controle exercido de forma prévia pelo Confaz, em seguida, será analisado o dever das administrações tributárias e das Procuradorias-Gerais de Estado de exercer a necessária consultoria jurídica do ente estadual ou distrital de forma a se cumprir as exigências constitucionais.

Ainda no segundo capítulo, indispensável verificação do reflexo na ZFM da inefetividade do combate à guerra fiscal, o que gera vários prejuízos ao desenvolvimento da Região Norte, com uma crise de credibilidade, um enfraquecimento do modelo de concessão de benefícios para instalação de empresas na região e, indiretamente, uma desproteção da Floresta Amazônica.

Por fim, o presente trabalho objetiva observar o controle jurisdicional de combate à guerra fiscal, com enfoque na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e em questões submetidas ao controle concentrado, verificando o dano da demora no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade à Zona Franca, o prejuízo à ZFM com a mudança de entendimento do STF quanto à modulação de efeitos nos casos de guerra fiscal e a demora na aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, que visa a defesa do federalismo fiscal e o fim da guerra fiscal.

Para isso, objetiva-se selecionar Adis julgadas nos últimos anos, entre 2010 e 2019, de forma a verificar: quantas Adis tiveram liminares concedidas, quantas foram submetidas ao rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99, quanto tempo levou-se para a concessão de liminar e para o julgamento do mérito das ações diretas.

Dos dados coletados no site do STF²⁰ de cada uma das ações diretas selecionadas, devem ser anotadas as datas da inicial; datas de concessão de liminar; data em que foi adotado o rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99; data do julgamento. A partir desses dados, procura-se calcular o lapso temporal entre o momento da propositura da ação e o momento do julgamento de mérito da ADI, mesmo que o trânsito em julgado tenha sido em momento posterior.

A partir dos dados coletados, impende observar por quanto tempo a lei concessiva de benefício fiscal inconstitucional ficou produzindo efeitos, devido a presunção de constitucionalidade das leis, seja no caso de concessão de liminar, no caso de rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99 ou no caso de não apreciação de qualquer tipo de cautelar ou rito mais célere.

A demora na prestação jurisdicional pode levar a situações em que lei estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convenio produzem efeitos durante um período considerável, de forma que no período em que válidas, Estados, durante o tempo de apreciação do Supremo, terão as mesmas prerrogativas concedidas pela Zona Franca de Manaus.

Em seguida, busca observar que tal situação ainda é agravada pela recente mudança do Supremo quanto à modulação de efeitos nessas Adis. Isso porque, em casos de

²⁰ Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28GUERRA+FISCAL+BENEFICIO+FISCAL%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6nxdamr>. Acesso em 10 set 2019.

violação ao art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal, a jurisprudência do Supremo era cautelosa na atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, principalmente no que tange a causas de tal espécie, nas quais a concessão unilateral de exoneração tributária de ICMS por parte de um dos Estados-membros gera indiscutível repercussão econômico-financeira aos demais Estados.

Até 2015, a jurisprudência do STF não admitia a modulação de efeitos no caso de lei estadual instituir benefícios fiscais sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, §2º, XII, g da CF/88, considerando, portanto, correta a declaração de nulidade de tais normas com os tradicionais efeitos *ex tunc*.

Ocorre que, é indispensável observar a ADI 4481/PR²¹, julgada em 11 de março de 2015, em que o Ministro Relator destacou que, no caso em análise, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade. A atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto, que o Ministro considerou injusto para os contribuintes, modificando-se a jurisprudência do Supremo para admitir a modulação de efeitos nos casos de guerra fiscal, restando premente o estudo dos impactos da questão na Zona Franca de Manaus.

Assim, o federalismo fiscal tem sido continuamente, nas últimas três décadas da Constituição Cidadã, agredido pelos efeitos da guerra fiscal. Apesar de a guerra fiscal não ser um tema novo, recebeu novos contornos com a edição da Lei Complementar nº 160 de 2017 e com a mudança, ocorrida em 2015, de entendimento do STF acerca da possibilidade de modulação de efeitos nas ações de constitucionalidade sobre o tema. Além disso, a Zona Franca, modelo de desenvolvimento regional com dinâmica ainda pouco conhecida, é um tema que ressurge com a proposta de reforma tributária, já em discussão, que tem como premissa básica a busca de unidade dos fundamentos tributários da economia brasileira.

²¹ ADI 4481, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015.

CAPÍTULO 1 O ICMS NA GUERRA FISCAL E NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Atribuída a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituição e cobrança de imposto de circulação de mercadorias e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a “não cumulatividade”, prevista no art. 155, §2º, I da Constituição, estabelece a possibilidade de compensação de ICMS com os créditos atinentes às mercadorias adquiridas.

Pressupõe-se que os valores a serem compensados com o ICMS devido em cada operação tenha sido regularmente cobrado nas operações anteriores, ainda que por outro ente federativo. O Brasil é uma federação formada pela união indissolúvel dos Estados-membros, daí a obrigação de cada um suportar créditos relativos ao imposto mesmo se pago a outro, na ideia de não cumulatividade.

Na Constituição de 1988 permaneceu a previsão de se estabelecer, por meio de lei complementar nacional, a forma de deliberação entre os entes subnacionais para a concessão de benefícios fiscais, como forma de se evitar a guerra fiscal, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CRFB/88. Ou seja, já em sede constitucional, se impôs que os entes competentes para a criação do ICMS entrassem em um acordo para que fosse instituído ou revogado qualquer incentivo fiscal em relação ao imposto de circulação de mercadorias. Essa previsão claramente mitiga a autonomia dos entes políticos, mas tem o intuito de preservar o equilíbrio entre as unidades federativas, levando em consideração o caráter nacional do ICMS²².

Ademais, a previsão legal do art. 1º da LC 24/75, com exigência de quórum unânime para a autorização de concessão de benefícios fiscais, teve o objetivo de prevenir a guerra fiscal. Apesar da exigência legal de aprovação unanime, promovida no âmbito do CONFAZ pelos Secretários de Fazenda, não há qualquer previsão constitucional de quórum unanime, nem mesmo para reforma da própria Constituição²³.

²² GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 82, I, da LC n2 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. *Revista Fórum de Dir. Tributário — RFDT I* Belo Horizonte, ano 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

²³ Conforme art. 60, §2º da Constituição, a proposta de emenda à Constituição será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

De forma expressa, o ordenamento jurídico nacional já oferece remédios para sanar a guerra fiscal: exigência de convênio com consenso entre os Estados da federação; nulidade da lei a ser declarada pelo Judiciário; exigibilidade do imposto; ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente; concessão de remissão de créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital, sem a observância do disposto na Constituição no art. 155, §2º, XII, g da Constituição.

No entanto, as fórmulas previstas no ordenamento jurídico brasileiro não foram capazes realmente de acabar com a guerra fiscal, de forma que nas últimas três décadas é possível observar ofensa ao federalismo fiscal brasileiro.

1.1.Federalismo Fiscal no Brasil

Diversas são as formas que um Estado pode-se estruturar, sendo o Estado unitário e federativo os mais comuns. No Estado unitário, embora possa existir a descentralização de grande parte das estruturas regionais, o poder permanece concentrado no ente central. Já no Estado Federal, o ente central delega, na própria Constituição, parte do poder a entes subnacionais.

Na prática, alguns Estados que são unitários, a exemplo da Suécia, China e Peru, são mais descentralizados sob o prisma fiscal que outros Estados federais, como por exemplo a Austrália e a Índia²⁴. Por isso, Estados unitários com forte tendência descentralizadora são chamados de quase federais²⁵.

Foi adotado a forma federal de Estado no Brasil. O princípio federativo manifesta-se no ordenamento jurídico brasileiro das mais variadas formas. Já no art. 1º da Constituição, atesta-se que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. O texto constitucional trouxe um sólido sistema de distribuição de competências federativas, que se baseiam no respeito à autonomia e na integração das três esferas do Estado.

Como destaca Velloso²⁶, existem quatro características fundamentais para o Estado Federal: a repartição constitucional de competências; a autonomia estadual, que compreende a auto-organização, autogoverno e autoadministração; a participação do Estado

²⁴ Boadway, Robin; SHAH, Anwar, *Fiscal Federalism: Principles and Practice of Multiorder Governance*, New York: Cambridge University Press, 2009, p.5.

²⁵ *Op cit*, p.7.

²⁶ VELLOSO, Carlos Mario da Silva. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 367.

membro na formação da vontade nacional; a discriminação constitucional de rendas tributárias, com a repartição da competência tributária e a distribuição da receita tributária. Com o atendimento dessas características essenciais, é possível uma convivência harmoniosa entre o Estado brasileiro e a ordem jurídica central e periféricas.

O federalismo fiscal, visto sob o enfoque da autonomia financeira de cada ente, é essencial para prover os meios de subsistência, uma vez que nenhum ente federativo seria capaz de realizar bens e serviços públicos ou mesmo promover políticas de desenvolvimento locais sem os meios financeiros para isso.

Há implicações na seara tributária, tendo em vista que a autonomia dos entes federados depende da disponibilidade de receitas próprias. A efetividade da ordem constitucional federal, para Konrad Hesse²⁷, depende de que a federação e estados sejam independentes financeiramente, de maneira que cada ente deve financiar o cumprimento das suas tarefas constitucionais, devendo-lhe competir, portanto, parte da receita tributária.

No presente trabalho, interessa mais, no estudo do federalismo, a ideia de federalismo fiscal. A expressão “federalismo fiscal” abrange toda uma gama de noções que estão vinculadas ao aspecto financeiro do relacionamento havido entre os entes federativos²⁸. A doutrina jurídica brasileira se divide em duas correntes²⁹, ao tratar do federalismo fiscal em termos de autonomia.

Uma primeira corrente, majoritária, defende a tese de que a autonomia financeira dos entes da federação deve ser assegurada constitucionalmente, de forma a propiciar autonomia com um mínimo de competência tributária. Já a segunda corrente sustenta que a autonomia financeira pode ser assegurada mediante mecanismos de repasse, e não necessariamente por competência tributária constitucional.

Gustavo da Gama³⁰ acrescenta que essa divergência doutrinária assume uma dimensão de importantes consequências, uma vez que afeta a forma de se interpretar a segurança constitucional dada ao princípio da autonomia dos entes federativos. Se for adotada a tese de que a competência tributária de cada ente é fundamental, haveria status de cláusula

²⁷ HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998. p. 204.

²⁸ LOBO, Rogério Leite. Federalismo fiscal brasileiro: Discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ed., 2006, p. 71.

²⁹ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Temas de federalismo fiscal brasileiro. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 121 a 129.

³⁰ *Op. Cit.* p. 122.

pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º, I, da Constituição Republicana do Brasil, de 1988. Caso se considere a posição de que a autonomia financeira pode ser assegurada mediante mecanismos de repasse, então a modificação da competência tributária não estaria protegida por cláusula pétrea.

Filiando-se a primeira corrente, a autonomia financeira ganha destaque porque, sem os meios próprios de subsistência, nenhum ente federativo seria capaz de realizar bens e serviços públicos ou mesmo promover políticas de desenvolvimento locais.

Ocorre que, no federalismo brasileiro em que há uma tendência de centralização, há distorções no sistema de divisão de atribuições entre os entes federativos, promovendo dificuldades de se estabelecer políticas de desenvolvimento regionais equânimes. Nesse modelo, a União, que deveria ser a responsável pelo fomento de políticas públicas de desenvolvimento regional e nacional, fica limitada pelo próprio desenho constitucional do federalismo brasileiro. Ao mesmo tempo em que a União é a detentora da maior parte da arrecadação, foi transferido aos Estados e Municípios a obrigação de execução de políticas públicas para atendimento das necessidades regionais e locais.

Considerando o Brasil um país de dimensões continentais e marcado por diferenças sociais, econômicas e culturais, a descentralização deveria ser uma solução. Quando se procura, todavia, otimizar o atendimento às demandas de bens e serviços locais, cria-se uma concorrência entre os governos subnacionais.

A autonomia pode ganhar diversos significados no estudo do federalismo, mas, para fins deste trabalho, restringiu-se seu uso ao estudo da autonomia financeira. É, portanto, pelo estudo da repercussão das questões que envolvem a autonomia financeira que se pretende analisar o comportamento dos Estados e do Distrito Federal, diante das políticas tributárias de concessão de benefícios e incentivos fiscais em ICMS.

O aumento da autonomia federativa é um progresso nas instituições políticas do país, mas é preciso encontrar uma forma de equilibrar os interesses de cada ente com os nacionais. É até natural existir um certo conflito federativo no que envolve o desenvolvimento de cada localidade. Devem ser encontradas, todavia, formas de regulação e articulação dos interesses de tal modo a não comprometer o desenvolvimento nacional, sem que as entidades subnacionais percam parcela representativa de sua autonomia.

1.1.1. Desenvolvimento regional tributário no federalismo de cooperação

A Constituição de 1946 consagrou o federalismo cooperativo com grande ênfase nas iniciativas de redução de desigualdades regionais. A questão regional na década de 1950 ganhou grande destaque com a concepção de atuação estatal e planejamento econômico como essencial para o desenvolvimento³¹.

A política de desenvolvimento regional, diante da determinação da Constituição de 1946, deu-se com as superintendências de desenvolvimento, a Superintendência de desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e a Superintendência da Amazônia (Sudam), de iniciativa federal, com o objetivo de incrementar os investimentos do setor agrícola e industrial, por meio da concessão de incentivos financeiros e fiscais, que compreendiam desde a isenção de impostos até uma política de crédito com juros subsidiados. No entanto, foram extintas na década de 1990 diante de várias práticas de desvio de recursos públicos.

No mesmo período, foi criada a Zona Franca de Manaus, como área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais, questão objeto de análise mais profunda no próximo capítulo, diante da importância para o presente trabalho.

Durante as décadas de 1950 a 1970, período áureo do Estado intervencionista brasileiro, os incentivos fiscais eram vistos como poderosos instrumentos de desenvolvimento³², tendo o Estado assumido uma feição desenvolvimentista, com o objeto de fomentar a industrialização em outras regiões do país, além da região Sudeste.

Assim, FERRAZ, PAULA e KUPFER³³ apontam que, no período de 1930 a 1980, a União promoveu uma política industrial, com incentivos fiscais, setoriais e regionais, com objetivo de diminuir as disparidades entre as regiões brasileiras, estimulando a instalação de empresas na região norte, nordeste e centro-oeste.

³¹ BERCOVICI, Giberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 39.

³² TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial na Era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Enrico Dinis de (org.). *Curso de direito tributário e finanças pública*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 263.

³³ FERRAS, João Carlos; PAULA, Germando Mendes de; KUPFER, David. *Política Industrial*. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. *Economia industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002, p. 562.

A partir da década de 1980, contudo, com a deterioração fiscal e financeira do Estado, houve um desmantelamento dos órgãos federais de desenvolvimento regional, que não foram revigorados nem mesmo com a Constituição de 1988³⁴.

A Constituição de 1988 instituiu expressamente o federalismo de cooperação no art. 23, elencando uma série de matérias cuja competência é comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O federalismo cooperativo se justifica pelo fato de que, em um Estado intervencionista e voltado para implementação de políticas públicas, as esferas subnacionais necessitam de um tratamento uniforme em escala nacional. Isso ocorre principalmente nas áreas econômicas e sociais, em que se exige uma unidade de planejamento e direção.

O federalismo cooperativo baseia-se na homogeneização, com o objetivo de se reduzir as desigualdades regionais em favor de uma progressiva tentativa de aproximação das condições socioeconômicas em todo o território nacional. Nos regimes federais, tradicionalmente, compete à União o papel de reduzir as desigualdades nacionais. A virtude da cooperação seria buscar resultados unitários e uniformizadores sem esvaziar a autonomia dos entes federados³⁵.

A União, responsável pelo fomento de políticas públicas de desenvolvimento regional e nacional, é detentora da maior parcela da arrecadação de tributos em geral, mas os Estados e Municípios são os responsáveis pela execução de políticas públicas para atendimento das necessidades regionais e locais. Isso acarreta uma necessidade desenfreada, pelos entes estaduais, de maximizar a quantidade de recursos a ser investido em seu território em detrimento das demais unidades federadas.

O Brasil é um país com dimensões continentais, com uma grande desigualdade social e regional. A diferenças regionais refletem na própria arrecadação de cada Estado, sendo que, dos R\$465 bilhões³⁶ arrecadados de ICMS em 2018 em todo o país, R\$ 226 bilhões³⁷ refletem a arrecadação da região Sudeste, e R\$ 86 bilhões³⁸, da região Sul,

³⁴ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 39.

³⁵ BERCOVICI, Gilberto. Dilemas do estado federal brasileiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed, 2004, p. 57.

³⁶ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao. Acesso em 5 set 2019.

³⁷ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao. Acesso em 5 set 2019.

totalizando aproximadamente 67% da arrecadação anual, e o restante, equivalente a aproximadamente 32%,0 está distribuído entre as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, tem como um de seus objetivos erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme artigo 3º, inciso III. No artigo 151, inciso I da Constituição, ao estabelecer os critérios pelos quais a União pode agir em prol do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, a Constituição também reitera a necessidade de se promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais.

No entanto, apesar de a Constituição prever que a União pode conceder incentivos para o fomento socioeconômico, a competência sobre o principal imposto sobre valor adicionado, o ICMS, é estadual, como será a seguir observado.

Cabe considerar que o fato de a Constituição ter previsto desenvolvimento como um dos objetivos da República Federativa do Brasil não implica que a redução das desigualdades regionais seja realizada a qualquer custo, uma vez que é previsto compatibilizar a redução das desigualdades com os demais princípios da ordem econômica, quais sejam: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, sem esquecer dos fundamentos da livre iniciativa e do valor social do trabalho.

A Constituição Federal, ao lançar os alicerces que suportam e indicam as diretrizes da República estabelece que se deve garantir o desenvolvimento nacional como um todo e eliminar também as desigualdades que impliquem em diferenças de fruição de bem-estar pelos cidadãos que habitam nas diversas regiões do País.

Quanto às políticas a serem adotadas pela União no seu papel de desenvolvimento regional, todavia, é importante considerar a necessidade de instituir incentivos com vistas à redução das desigualdades regionais sem excluir a necessidade de observância do princípio da livre concorrência³⁹. Isso porque a redução das desigualdades regionais não se faz a qualquer

³⁸ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao. Acesso em 5 set 2019.

³⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. Critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal. In: A intervenção do Estado no domínio econômico: condições e limites. São Paulo: LTr, 2011, p.386.

custo. Por ser o ICMS um tributo sobre o consumo, o agente econômico pode alcançar posição dominante no mercado, gerando infrações à ordem econômica.

Em todo esse contexto de necessidade de um desenvolvimento regional, encontra-se a ideia e a necessidade de se integrar a Amazônia ao panorama político e econômico nacional. A Amazônia, por suas características naturais, requer a utilização de instrumentos indutores de ocupação, preservação e desenvolvimento, questão a ser melhor desenvolvida no próximo capítulo.

Após a Constituição de 1988, no entanto, apesar de haver a previsão da necessidade de promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais, em matéria tributária, percebe-se que a União tem sido discreta em seu papel de regulação e desenvolvimento de políticas tributárias de fomento⁴⁰, fazendo com que os entes federados adotem as suas políticas fiscais para o desenvolvimento estadual, inclusive com desrespeito à Constituição. A partir da década de 1990, portanto, a União diminuiu seus planos nacionais de desenvolvimento regional, fazendo com que os Estados adotassem políticas próprias⁴¹.

1.1.2. Competência tributária

Como ensina J.J. Gomes Canotilho⁴², a tripartição de funções é princípio organizatório que assegura ordenação das funções do Estado, intervindo no esquema relacional de competências, tarefas, funções e responsabilidades de Estado. E conclui que, através da criação de uma estrutura constitucional com funções, competência e legitimação de órgãos, claramente fixada, obtém-se um controle recíproco do poder, “checks and balances” e uma organização jurídica de limite dos órgãos de poder.

Cabe destacar que a divisão de poderes importa numa repartição de funções a órgãos diferentes. Os órgãos tornam-se certos parciais de imputação, pontos de referência de um complexo de normas. Os órgãos, sem personalidade jurídica própria, possuem um feixe de

⁴⁰ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, n. 102, jan/jun. 2011. Disponível em <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135>. Acesso em 28 ago 2019.

⁴¹ PRADO, Sergio Roberto Rios do. Intervenção estatal, privatização e fiscalidade: um estudo sobre a Constituição e crise do setor produtivo estatal no Brasil e os processos de privatização a nível mundial. 1994. 302p. Tese (doutorado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, SP. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/285386>>. Acesso em: 27 ago 2019.

⁴² CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional*. 5aq ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 369.

atribuições, faculdades e deveres para a execução de suas funções, na ideia de competência repartida⁴³.

Exercida como autorização para a criação de normas tributárias em sentido estrito, a competência tributária sofre os influxos da integração do sistema constitucional de competências, inclusive a que estabelece a colaboração entre os órgãos estatais de desenvolvimento das três funções básicas do Estado.

Competência tributária é exercida de modo geral por meio das funções típicas dos órgãos do legislativo, executivo e judiciário ou pelo desempenho de atividades atípicas. Enquanto a competência legislativo-tributária está atrelada à relação das normas gerais e abstratas tributárias, as competências administrativo-tributária e jurisdicional-tributária vinculam-se à produção das normas individuais e concretas de aplicação das primeiras.

Hugo de Brito Machado⁴⁴ entende que a competência tributária dos diferentes entes políticos é parcela do poder de tributar. Já Sacha Calmon⁴⁵ refere-se à competência tributária ao poder para instituir e exonerar tributos.

A dogmática jurídico-tributária brasileira há muito vem sedimentando a opinião de que a autorização atribuída aos diferentes entes federativos do Estado brasileiro para criarem e alterarem as respectivas regras-matrizes de incidência tributária como permissão de fazer e de omitir. Dessa forma, caracteriza-se, de modo geral, a competência tributária como facultativa⁴⁶⁴⁷ a cada ente dotado da competência tributária.

A única exceção à regra da facultatividade de competência legislativo-tributária é a destinada aos entes estaduais e ao Distrito Federal quanto a instituição de ICMS. O caráter nacional do ICMS impede que os Estados e Distrito Federal se omitam e deixem de instituir o imposto⁴⁸. Ainda assim, não há previsão de sanção à Estado ou Distrito Federal que não

⁴³ VILANOVA, Lourival. Causalidade na relação do Direito. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 273.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 172.

⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário brasileiro. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 431.

⁴⁶ MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 120.

⁴⁷ Importante observar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 11 estabelece como obrigatória a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional. Apesar disso, o art. 8º do CTN estabelece a facultatividade.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 575.

viesses a instituir o ICMS, ao menos que se recorra ao Poder Judiciário⁴⁹, por meio da ação de inconstitucionalidade por omissão.

De qualquer forma, devido à vocação nacional, criou-se a necessidade, por meio constitucional, de deliberação entre os entes subnacionais no caso de qualquer incentivo fiscal, demonstrando a indevida omissão quanto ao exercício da competência legislativo-tributária, que afetaria indevidamente os demais Estados-membros.

1.2. ICMS: imposto estadual com vocação nacional

A história dos tributos sobre o consumo iniciou-se por um impulso dos próprios contribuintes no ano de 1922, com o imposto de vendas mercantis, tendo em vista que, em 1908, as faturas deixaram de ter efeito de título executivo, e os comerciantes influenciaram a União para criação de um título, a duplicata-fatura, mediante a instituição simultânea do imposto de vendas mercantis à vista ou a prazo em todas as vendas⁵⁰.

Foi somente com a Constituição de 1934 que tal tributo passou à competência dos Estados, inaugurando-se, desde então, o conflito horizontal de competências, questão objeto de estudo mais aprofundado mais a frente no presente trabalho. Diante de problemas nas transações interestaduais da cumulatividade do Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi substituído pela Emenda Constitucional 18/1965, pelo Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), adotando-se a técnica da não cumulatividade.

Posteriormente, com a Constituição de 1988, o ICM foi substituído pelo Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), com critério misto a combinar o princípio da origem com o princípio do destino. No ICMS, estão contidos três hipóteses de incidência: operações relativas à circulação de mercadorias, correspondente ao ICM; prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais; prestação de serviço de comunicação.

A Constituição Brasileira de 1988, ao tratar da repartição das competências tributárias, seguiu com a competência estadual para instituição do Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, fornecimento de alimentação e bebidas, prestações de

⁴⁹ CARRAZA, Antonio Roque. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 576.

⁵⁰ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 95.

serviços de transporte interestadual e intermunicipal, serviços de comunicação, além da energia elétrica.

O ICMS é atualmente estruturado nos parágrafos 2º ao 6º do art. 155 da Constituição Federal de 1988 e regrado pela Lei Complementar nº 87 de 1996. É a principal fonte de receita para os Estados-membros e arrecadou, em 2018, o valor de R\$465.024.181,00⁵¹, conforme dados da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE), ligada ao Conselho Nacional de Política Fazendária. Trata-se, portanto, de imposto essencialmente fiscal.

O ICMS tem função predominantemente fiscal. A Constituição, todavia, aborda sua extrafiscalidade ao permitir a concessão de benefícios fiscais no art. 155, §2º, XII, g. Trata-se de um imposto de grande importância, tanto no aspecto fiscal, sendo o principal responsável pela manutenção da máquina estadual devido à sua capacidade arrecadatória; quanto no que tange a sua função extrafiscal, possibilitando o desenvolvimento de políticas públicas que visem atrair novos contribuintes para os seus respectivos territórios.

A utilização da extrafiscalidade do imposto deve ocorrer com o cumprimento da exigência constitucional de deliberação entre os entes. O art. 155, §2º, XII, g, da Constituição determinou que a lei complementar deve regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Ou seja, já em sede constitucional, se impôs que os entes competentes para a criação do ICMS entrassem em um acordo para que fosse instituído ou revogado qualquer benefício fiscal. Essa previsão claramente mitiga a autonomia dos entes políticos, mas tem o intuito de preservar o equilíbrio entre as unidades federativas, levando em consideração o caráter nacional do ICMS⁵².

O ICMS incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade. Trata-se de imposto real, em que as condições da pessoa são irrelevantes, e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional no art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88,

⁵¹ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao. Acesso em 5 set 2019.

⁵² GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 82, I, da LC n. 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. *Revista Fórum de Dir. Tributário — RFDT I Belo Horizonte*, ano 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

1.2. ICMS e não cumulatividade

Atribuída a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituição e cobrança de imposto de circulação de mercadorias e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a “não cumulatividade”, prevista no art. 155, §2º, I da Constituição, estabelece a possibilidade de compensação de ICMS com os créditos atinentes às mercadorias adquiridas.

A não cumulatividade significa que é possível compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas prestações anteriores pelo mesmo ou outro ente subnacional. No art. 155, §2º, II, *a* e *b* da Constituição, determina-se, porém, que não será possível crédito para compensação do montante devido nas operações ou prestações seguintes, além do que acarretará anulação do crédito relativo à operações anteriores, exceto quanto às operações destinadas ao exterior.

A regra da não cumulatividade, ao onerar somente o valor agregado a cada fase da circulação jurídica, torna indiferente, para efeitos de competitividade e formação de preço, o tamanho da cadeia e o número de operações realizadas. A não cumulatividade visa, portanto, desonerar da produção o efeito em cascata. A não cumulatividade é um princípio constitucional que visa proteger as relações de consumo, a produção de bens e a prestação de serviços, como forma de evitar o aumento desarrazoado dos custos⁵³.

Pressupõe-se que os valores a serem compensados com o ICMS devido em cada operação tenha sido regularmente cobrado nas operações anteriores, ainda que por outro ente federativo. Por ser o Brasil uma federação formada pela união indissolúvel dos Estados-membros, há a obrigação de cada um suportar créditos relativos ao imposto mesmo se pago a outro, na ideia de não cumulatividade.

O ICMS, imposto instituído por lei estadual, cuja receita se reparte entre Estados e Municípios, repercute na economia das demais unidades estaduais da Federação, por conta da própria natureza da circulação de mercadorias e pelo princípio da não cumulatividade. Dito isso, pode-se afirmar que há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais,

⁵³ MELO, José Eduardo Soares de. A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS). 2a ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 101.

uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa⁵⁴. Para evitar prejuízos deste gênero, a Constituição Federal exigiu que a concessão de tais benefícios ficasse na dependência de deliberação pelos Estados por meio convênios entre Estados e Distrito Federal.

1.2.1. Regime jurídico de incentivos fiscais de ICMS

Incentivo é um benefício econômico, fiscal ou jurídico, em favor daquele que cumpre certa operação correspondente a uma diretiva de política econômico-social. É essa uma forma típica através da qual se realiza a técnica de encorajamento, um mecanismo de controle social com o qual se tem em mira⁵⁵.

Quanto a concessão de incentivos fiscais de ICMS, à época da Constituição de 1967 determinava-se, no art. 23, §6º, que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) somente poderiam ser concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados.

Ruy Barbosa Nogueira⁵⁶ já afirmava que para se evitar a guerra tributária entre os entes estaduais era necessário que fossem tomadas todas as providências para que o ICM fosse um imposto neutro. Nesse panorama, foi editada Lei Complementar 24 de 7 de janeiro de 1975, demandando celebração de convênio pelos Estados no âmbito do Confaz para autorizá-los a conceder quaisquer espécies de benefícios fiscais em matéria de ICMS.

A LC 24/75 contempla dois tipos de incentivos: os fiscais e os financeiros. No entanto, a Constituição de 1988 prevê expressamente em seu texto apenas os incentivos fiscais, de modo que a disposição da lei complementar quanto aos incentivos financeiros não teria sido recepcionada pela nova ordem constitucional. Acerca da questão dos incentivos financeiros, para Ives Gandra, a sua concessão encontra-se no âmbito da autonomia dos Estados, sendo-lhes legítima a concessão de fomento financeiro como mecanismo de atração de investimentos para seus territórios, sem necessitar de qualquer anterior autorização⁵⁷.

No entanto, na Adi 2549, o Supremo Tribunal Federal entendeu incabível a diferenciação proposta em incentivos fiscais e financeiros, uma vez que a preocupação, ao se

⁵⁴ *Op cit.* p. 278.

⁵⁵ MELO FILHO. Alvaro. Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao direito premial. Rio de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976, p. 153.

⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário, 2a ed. São Paulo: José Bushatsky: 1969, p. 151.

⁵⁷ MARTINS. Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado Cat n. 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 112, jan. 2005, p.37.

exigir a celebração de acordo dá-se em proteção ao equilíbrio financeiro e político, inerentes ao pacto federativo, de forma que não subsiste o argumento de autonomia dos Estados, que se encontram limitados pela própria Constituição.

Importante salientar, acerca da concessão de incentivos, que poder de isentar é ínsito ao poder de tributar, de forma que um ente não poderá conceder isenção da competência de um outro ente, ou seja, um incentivo fiscal de ICMS só poderá ser concedido pelo respectivo ente estadual ou distrital.

Importante considerar que os convênios no âmbito do Confaz não dão força normativa às deliberações tomadas, uma vez que são meramente autorizativos, sendo necessária edição de lei concessora do benefício, questão que será tratada no item 2.2.1.1 do presente trabalho, que trata da natureza jurídica dos convênios.

Assim, há três fases necessárias para a autorização de qualquer benefício fiscal de ICMS: fase preparatória, que compreende a celebração pelos Estados e Distrito Federal, representados por seus Secretários de Fazenda, com publicação no Diário Oficial da União até dias após sua celebração; fase constitutiva, que se realiza pela ratificação do convenio pelos Estados, no prazo de quinze dias da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados, para posterior ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após esta, mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS); fase integrativa, quando o convenio passa a vigorar no trigésimo dia após a ratificação nacional⁵⁸.

Não há exigência de ratificação do convênio pela Assembleia Legislativa de cada Estado, como entendeu o próprio Supremo na Adi 672/RJ, bastando, portanto, a ratificação por meio de decreto do Executivo, para posteriormente concessão do benefício fiscal propriamente dito por meio de lei específica de cada estado, sendo, neste momento, necessária a participação do Poder Legislativo estadual.

1.2.2. Guerra fiscal entre os Estados membros: causas e efeitos

No sistema constitucional anterior ao atual já era exigida, para conceder isenção relativa ao citado imposto, a celebração de convênio autorizativo para a concessão de benefícios fiscais. Depois era possível conceder por meio de lei estadual de cada ente federativo, nos termos do convênio celebrado entre os entes.

⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 290.

Na Constituição de 1988 permaneceu a previsão de se estabelecer, por meio de lei complementar nacional, a forma de deliberação entre os entes subnacionais para a concessão de benefícios fiscais, como forma de se evitar a guerra fiscal, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CRFB/88.

Impôs-se, portanto, que os entes competentes para a criação do ICMS entrassem em um acordo para que fosse instituído ou revogado qualquer incentivo fiscal em relação ao imposto de circulação de mercadorias. Essa previsão claramente mitiga a autonomia dos entes políticos, mas tem o intuito de preservar o equilíbrio entre as unidades federativas, levando em consideração o caráter nacional do ICMS⁵⁹.

Considerando o Brasil um país de dimensões continentais e com diferenças regionais de grande escala⁶⁰, seria aceitável que houvesse uma política de concessão de benefícios para desenvolver determinadas regiões e, assim, diminuir as desigualdades existentes no país. No entanto, o desenho constitucional apresentado demonstra que, embora a União tenha a atribuição para fomento de políticas públicas de desenvolvimento regional, o arranjo institucional tributário criado pela própria Constituição limita possíveis ações que poderiam promover um crescimento econômico ordenado no país.

Portanto, dentre as várias causas da competição tributária, como por exemplo crise financeira dos Estados e mote da geração de empregos, encontra-se a ausência de uma efetiva política nacional de desenvolvimento regional⁶¹. Diante da ausência e da desarticulação de uma política brasileira de desenvolvimento regional, é possível compreender um pouco algumas das principais causas da guerra fiscal.

Nesse cenário de ausência federal no cumprimento do dever de elaboração de planos nacionais e regionais de ordenação do desenvolvimento econômico e social regional, nos termos do art. 21, IX da Constituição Federal, os Estados passaram a desenvolver seus próprios programas, utilizando-se principalmente do ICMS como instrumento de política econômica, com vistas a atrair investimentos pro seu território.

⁵⁹ GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 82, I, da LC n2 24/75 em face da Constituição Federal de 1988 *Revista Fórum de Dir. Tributário — RFDT I* Belo Horizonte, ano 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

⁶⁰ Esta questão já foi tratada no item 1.1.1.

⁶¹ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. *Série doutrina tributária* Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 76.

Estados e Distrito Federal, portanto, utilizam o ICMS para realizar as políticas tributárias que julgam convenientes com o objetivo de defender seus próprios interesses. Em virtude disso, o pacto federativo é constantemente desrespeitado, contrariando os objetivos da República, em vez de se elaborar políticas tributárias que poderiam contribuir para a diminuição das desigualdades regionais sócio-econômicas.

Cabe verificar se a referida ausência federal autoriza os Estados a desenvolverem seus planos estaduais de ordenação do território e desenvolvimento econômico social como uma competência supletiva. Isso porque a Constituição prevê a atuação supletiva dos Estados em matéria legislativa, no caso de omissão do legislador federal.

A previsão busca defender a autonomia dos Estados a fim de não ficarem privados da execução de políticas públicas essenciais diante de uma omissão federal. No entanto, a edição de política pública de desenvolvimento por ente federal não pode deixar vulnerável o pacto federativo, que é protegido por cláusula pétrea.

Ao contrário do que determina o texto constitucional, no entanto, muitas vezes são concedidos benefícios fiscais sem a autorização dos demais Estados membros. Um Estado, visando ser atrativo para instalação de contribuintes, concede benefícios fiscais de ICMS sem quaisquer estudos, estimativas, análises de viabilidade ou similares que o sirvam para se avaliar se determinada medida será benéfica ou não para o orçamento estadual⁶².

A ideia é algo bem simples: cobrar um menor percentual de um grande montante para compensar a falta de estrutura do Estado federativo concessor do benefício. Foi com base nesse raciocínio que alguns Estados que não dispõem de tantos atrativos do ponto de vista estrutural e socioeconômico tentaram fazer frente aos Estados mais desenvolvidos, especialmente ao Estado de São Paulo⁶³.

A situação apresentada demonstra que existem dificuldades para se estabelecer uma política regional e nacional de desenvolvimento a partir de benefícios ou incentivos

⁶² VALADÃO, Alexander Roberto Alves. RITTA, Rodrigo Diego Santa. Guerra Fiscal do ICIUS: uma Análise de Viabilidade Jurídica e Consequências Juseconômicas a Partir da "Guerra dos Portos". RDU, Porto Alegre, Volume 14, n. 80, 2018, 9-38, mar-abr 2018.

⁶³ Importante destacar que não se afirma que Estados mais desenvolvidos não praticam a concessão desordenada de benefícios fiscais. Tanto isso não é verdade que há ADIs em face de lei estadual do Estado de São Paulo que concede benefício fiscal sem autorização do CONFAZ, como por exemplo a ADI 4635, de Relatoria do Min. Celso de Melo. O que acontece é que, diante da concessão de incentivos por outros entes federativos, os entes com mais infraestrutura, para não perder contribuintes de ICMS, acaba por conceder também benefícios para permanecer como escolha mais viável. E a guerra fiscal continua como uma verdadeira "bola de neve".

fiscais do ICMS. Isso, somado à omissão da União quanto à criação de políticas nacionais de desenvolvimento regional, gera a guerra fiscal⁶⁴.

Para uma empresa que necessita realizar importações por meio dos portos e aeroportos nacionais, e posterior distribuição desses produtos para consumo por todo o Brasil ou pelo exterior, evidentemente que seria muito mais conveniente se estabelecer e centralizar suas operações no Estado de São Paulo, por exemplo.

Isso porque São Paulo possui as melhores condições de infraestrutura e logística nacionais e os melhores acessos aquaviários e terrestres. E ainda apresenta grande mercado consumidor, tendo em vista possuir a maior população do país. Dessa forma, fica fácil imaginar que o Estado paulista, que apresenta 37,39% da arrecadação total do país⁶⁵, concentre grande parte dos contribuintes do ICMS, tanto que no ano de 2018, arrecadou mais de R\$136bi (cento e trinta e cinco bilhões de reais)⁶⁶ apenas quanto ao imposto de circulação de mercadorias.

Diante disso, os demais Estados, para se tornarem competitivos e atrair investimentos, notaram que o ICMS poderia ser um instrumento de política extrafiscal para atenuar essa grande diferença de condições, concedendo incentivos fiscais que tornem mais atrativos a instalação de empresas em seus Estados. Foi o que fizeram Estados como Goiás⁶⁷, Ceará⁶⁸, Mato Grosso⁶⁹ e tantos outros.

Na busca por investimentos, os Estados instalaram um verdadeiro leilão de vantagens concedidas de forma a se tornar mais atrativo para o investidor privado com tendência a gerar, em médio e longo prazo, uma queda geral da arrecadação. As técnicas utilizadas como fomento são as mais diversas: diferimento do ICMS, financiamento do ICMS,

⁶⁴ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, jun., 2002. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782002000100007&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 28 ago 2019.

⁶⁵ Disponível em <https://impostometro.com.br/>. Acesso em 28 ago 2019.

⁶⁶ Disponível em <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>. Acesso em 28 ago 2019.

⁶⁷ A ADI 5472 questionou a constitucionalidade de lei estadual goiana de concessão de incentive fiscal em ICMS (ADI 5472, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-164 DIVULG 13-08-2018 PUBLIC 14-08-2018).

⁶⁸ A ADI 429 questionou a constitucionalidade de lei cearense de concessão de incentive fiscal em ICMS (ADI 429, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014).

⁶⁹ A ADI 2823 questionou a constitucionalidade de lei estadual do Mato Grosso de concessão de incentive fiscal em ICMS (ADI 2823, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 13-02-2019 PUBLIC 14-02-2019).

redução do ICMS financiado, participação acionária do Estado, crédito presumido de ICMS, redução unilateral de base de cálculo, financiamento de terrenos e infraestruturas etc.

De um lado, os Estados mais desenvolvidos, como o Estado de São Paulo, opção natural da maioria das empresas. De outro, os Estados mais periféricos, localizados, muitas vezes, nos Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que oferecem incentivos fiscais significativos para atrair empresas para seus territórios, sob o pretexto de desenvolver social e economicamente aquelas regiões e promover o desenvolvimento nacional.

Daí surge a guerra fiscal⁷⁰, que pode ser definida como a concessão descoordenada e predatória de incentivos fiscais no âmbito da legislação do ICMS pelos Estados e Distrito Federal, com objetivo de induzir investimentos privados em seus territórios e garantir um desenvolvimento socioeconômico.

Segundo Camargo, a guerra fiscal decorre da generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central⁷¹.

O lado perverso da Guerra Fiscal é percebido sob a ótica da perda de receitas para o país, conforme explicita Gilberto Bercovici⁷². Em razão da inviabilidade de os Estados federados harmonizarem suas políticas de negociação com os agentes privados, no final das contas, a concessão de benefícios fiscais de ICMS implica a imposição de um alto custo fiscal para o país⁷³.

Como forma de se promover um federalismo de cooperação, no que diz respeito ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, determinou-se a necessidade de unanimidade entre os Estados para a concessão de benefícios fiscais. Essa necessidade explica-se pelo fato de que incentivos fiscais concedidos por um Estado têm o condão de afetar as receitas de outros

⁷⁰ A guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal não envolve apenas o ICMS. Também o IPVA enseja disputa pelo imposto devido por proprietários de grandes frotas de veículos. No entanto, para o presente trabalho, será considerada apenas a guerra fiscal entre os entes federativos relacionado ao ICMS.

⁷¹ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 187.

⁷³ PRADO, Sérgio Roberto Rios do. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Revista Economia e Sociedade, v. 13, Unicamp/SP, 2000, p. 9.

Estados, ainda que sob o prisma exclusivo da concorrência, podendo impactar o federalismo fiscal. Segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior⁷⁴, a necessidade de convênios entre os Estados visa evitar exatamente a repercussão indevida de um Estado na economia do outro.

No entanto, o que acontece na realidade no Brasil é que cada ente federativo procura desenvolver suas próprias políticas de incentivos e fomento, uma vez que a maior parcela dos recursos está retida no poder central. Essa dinâmica de concorrência predatória entre os entes federativos tem ocasionado o que se chama de guerra fiscal.

Assim, ao deflagrar a guerra fiscal, os entes federados praticam um jogo não cooperativo, cujo objetivo é maximizar a quantidade de recursos a ser investido em seu território em detrimento das demais unidades. A guerra fiscal gera efeitos danosos à federação, com agravamento das desigualdades regionais.

Segundo Camargo, a guerra fiscal decorre da generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central⁷⁵.

Assim, ao se verificar que o Estado de origem concedeu benefícios inconstitucionais, que reduzem efetivamente a carga tributária, seria devida a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria⁷⁶. Essa é a previsão do art. 8º da LC 24/75. No entanto, tal dispositivo não foi recepcionado pela CF/88⁷⁷, tendo em vista que haveria cumulatividade do ICMS e um enriquecimento do Estado de destino que termina por arrecadar receita que não lhe pertence, em violação ao regime constitucional de repartição de competências tributárias. Cabe, na verdade, ajuizar ação direta de inconstitucionalidade em face da lei ou ato normativo em desacordo com o art. 155, §2º, II

⁷⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 277.

⁷⁵ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 187.

⁷⁶ Tais consequências estão previstas no art. 8º da Lei Complementar 24/75: “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”

⁷⁷ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 70.

g da Constituição no Supremo Tribunal Federal para que seja declarado nulo, como será analisado no capítulo 3 do presente trabalho.

Além disso, uma medida recente, que teve como objetivo pôr fim à guerra fiscal, foi a Lei Complementar 160 de 2017, que terminou por convalidar atos normativos concessivos de benefícios fiscais sem autorização por meio de convênio entre os Estados. A Lei Complementar nº 160 de 2017 autorizou, no art. 1º, os Estados e o Distrito Federal, mediante prévio convênio, a concessão de remissão de créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital, sem a observância do disposto na Constituição no art. 155, §2º, XII, g da Constituição⁷⁸.

No entanto, as fórmulas previstas no ordenamento jurídico brasileiro não foram capazes realmente de acabar com a guerra fiscal, havendo uma verdadeira inefetividade do controle interno, por meio do Confaz e da advocacia pública, e jurisdicional, gerando diversos impactos no federalismo brasileiro e no desenvolvimento regional, a exemplo da Zona Franca de Manaus.

1.3. Zona Franca de Manaus como forma de desenvolvimento regional

Segundo o art. 3º, III da Constituição Federal, constitui objetivo da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais e sociais. Além disso, o art. 170 da CF/88 estabelece como princípio a ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais.

A própria Constituição, portanto, partiu do pressuposto de que há desigualdade entre as regiões do país. Comparando Estados tão díspares quanto ao PIB *per capita* como São Paulo e Amazonas, é possível verificar que, enquanto o Estado do Amazonas, maior Estado do país em extensão territorial, maior que a Região Sul e Sudeste juntas, tem um PIB *per capita* de pouco mais de R\$ 89mi (oitenta e nove milhões); São Paulo tem, R\$ 687mi⁷⁹ (seiscentos e oitenta e sete milhões), mais de sete vezes e meia o PIB *per capita* do Amazonas. Independentemente da análise das demais estatísticas e de uma análise rigorosa da questão, que não é o foco do presente trabalho, pode-se afirmar que há desigualdades regionais no Brasil.

⁷⁸ Esta questão, submetida ao Supremo por meio da Adi 5902/AM, será objeto de análise mais profunda neste trabalho no item 4.1.2.

⁷⁹ Disponível em <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em 27 ago 2019.

Manaus é uma metrópole no meio da Floresta Amazônica, onde se verifica a necessidade de proteção ambiental, com acesso e ligação ao restante do país apenas por meio hidroviário e por meio aéreo, ou seja, para chegar ou sair mercadoria da capital amazonense é necessário barco ou avião, que muitas vezes demoram dias ou torna muito caro o frete.

Como desenvolver a região, com o mínimo de impacto ambiental possível? Sem uma economia local forte para propiciar um desenvolvimento regional e gerar o pleno emprego, seria provável que a economia local baseasse exatamente no extrativismo da Floresta, com a sua conseqüente destruição. A solução, em relação ao Estado do Amazonas, veio com a criação de uma Zona Franca. Por meio de outorga unilateral de incentivos fiscais regionais como forma de atrair investimentos na Zona Franca de Manaus, objetiva-se o desenvolvimento socioeconômico da Região Norte.

Com esse objetivo, está previsto no art. 15 da LC 24 de 1975 a desnecessidade de anuência por meio de convenio com relação às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus.

Dentro do contexto de que a única hipótese de se conceder benefícios de ICMS sem autorização dos demais Estados membros, de forma constitucional no âmbito da Zona Franca de Manaus, é indispensável a análise da Zona Franca de Manaus dentro do contexto da guerra fiscal e da dificuldade do seu controle.

1.3.1. Configuração original e atual da ZFM

Uma zona franca é criação de área, dentro de determinado Estado, sob regime especial, e cuja finalidade precípua é a de conceder vantagens alfandegárias, facilitando o comércio internacional e até interno, com o que a zona franca obtém a necessária força para deslocar indústrias de diversas regiões para ali se instalarem, fomentando o desenvolvimento daquele território no qual se insere a zona.

O objetivo último de uma zona franca é beneficiar a região com o desenvolvimento que se espera venha a ocorrer por fruto dos benefícios fiscais criados. As zonas francas encontram-se, pois, em regiões pouco desenvolvidas, e são marcadas por dificuldades que as regiões normalmente não ostentam. As referidas zonas criam, portanto, benefícios fiscais que não são gratuitos, no sentido de trazer um incentivo sem contraprestação por parte do beneficiado. Pelo contrário, este arcará com o ônus de investir

capitais numa área que, se não fora o beneficiamento jurídico-tributário, seria de difícil investimento⁸⁰.

As tentativas brasileiras de desenvolver a Amazônia remontam a 1912, quando foram adotadas as primeiras medidas objetivando defender a economia da borracha e promover a colonização do Vale do Amazonas. Tais medidas, todavia, não lograram o êxito esperado. Pode-se dizer que a primeira tentativa real de desenvolver a Amazônia deu-se com a criação do modelo original da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Na Constituição de 1946, no seu art. 199, já havia previsão da necessidade de a União implementar um plano de valorização econômica da Amazônia, em que, originariamente, determinou-se que a União aplicasse durante, pelo menos, vinte anos consecutivos quantia não inferior a três por cento da renda tributária federal.

Assim, tendo em vista o mandamento constitucional da época, em 23.10.1951, foi apresentado à Câmara dos Deputados o Projeto de lei nº 1.310, criando o “Porto Franco de Manaus”, tendo sido transformado em zona franca por meio de emenda pelo deputado relator, sob a justificativa de que a criação de uma zona franca se mostrava um instrumento mais eficaz⁸¹.

Foi, então, instituída a Zona Franca de Manaus pela Lei 3.173, de 06.06.1957, determinando em seu art. 1.º que fosse criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.

A área territorial da ZFM, em sua configuração original da Lei 3.171 de 1957, era constituída por uma extensão de terras não inferior a 200 (duzentos) hectares e por uma faixa de água adjacente à mesma, de 200 metros de largura, sobre a superfície do Rio Negro, de uso restrito às embarcações destinadas a operar na mencionada Zona, conforme o disposto no art. IV, § 1.º, do Regulamento aprovado pelo Dec. 47.757/1960.

⁸⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus. Revista Tributária e de Finanças Públicas, RTrib 22/167, jan.-mar./1998, p. 924.

⁸¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto. A Zona Franca e sua proteção constitucional. Revista Tributária de Finanças Públicas 2012. 107/261-284.

A ZFM foi concebida, nessa primeira concepção, com a precípua finalidade de receber mercadorias de origem estrangeira, para armazenamento, depósito, guarda, conservação e beneficiamento a fim de que fossem retirados para o consumo interno no Brasil ou para exportação. No entanto, na forma em que foi concebida originariamente, a ZFM, por falta de infraestrutura, não chegou efetivamente a operar.

Dessa forma, apesar das dificuldades de implementação, a Zona Franca de Manaus não foi criada pelos militares à época ditadura. Na verdade, foi criada anteriormente, à época do governo de Kubistcheck, em que se tentava desenvolver o desenvolvimento brasileiro dos cinquenta anos em cinco.

Após dez anos, foi realizada uma nova tentativa de estruturação da ZFM. Para isso, a União editou o Decreto lei 288, de 28.02.1967, regulamentado pelo Dec. 61.244, de 28.08.1967, substituindo a Lei 3.173/1957. O Decreto lei 288/1967 definiu a Zona Franca de Manaus em seu art. 1.º, estabelecendo que a Zona Franca de Manaus seria uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

A ZFM passou a ser um importante instrumento de promoção do desenvolvimento regional, visando à integração da Amazônia à comunidade econômica brasileira. Para Beatriz Stevenson Braga⁸², com a criação da Zona Franca de Manaus, o governo federal teve interesse em contrabalançar as dificuldades de atração de investimentos na Região Norte, especialmente em meio a floresta amazônica. Ao fornecer vantagens à instalação de indústrias e importação de equipamento em sua área, objetivou, assim, compensar uma desigualdade ocasionada pela falta de infraestrutura e pelas grandes distâncias.

Cabe destacar que existem fundamentos gerais que embasam a referida zona. Além do já analisado art. 3.º, III da CF/1988, que estabelecem a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil e como princípio da ordem econômica, acerca da necessidade de promover o desenvolvimento socioeconômico equilibrado entre as diferentes regiões do país, a Constituição trouxe uma exceção ao princípio da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, atendendo ao

⁸² Braga, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: Sampaio Dória, Antônio Roberto (coord.). Incentivos fiscais para o desenvolvimento. São Paulo: José Bushatsky Ed. [sem data]. p. 227

princípio da ordem econômica de redução das desigualdades regionais. Dessa forma, visando atenuar as distorções econômicas entre os Estados-membros, de modo a reforçar a unidade nacional⁸³, a Zona Franca de Manaus foi mantida pela ordem constitucional atual.

Assim, como leciona Beatriz Stevenson Braga⁸⁴, na criação da Zona Franca, teve-se a ideia de contrabalancear as dificuldades de atração de investimentos para a região. Através da implantação de uma zona, com a possibilidade de concessão de incentivos fiscais, ao fornecer vantagens adicionais à instalação de indústrias, buscou-se compensar as desigualdades existentes, ocasionadas pela falta de infraestrutura e pelas grandes distâncias geográficas.

Importante destacar que o projeto Zona Franca de Manaus sofreu várias mudanças ao longo do tempo. Inicialmente, o comércio de importados era muito forte na região, os brasileiros se deslocavam para Manaus com objetivo exclusivo de fazer compras. Com advento, porém, da concorrência desleal do comércio ilegal, como a feira do Paraguai em Brasília, Foz do Iguaçu e a rua 25 de Março em São Paulo, o comércio na região ficou inviável para os turistas de compras brasileiros. Com a dificuldade no comércio, a região mudou o foco e desenvolveu um imenso parque industrial que gera em torno de cem mil empregos⁸⁵.

Além dos fundamentos constitucionais gerais que embasam a ZFM, acerca da configuração atual da ZFM, cabe destacar que a Constituição de 1988 foi a única que trouxe a previsão expressa da Zona. Com efeito, em 1988, com a promulgação da atual Constituição da República, a manutenção da Zona Franca de Manaus foi expressamente assegurada até o ano de 2003 pelo caput do art. 40 do ADCT.

Tal prazo foi prorrogado por mais 10 anos por força da EC 42, de 19.12.2003, que acrescentou ao ADCT o art. 92, que determinou que seriam acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Após, adveio a Emenda Constitucional nº 83 de 2014, que aumentou o prazo em 50 (cinquenta) anos, de

⁸³ Carrazza, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 179.

⁸⁴ BRAGA, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). Incentivos Fiscais para o desenvolvimento. São Paulo: Bushatsky, p. 226-227.

⁸⁵ MENDONÇA, Jean Cleuter Simões. Isenções tributárias no pacto federalista – Zona Franca de Manaus. Direito tributário: questões atuais. Coordenação: Luiz Cláudio Silva Allemand. - Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012, p. 241.

forma que a Zona Franca de Manaus encontra-se assegurada constitucionalmente de forma expressa até o ano de 2073.

O ilustre colega Ramos Filho⁸⁶ destacou que os incentivos fiscais da ZFM podem ser classificados em quatro grupos, conforme a operação em relação a qual incidam. Nesta classificação pode ser destacados: incentivos na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM, como é o caso das isenções do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conforme art. 3.º do Dec.-lei 288/1967, e a suspensão da contribuição do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; incentivos na remessa de mercadorias nacionais para a ZFM, as quais são equiparadas à exportação, nos termos do art. 4.º do Dec.-lei 288/1967, como é o caso das isenções da contribuição ao PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante; incentivos na saída de mercadorias produzidas na ZFM para qualquer ponto do território nacional, como é o caso da redução do Imposto de Importação (II), previsto no art. 7.º do Dec.-lei 288/1967 e a isenção do IPI, nos termos do art. 9.º do Dec.-lei 288/1967; incentivos na exportação de mercadorias da ZFM para o exterior, como é o caso da isenção do Imposto de Exportação (IE), previsto no art. 5.º do Dec.-lei 288/1967.

Apesar de envolver incentivos de vários tributos, para efeitos do presente estudo, concentrar-se-á apenas na questão dos incentivos no âmbito estadual do ICMS. Os incentivos fiscais de ICMS destinados às empresas industriais e agroindustriais constituem-se nas seguintes modalidades: crédito estímulo, diferimento, isenção, redução de base de cálculo e crédito fiscal presumido⁸⁷.

Assim, a Zona Franca de Manaus é fruto da necessidade de se integrar a Amazônia ao panorama político e econômico nacional. Para isso, o legislador previu que a LC 24/75, quanto aos benefícios de ICMS, não seria aplicada às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM, ou seja, não é necessária a aprovação de convenio no CONFAZ pelos representantes dos Estados-membros da federação para a concessão de benefícios fiscais de ICMS às indústrias localizadas na ZFM.

⁸⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto. A Zona Franca e sua proteção constitucional. Revista Tributária de Finanças Públicas 2012. 107/261-284.

⁸⁷ Previsão no art. 2º da Lei do Estado do Amazonas n. 2.826/2003.

1.3.2. Desnecessidade de prévio convenio para concessão de benefício fiscal de ICMS na ZFM

O art. 15 da LC 24 de 1975 estabelece que a necessidade de autorização por meio de convenio para concessão de benefício fiscal de ICMS não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. O regramento da Lei Complementar 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, portanto, não alcança as indústrias que já se encontravam instaladas na Zona Franca de Manaus em 7 de janeiro de 1975, data da promulgação da lei complementar, nem as indústrias que se instalassem depois do início da vigência da lei⁸⁸.

O legislador excluiu a aplicação da referida Lei Complementar à Zona Franca de Manaus. Ocorre que é necessário verificar o alcance da prerrogativa a partir dos limites da extensão territorial da Zona Franca de Manaus, tendo em vista a desnecessidade de convenio apenas para os incentivos fiscais a serem concedidos às indústrias compreendidas na ZFM. Assim, o art. 15 da referida lei complementar somente autoriza o Estado do Amazonas a conceder, sem autorização do CONFAZ, incentivos de ICMS às indústrias instaladas na Zona Franca.

Para a legislação do ICMS, a Zona Franca de Manaus compreende os Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, todos localizados no Estado do Amazonas, conforme o Convenio ICMS 49/94 de 30 de junho de 1994. Assim, caso haja interesse do Estado do Amazonas de conceder algum incentivo em local que não seja nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo haverá necessidade de convenio normalmente, assim como qualquer outro ente federativo.

Cabe destacar que não é qualquer contribuinte que está no alcance do art. 15 da referida lei. Apenas às indústrias é possível conceder benefícios fiscal sem deliberação interestadual. O Código Tributário Nacional, no Parágrafo Único do art. 46, considera industrialização a atividade que modifique a natureza ou a finalidade de um produto ou o aperfeiçoamento para o consumo.

É possível, por conseguinte, a concessão de incentivo fiscal sem prévio convenio, caso o estabelecimento execute operação que modifique a natureza, o funcionamento, o

⁸⁸ Conforme art. 16, a Lei Complementar 24/75 entrou em vigor na data de sua publicação, que se deu em 7 de janeiro de 1975.

acabamento, a apresentação, a finalidade do produto ou aperfeiçoamento para consumo⁸⁹ e caso esteja instalada no Município de Manaus, de Rio Preto da Eva ou de Presidente Figueiredo.

Destarte, caso do Estado do Amazonas pretenda outorgar incentivos fiscais relativos ao ICMS a empresas que realizem apenas operações comerciais, não se poderá valer do art. 15 da LC 24 de 1975. Para o ente amazonense conceder benefício fiscal a empresa que desenvolva atividade exclusivamente comercial, deverá seguir a regra geral com a necessidade de convênio autorizativo, mesmo que esteja instalada na área territorial da ZFM.

Outrossim, o dispositivo legal em destaque não permite que o Estado do Amazonas conceda unilateralmente incentivos de ICMS às empresas prestadoras de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que instaladas na Zona Franca de Manaus⁹⁰, posto que não se enquadra no requisito de “indústria” exigido pela lei.

Mesmo no caso da Zona Franca, contudo, ainda é obrigatória a instituição de qualquer benefício fiscal por meio de lei. Aplica-se o princípio da legalidade tributária também à concessão de qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão de impostos, nos termos do art. 150, §6º da CF/88. No caso do Estado do Amazonas, no âmbito da ZFM, ainda permanece necessária a instituição do benefício fiscal por meio de lei estadual do Amazonas, sendo dispensada apenas a autorização por meio de convenio.

Impende destacar que o legislador, na 2ª (segunda) parte do art. 15 da LC 24/75, ao estatuir que é vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas⁹¹, impôs que as demais unidades federativas deveriam reconhecer a validade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas às indústrias da Zona Franca de Manaus, mediante lei

⁸⁹ O Regulamento do IPI, no art. 4º, caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como: I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem); IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

⁹⁰ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: Proteção Constitucional e Incentivos Fiscais. 1ª ed. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 146.

⁹¹ Trecho encontra-se constante do disposto na 2ª parte do art. 15 da LC 24/75.

estadual sem autorização por meio de convênio. Dessa forma, a vedação refere-se aos demais entes, proibindo que excluam incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido à ZFM por norma estadual ou por convenio interestadual.

Ocorre que, considerando que a Lei Complementar é anterior à Constituição de 1988, teria sido recepcionado o disposto no art. 15 da referida lei recepcionado pela CF/88, uma vez que o art. 155, §2º, XII, g do texto constitucional não prevê nenhuma exceção à necessidade de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscal no ICMS?

1.3.3. Recepção do art. 15 da LC 24/1975 pela Constituição de 1988

Como já abordado, a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1974 dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Ocorre que, nos termos do art. 15 da referida lei, há uma ressalva à aplicação da referida lei complementar: o disposto na lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

Conforme disposto no art. 15 da LC 24/75, não é necessária a aprovação de convenio no âmbito do CONFAZ pelos representantes dos Estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais de ICMS às indústrias da ZFM, ou seja, basta lei estadual amazonense para regular instituição de benefícios. Como se trata de dispositivo legal anterior à Constituição de 1988, questiona-se: houve recepção da previsão legal de que a Zona Franca de Manaus está dispensada de autorização de convenio para benefício fiscal de ICMS?

Inicialmente, cabe destacar que a previsão constante do art. 15 da LC 24/75 era constitucional à época de sua instituição, ou seja, era compatível com Emenda Constitucional 1/69. Isso porque a CF/1967 dispôs sobre planos de valorização das regiões menos desenvolvidas do país: no art. 8º, XIV, cabia à União a competência para realizar os referidos planos; no art. 43, inciso IV, cabia ao Congresso Nacional, a atribuição de dispor sobre os planos; no art. 63, cabia ao orçamento plurianual de investimento a missão de consignar dotações plurianuais para a execução dos referidos planos. Dessa forma, o referido art. 15, ao permitir que o Estado do Amazonas concedesse incentivos fiscais de ICM sem prévia

celebração de convenio no CONFAZ, estava de acordo com a Constituição vigente à época de sua instituição.

A Constituição de 1988, ao prever, no art. 155, §2º, XII, g, que cabe à lei complementar regular a forma como mediante deliberação dos entes estaduais serão concedidos e revogados benefícios fiscais de ICMS, não indica qualquer ressalva, o que poderia servir de argumento no sentido da não recepção do art. 15 da referida lei.

Ocorre que, na hermenêutica constitucional, como nos ensina Paulo Bonavides⁹², uma prescrição constitucional não deve ser interpretada de forma isolada. Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços⁹³. Em nome do método, cumpre advertir contra a análise de um dispositivo visto de maneira isolada, como se um único dispositivo pudesse absorver ou explicar a ordem constitucional sozinho. É necessário verificar a essência do sistema.

Indispensável, portanto, verificar outras disposições constitucionais. Ora, no art. 40 do ADCT, previu-se a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais, mantida até 2073, nos termos do art. 92-A do ADCT. Dentre as características que caracterizam a ZFM encontra-se exatamente o disposto no art. 15 da LC 24/75, tal qual defende o ilustre Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho⁹⁴.

Além disso, pela sua própria natureza, a parte permanente, em que se encontra o art. 155, §2º, XII, g, contém normas de caráter estável, enquanto o art. 40 do ADCT é norma transitória, de forma que, após o prazo de 2073, a exceção quanto a necessidade de convenio deixa de existir. Note-se que, na relação entre art. 40 do ADCT e art. 155, §2º, XII, g da CF de 1988, convivem os conceitos de permanência *versus* transitoriedade⁹⁵.

Humberto Ávila⁹⁶ entende que a Constituição de 1988 contém um dever expresso de diferenciação da Zona Franca de Manaus relativamente à concessão de benefícios fiscais.

⁹² BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 16a ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 132.

⁹³ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica). 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 164.

⁹⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: Proteção Constitucional e Incentivos Fiscais. 1a ed. Curitiba: Instituto Memória, 2019, p. 133.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – Interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. Revista Tributária e de Finanças Públicas • RTrib 3/103 • abr.-jun./1993.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convenio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 144. São Paulo: Dialética, setembro/2007, p. 69.

Ao mantê-la como zona especial de benefícios fiscais, com sua característica de área de incentivos fiscais, a CF/88 incorporou, ao seu sistema federativo, um ente, Estado do Amazonas, dotado de uma posição federativa diferenciada. Essa posição diferenciada decorre de fatores locais e da distância dos centros consumidores de seus produtos.

Tal previsão legal, portanto, apesar de não se encontrar expressamente ressaltada no art. 155, §2º, XII, g da Constituição, foi recepcionada pela CF/88, tendo em vista o disposto no art. 40, combinado com os arts. 90 e 92-A do ADCT⁹⁷.

Assim, apenas o Estado do Amazonas, no contexto da Zona Franca de Manaus, pode conceder benefício fiscal sem autorização dos demais Estados da Federação. Fora desses parâmetros, cabe controle dos incentivos fiscais de ICMS concedidos por meio do Confaz, da própria administração tributária, por meio de controle de atos da Administração Pública e pela advocacia pública, no âmbito das procuradorias estaduais.

⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – Interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. Cadernos de direito tributário e finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993, p. 100.

CAPÍTULO 2 IMPACTO NA ZONA FRANCA DE MANAUS DA INEFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

O próprio sistema constitucional já trouxe mecanismos de defesa de controle interno para a concessão de incentivos fiscais de ICMS: a previsão do art. 155, §2º, XII, g, com a necessidade de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para concessão de benefícios, isenções e incentivos fiscais de ICMS; o disposto no art. 132, em que cabe aos Procuradores de Estado e do Distrito Federal a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas, devendo realizar a consultoria no sentido de se aplicar a forma estabelecida na legislação, defendendo a necessidade de acordo entre os entes no Confaz; controle dos atos administrativos pela administração tributária.

Apesar de todas essas previsões de forma de controle interno da Administração Pública, todavia, o que se percebe é o descontrole na concessão de benefícios e incentivos fiscais de ICMS, gerando verdadeira guerra fiscal, impactando não só no federalismo fiscal brasileiro, mas na necessidade de desenvolvimento regional de regiões menos favorecidas e, dentro deste contexto, na Zona Franca de Manaus.

Dito isso, cabe uma análise pormenorizada de como se dá o controle interno realizado pela deliberação dos Estados, pela administração tributária e pela advocacia pública estadual.

2.1. Controle Interno dos Incentivos fiscais: CONFAZ, administração tributária e advocacia pública

Visando a defesa do pacto federativo, a Constituição trouxe a previsão da necessidade de deliberação entre os Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, nos termos do art. 155, §2º, XII, g da CF/88. Para isso, foi criado o órgão específico de controle do Confaz, além de ser possível o controle por outros órgãos, a exemplo das Procuradorias-Gerais dos Estados, por meio das advocacias públicas estaduais.

Importante órgão de controle na concessão de incentivos fiscais de ICMS com natureza jurídica *sui generis* é o Confaz, instituído pela LC 24/75, tendo a importante função de editar convênios com autorização unânime entre os Estados e o Distrito Federal, o que representa modo inicial de controle interno dos incentivos fiscais, uma vez que o Confaz é órgão do Poder Executivo federal.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 trouxe importante mecanismo de controle dos atos da Administração Pública integrado pelos órgãos de controle externo, bem como pelo próprio Poder Executivo através de órgãos de controle interno, principalmente pelas controladorias e procuradorias, como órgão de consultoria jurídica do ente político.

2.1.1. Controle do Conselho Nacional de Política Fazendária

A Lei Complementar nº 24 de 1975 dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos e outros incentivos do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Os convênios devem ser celebrados em reuniões com representantes da maioria dos Estados que compõem a Federação, sob a presidência de representantes da União, cujas decisões dependerão do atingimento da unanimidade dos Estados representados.

Para evitar a guerra fiscal, criou-se o Conselho Fazendário (CONFAZ), com o objetivo de, através de um consenso entre os entes, promover-se o federalismo fiscal de cooperação. A ideia era: através do diálogo e do consenso, chegar-se a decisões comuns e acordos favoráveis a todos os envolvidos. Se a decisão era unânime, podia-se concluir que teria havido respeito ao pacto federativo, defendendo e protegendo o interesse de cada unidade subnacional.

Apesar de teoricamente ser uma ideia razoável, essa necessidade de consenso dificulta muito a celebração dos acordos. Realmente, quando se chega ao consenso, tem-se, obviamente, o respeito do interesse de cada Estado. No entanto, basta um ente contrário a celebração de convenio para todo este ideal não funcionar: muitos Estados acabam por conceder benefícios à revelia do CONFAZ. Daí, surge a guerra fiscal.

Para compreender um pouco melhor a questão, indispensável analisar o Confaz, que é um órgão representativo dos Estados e do Distrito Federal dentro do Ministério da Economia, mas não tem apenas a função de estabelecer convênios para concessão de incentivos fiscais.

Foi a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, em seu artigo 2º, que criou o Confaz, ao estabelecer que os convênios do ICMS que versem sobre benefícios fiscais relativos ao tributo, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes da União.

O primeiro Regimento Interno do CONFAZ foi introduzido pelo Convênio ICM 08/75, que vigorou até 3 de outubro de 1990, sendo substituído pelo Regimento Interno instituído pelo Convênio ICMS 17/90, que ficou em vigor até 3 de fevereiro de 1998. O atual Regimento Interno do CONFAZ foi aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, alterado pelo Convênio ICMS 07/10.

O CONFAZ foi criado, portanto, em plena ditadura militar, sendo conhecido à época como um Conselho de Secretários de Fazenda dos Estados, ou seja, sendo formado por secretários de fazenda representantes dos Estados-membros, cujos governos, além de em grande parte terem governadores indicados pelo regime militar, estavam sujeitos à iminente intervenção federal a qualquer momento.

Frise-se que logo após a edição da Lei Complementar n.º 24/75, foi editado em 25 de fevereiro de 1975, o Decreto n.º 75.408 que, no seu art. 1.º estabeleceu que caberá ao Ministro de Estado da Fazenda representar o Governo Federal nas reuniões a que se refere o artigo 2º da Lei Complementar n.º 24, de 7 de Janeiro de 1975, presidindo as mesmas reuniões.

Dado a essa forma de controle centralizado e diante da ausência de autonomia por parte dos Estados-membros, é possível afirmar que o CONFAZ, a princípio, tratava-se de mero instrumento para implementação de políticas fiscais que advinham da vontade política do governo federal, permitindo, ainda, a possibilidade de um controle efetivo sobre os governos estaduais quanto à essas políticas.

Muito embora as reuniões do referido conselho sejam fechadas e suas atas arquivadas para uso exclusivo de seus membros, verifica-se que, além dos representantes dos Estados⁹⁸ que têm direito a voto, as reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Economia e compostas também por representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional, os quais podem participar dos debates sem direito a voto⁹⁹.

Compete ao Conselho promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o

⁹⁸ Conforme dispõe o artigo 34, § 3º do Regimento Interno do CONFAZ. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 1º ago 2019.

⁹⁹ Nesse sentido, vide o artigo 7º do Regimento Interno do CONFAZ. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 3 ago 2019.

inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Além disso, o Confaz tem a função de promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional, como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal. Deve ainda sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais.

Cabe ao Conselho promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias. Deve promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de interrelação da tributação federal e da estadual.

Ao CONFAZ compete ainda colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos Estaduais.

No âmbito do Conselho, tem-se por pressuposto o princípio federativo, de forma que os convênios, os ajustes e os protocolos são celebrados, teoricamente, em absoluto estado de igualdade de condições entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do Confaz¹⁰⁰.

Assim, o CONFAZ é um órgão federativo clássico, similar à concepção do Senado Federal de representação dos interesses dos Estados na União. No entanto, enquanto o Senado é composto por Senadores escolhidos diretamente pelo voto popular, o CONFAZ reúne, por meio dos Secretários de Estados, os representantes alinhados aos interesses dos Governadores. No âmbito do CONFAZ, os Secretários efetivamente defendem os interesses econômicos do governo de seu Estado.

Como se pode observar, a competência do Confaz vai muito além da aprovação de convênios que dispõem sobre benefícios fiscais relativos ao ICMS. No entanto, realmente o

¹⁰⁰ MIGUEL, Luciano Garcia. A Função do Conselho Nacional de Política Fiscal (Confaz) como Instrumento de Harmonização da Legislação Nacional do ICMS. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 15, n. 86, p. 78-91, jul./ago. 2012.

CONFAZ tem como função precípua o combate à guerra fiscal: o art. 2º, §2º da LC 24/75 determina que a concessão de benefícios dependerá de decisão unânime dos Estados representados, em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência do Governo federal.

Embora o CONFAZ tenha entre suas atribuições a promoção de ações necessárias à elaboração de políticas mediante a harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito e mesmo diante do novo sistema federativo construído a partir da Constituição Federal de 1988, o conselho não tem sido eficaz na tentativa de diminuição do desequilíbrio federativo decorrente das políticas fiscais. A ineficiência do Confaz (Conselho de Política Fazendária) que seria, em tese, o órgão harmonizador dos estados entre si, é notória¹⁰¹. E uma das razões para essa ineficiência do Confaz é a própria exigência de unanimidade para celebração dos convênios.

2.1.1.1. Unanimidade na celebração de Convênios

O ICMS, no Brasil, é um tributo estadual, mas, na maioria esmagadora dos países, é um tributo centralizado ou federal, adotando a técnica do valor agregado. Embora o regime adotado seja o da “não cumulatividade”, que guarda semelhanças com a técnica do valor agregado, para viabilizar a desoneração da tributação das operações anteriores nas posteriores, o ICMS de “vocação nacional” foi regionalizado, sendo instituído pelos Estados-membros da federação brasileira, nos termos da EC não 18/65, do Código Tributário Nacional e das Constituições de 67 e 88¹⁰².

Diante da existência de uma “vocação nacional”¹⁰³, no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs-se a necessidade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal para, por meio de votação unânime, não provocar o favorecimento de qualquer ente

¹⁰¹ KUGELMAS, Eduardo. A evolução recente do regime federativo no Brasil. In: Federalismo na Alemanha e no Brasil. – Wilhelm Hofmeister e José Mário Brasiliense Carneiro (org.). São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n.  22, Vol. I, 2001, p. 33-41.

¹⁰² MARTINS, Ives Gandra. A unanimidade da aprovação dos Estados para concessão de estímulos no ICMS – clausula p treia constitucional. Coordenação de Misael Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior e André Mendes Moreira. Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Belo Horizonte: Arraes, 2015, pg. 3.

¹⁰³ Apesar desta chamada “vocação nacional”, cabe destacar que, no âmbito da União Europeia, há um sistema de tributac o do consumo aplicado harmoniosamente por vinte e oito Estados soberanos em mais de vinte línguas e mais de um alfabeto. Faça-se notar que esta aplicação é feita sem guerras fiscais nem atitudes de violação da concorrência dentro do âmbito da União Européia, sendo claro que os graus de desenvolvimento das economias e os interesses próprios de cada Estado são diferentes uma vez que a receita do IVA   receita de cada país, sendo um percentual dessa receita obtida enviada para a União Europeia como contributo para as despesas desta instituição' passando a ser tratada como receita própria da UE a partir da  O IVA europeu e o processo de reforma tributária brasileira. GUIMARA ES, Vasco Branco. O IVA europeu e o processo de reforma tributária brasileira. R. Fórum de Dir. Tributário — RFDT 1 Belo Horizonte, ano 16, n. 95, p. 75-97, set./out. 2018.

subnacional. Objetivou-se não levar um Estado a ter maior competitividade que outro, gerando uma concorrência desleal e prejudicial ao federalismo fiscal.

A Constituição Federal exigiu, no art. 155, §2º, XII, g, apenas que a lei complementar deveria regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, incentivos fiscais devem ser concedidos e revogados. É indispensável observar que a exigência de anuência por parte dos Estados e do Distrito Federal com o quórum de unanimidade não está expressa no texto constitucional. Esta exigência está prevista na Lei Complementar nº 24/75. Trata-se, portanto, de norma infraconstitucional anterior à Constituição de 1988.

Ocorre que foi arguida, no Supremo Tribunal Federal, por meio da Arguição de Preceito Fundamental nº 198, a não recepção do art. 2º, §2 e 4º da Lei Complementar n. 24/1975, que prevê deliberação unânime para concessão de benefícios fiscais em ICMS e ratificação tácita de convênios, se transcorrido *in albis* o prazo legal. Isso porque violaria o princípio democrático, a autonomia dos entes federativos e o princípio da proporcionalidade.

Além disso, a deliberação unânime não respeitaria a vontade da maioria, na medida em que concederia a qualquer Estado-membro a capacidade de impor unilateralmente a sua vontade de não ver um benefício autorizado, possibilitando que apenas um ente imponha a sua vontade, em detrimento de todos os outros entes.

O mérito da ação ainda não foi julgado. A liminar requerida na inicial, no entanto, foi apreciada, tendo sido indeferida monocraticamente pelo relator, Ministro Dias Toffoli, no ano de 2009. Há jurisprudência do Supremo de que não cabe liminar em ação de controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo que tenha sido editado há algum tempo¹⁰⁴, como é o caso da ADPF em questão, em que os dispositivos legais objeto da ADPF se encontra em vigor há mais de 34 (trinta e quatro) anos. Ao indeferir a liminar, portanto, não houve, mesmo que previamente, uma análise do mérito da ADPF.

Em todo caso, na referida decisão que negou a liminar, o Ministro Relator destacou que o Supremo vem reiteradamente aplicando os referidos dispositivos em todos os casos em que declarou a inconstitucionalidade de leis concessivas de benefícios fiscais sem

¹⁰⁴ Conforme jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal, o transcurso de longo lapso temporal, desde o início da vigência da norma cuja constitucionalidade é questionada, constitui indício relevante da inexistência do segundo requisito, a justificar o indeferimento da liminar postulada. Neste mesmo sentido, pode-se citar o precedente da ADI 1935/RO, rel. Min. Marco Aurélio, Julgamento: 19/12/1998.

previa aprovação de convênio. O próprio Plenário do STF já afirmou a recepção da LC nº. 24/1975 pela ordem constitucional de 1988, como no julgamento da ADI nº 2.549¹⁰⁵. Assim, na jurisprudência do Supremo que tratou da questão foi aplicada a necessidade de quórum unânime.

Apesar disso, pode-se afirmar que é possível vislumbrar três caminhos possíveis em um eventual julgamento da ADPF. Uma opção seria entender que a unanimidade não apenas é compatível, como é uma opção obrigatória de forma que tal quórum não poderia ser alterado pelo legislador, nem mesmo por meio de lei complementar ou emenda à Constituição.

Esta solução é defendida por Ives Gandra¹⁰⁶, para quem o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal no tocante a estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, visto que não estabeleceu qualquer “quorum” mínimo. Para o ilustre tributarista, a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto constitucional.

O referido doutrinador¹⁰⁷ entende que a unanimidade prevista na LC nº 24/75 é decorrência do que chamou de “vocação nacional do ICMS”, no quadro da ordem constitucional de 1988. A unanimidade seria decorrência lógica da própria forma federativa e estaria, portanto, sob a proteção da cláusula p treia, prevista no art. 60, §4 , I da Constituição Federal, que veda emendas tendentes a abolir a forma federativa de Estado.

¹⁰⁵ O art. 155, § 2 , inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir   lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da pernicioso “guerra fiscal” entre eles.   lei complementar restou discricionária apenas a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional. A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar 24/1975, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. (ADI 2549, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-189 DIVULG 30-09-2011 PUBLIC 03-10-2011 REPUBLICAÇÃO: DJe-209 DIVULG 28-10-2011 PUBLIC 03-11-2011 EMENT VOL-02618-01 PP-00024 RET v. 14, n. 82, 2011, p. 92-105)

¹⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A guerra fiscal e o ICMS. Revista dos Tribunais. vol. 980. ano 106. p. 23-33. São Paulo: Ed. RT, junho 2017.

¹⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidades da aprovação dos Estados para concessão de estímulos no ICMS – Clausula p treia constitucional. *In* Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Misabel Machado Derzi, Onfre Alves Batista Junior, André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 5.

Se realmente fosse esse o caminho adotado, o quórum de revogação do convênio, previsto no art. 2º, §2º da LC 24/75¹⁰⁸, de 4/5 (quatro quintos) também não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, uma vez que o art. 155, §2º, XII, g da Constituição fala expressamente em concessão e revogação da mesma forma. No entanto, a ADPF 198 não questiona o quórum de revogação, mas apenas o quórum de concessão.

Além disso, a Constituição, no art. 155, §2º, XII, g, apenas fala que a lei complementar deve regular a forma como deve ser concedido e revogado isenções incentivos e benefícios fiscais mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, sem exigir um quórum específico, muito mesmo um consenso entre os entes federativos.

A segunda possibilidade de decisão na ADPF 198, acerca da recepção do dispositivo que trata do quórum de unanimidade para autorização de concessão de benefícios fiscais em ICMS, é a de o Supremo entender, no julgamento da referida ADPF, que a unanimidade é compatível com a CF/88, sendo possível o quórum previsto na lei complementar. Neste caso, porém, seria possível a alteração pelo legislador, por meio de lei complementar, ou seja, não estaria protegida pela Constituição por *clausula pétre*a.

Destarte, seria esta segunda hipótese de recepção da LC nº 24/75 pela Constituição de 1988. As evidências apontadas para tanto são o fato de o §8º do art. 34 do ADCT mencionar expressamente a aplicação da LC nº 24/75, nos seguintes termos: "Se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e Distrito Federal, mediante convenio celebrado nos termos da Lei Complementar nº. 24 de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria".

Uma terceira hipótese seria a declaração de incompatibilidade da exigência com a ordem constitucional em vigor, ou seja, entender-se-ia que o quórum de unanimidade não seria uma opção viável para o legislador, de forma que não teria sido recepcionada a exigência de quórum unanime para autorização de concessão de benefício fiscal pelo CONFAZ. Não havendo na ordem constitucional vigente nenhuma previsão com requisito de quórum unanime, esta terceira hipótese parece a mais compatível com a Constituição de 1988.

A unanimidade não é exigida na Constituição Federal de 1988 para nenhuma aprovação de ordem legislativa, nem mesmo para a emenda da própria Constituição, que

108

requer a aprovação de um quórum qualificado por três quintos dos votos dos membros de cada uma das Casas Legislativas. Exigir deliberação unânime, em vez de promover o diálogo e a harmonia na federação, acirra ainda mais a guerra fiscal, uma vez que há a violação do princípio democrático, com a prevalência da vontade de uma minoria ou de apenas um único membro, capaz de vetar a possibilidade de mudanças reais.

A unanimidade nem mesmo é adequada para um Estado Democrático de Direito, havendo um desequilíbrio da relação entre os Estados, na medida em que engessam e travam a possibilidade de se desempenhar mudanças significativas. Para Tercio Sampaio Ferraz Junior¹⁰⁹, torna-se quase impossível promover mudanças, já que a regra, excepcionar, impede a adesão de todos, o que acaba por fazer da deliberação conjunta uma regra sem exceção: ou é unanime ou não existe.

Assim, a aprovação unanime promovida no âmbito do Confaz pelos Secretários de Fazenda é única regra de votação unanime em regras de direito público. A norma permite que qualquer Estado, isoladamente, possa bloquear um debate relativo a programas de incentivos vitais para toda uma região do país, ferindo o princípio federativo e democrático.

Além disso, a unanimidade beneficia Estados mais industrializados, com o aumento das desigualdades regionais e sociais. Isso porque é possível que Estados em que há maior infraestrutura não tenham interesse de concordar na concessão de benefícios fiscais aos demais Estados. Basta São Paulo, por exemplo, não concordar para não ser concedido o benefício, indispensável para a atração de empreendimentos para Estados menos desenvolvidos.

Ocorre que, segundo o art. 3º, III da Constituição, constitui objetivo da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais e sociais. Além disso, o art. 170 da CF/88 estabelece como princípio a ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais. A unanimidade, na medida em que beneficia Estados mais industrializados, seria, portanto, incompatível com a Constituição de 1988.

Diante da impossibilidade, muitas vezes, de um consenso, alguns Estados acabam por conceder benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ, de forma que o quórum de

¹⁰⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 278.

unanimidade, que deveria ser um freio, é, na verdade, um dos causadores da guerra fiscal, em que coloca o Estados em verdadeira situação de litígio.

Assim, a situação provocada pela exigência da unanimidade não apenas não evita e não controla a guerra fiscal, como gera uma situação em que coloca em risco a própria forma federativa de Estado, em que há a possibilidade da prevalência da vontade de apenas um único membro e do benefício de Estados mais desenvolvidos e industrializados, provocando o crescimento das desigualdades regionais e sociais.

Como parte do processo legislativo, cabe analisar qual a natureza jurídica desse tipo de convenio no âmbito do CONFAZ. O referido dispositivo legal, apesar de exigir a celebração de acordo entre os entes, não deixou claro se o próprio convenio tem a função de criar diretamente o benefício fiscal de ICMS ou se é apenas autorizativo, questão abordada no item que se segue.

2.1.1.2. Natureza jurídica dos Convênios: parte do processo legislativo

Já houve dúvida se os convênios do CONFAZ seriam autorizativos ou impositivos de incentivos fiscal de ICMS. A questão não era meramente acadêmica: havia consequência prática. Caso bastasse o convenio para a previsão de incentivo fiscal a ser usufruído pelo contribuinte, sem a necessidade de qualquer outro ato legal, o convenio seria impositivo.

No entanto, se o acordo firmado entre os entes estaduais por meio de convenio prescreve um benefício fiscal, para que o contribuinte possa fruir do incentivo fiscal, deveria o Estado criar o incentivo nos termos do convênio, com a obrigatória participação do Poder Legislativo estadual ou distrital. Neste caso, seria o convenio meramente autorizativo.

Tal questão foi submetida ao Supremo Tribunal Federal em repercussão geral no RE 635.688¹¹⁰, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, julgado em outubro de 2014. Entendeu-se, neste processo paradigma, que os convênios têm natureza autorizativa, não concedendo diretamente os incentivos.

Assim, na verdade, trata-se de parte do processo legislativo de instituição de incentivo fiscal de ICMS: primeiramente, é necessária a autorização por meio de convenio;

¹¹⁰ Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. (RE 635688, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-030 DIVULG 12-02-2015 PUBLIC 13-02-2015)

posteriormente, cabe a previsão legal do benefício por meio de lei estadual de cada ente competente para instituir o tributo. Os convênios são, portanto, autorizações para que o Estado ou o Distrito Federal possa implementar um benefício fiscal. Efetivá-lo no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação.

Além disso, cabe destacar que se considera que, a despeito de os convênios do CONFAZ constituírem requisito para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, a validade deles no ordenamento interno de cada Estado celebrante e do Distrito Federal dependeria de lei de cada ente, emanado da respectiva assembleia legislativa, não bastando decreto do chefe do Poder Executivo¹¹¹. A participação do Poder Legislativo legitima e confirma a intenção do Estado, além de manter hígido o postulado da separação de poderes concebido pelo constituinte originário¹¹².

Visto sob esse ângulo, o convênio é um ato prévio, para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Nesse caso, insere-se no processo legislativo como condição prévia para a introdução da norma jurídica concessiva de benefício fiscal do ICMS no ordenamento jurídico dos Estados e do Distrito Federal. A sua inobservância retira o fundamento de validade da norma, não pela ilegitimidade do órgão que a expediu, mas pela desobediência do procedimento previsto no ordenamento jurídico para a sua produção¹¹³.

Como decorrência lógica, a revogação do benefício pode ser feita pelo Estado ou pelo Distrito Federal, sem necessidade de autorização do CONFAZ para isso. Assim, se o convênio apenas autoriza a introdução de incentivo na legislação local, o ente estadual ou distrital que tem a competência para introduzir ou não o benefício e também para revogá-lo.

Dessa forma, é possível afirmar que a autorização veiculada em Convênio para a concessão de remissão não acarreta direito subjetivo para o contribuinte, se não houve implementação da medida necessária à concessão do benefício, mesmo que o Convênio tenha sido objeto de ratificação¹¹⁴. Os convênios do CONFAZ são, portanto, uma mera autorização

¹¹¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do CONFAZ de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan. fev. 2010.

¹¹² Essa é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: RE 630705 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 11/12/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 08-02-2013 PUBLIC 13-02-2013.

¹¹³ MIGUEL, Luciano Garcia. A Função do Conselho Nacional de Política Fiscal (Confaz) como Instrumento de Harmonização da Legislação Nacional do ICMS. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 15, n. 86, p. 78-91, jul./ago. 2012.

¹¹⁴ Esse é o entendimento exposto no seguinte julgado do STJ: RMS 13.543/RJ, 2a Turma, rel. Min. Castro Meira, DJ 16.02.2004.

essencial para a implementação do benefício fiscal pelos Estados e o Distrito Federal, e não de uma imposição¹¹⁵.

Assim, ainda que o Conselho Nacional de Política Fazendária tenha sido criado durante o regime militar e inicialmente tenha servido mais como um dos instrumentos da efetivação do controle do poder político-administrativo por parte do governo federal, com o advento da redemocratização, a promulgação de uma nova Constituição Federal e a construção de um novo sistema federativo, passou referido Conselho a se incumbir da elaboração de políticas, procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, além de colaborar com o Conselho Monetário Nacional-CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Entretanto, diante das dificuldades e problemas existentes no pacto federativo, o referido Conselho não foi capaz de solucionar o conflito entre a autonomia federativa dos Estados-membros em matéria tributária e o desequilíbrio federativo, dando condições para guerra fiscal entre os Estados. Diante disso, importante uma análise da potencialidade de controle realizado pelas advocacias públicas estaduais.

2.1.2. Controle pelas Procuradorias-Gerais de Estado

A Constituição Federal de 1988 confere aos próprios entes políticos atribuição de controle interno da legalidade e avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária e financeira, conforme o art. 74, II.

Ocorre que a aplicação de recursos também envolve a concessão de incentivos fiscais, de forma que cabe aos órgãos internos do Poder Executivo estadual promover o controle dos benefícios fiscais, por meio de suas Procuradorias-Gerais e controladorias da administração tributária. Cabe ao controle interno avaliar a legalidade da concessão e dos resultados dos incentivos fiscais de ICMS. Além disso, o controle interno desempenha a função de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, conforme dispõe o art. 74, IV da Constituição Federal.

Já há mandamento constitucional, portanto, quanto ao necessário controle interno a ser realizado pela Administração tributária e pelas advocacias públicas estaduais. Disso resulta a necessidade de incrementar e aprimorar a cultura de controle interno dos incentivos

¹¹⁵ Trata-se de entendimento do STJ, julgado constante no: RMS nº 26.328/RO, Primeira Turma, DJe de 1/10/08.

fiscais de ICMS no seio do executivo estadual, considerando as atuações prévias e simultâneas na concessão dos incentivos¹¹⁶.

Em termos nos quais a eficácia do controle jurisdicional se revela a cada dia mais comprometida, considerando o grande volume, a complexidade das lides e a demora na prestação jurisdicional¹¹⁷, o aprimoramento dos mecanismos de controle interno é medida que pode tornar mais efetivo o modelo constitucionalmente definido, quanto à concessão de incentivos fiscais em harmonia com o pacto federativo e a diminuição das desigualdades regionais. Até porque um agente econômico de razoável porte pode suportar o custo de ações judiciais e confiando na morosidade jurisdicional pode obter uma vantagem manifestamente inconstitucional¹¹⁸.

Verifica-se que a Advocacia Pública pode desempenhar papel de destaque no controle dos incentivos fiscais, ao analisar a sua constitucionalidade, por meio da consultoria jurídica de cada unidade federada, função atribuída pela própria Constituição na seção que trata da Advocacia Pública, mais precisamente quanto a advocacia pública estadual, no art. 132. Na verdade, esse controle de legalidade ou de constitucionalidade é uma obrigação institucional dos advogados públicos, com um poder-dever que tem como objetivo a proteção do interesse público ou o interesse de toda a sociedade.

Uma forma de possibilitar esse controle é submetendo o anteprojeto de lei de iniciativa do Governador às Procuradorias dos Estados para análise e parecer, como órgão de consultoria jurídica do ente político, de forma a verificar os requisitos constitucionais que viabilizam a concessão, podendo-se realizar tanto no momento anterior à propositura da lei, como no momento em que é possibilitado o veto do projeto de lei ao Governador.

Isso porque cabe à Advocacia Pública, por meio de suas consultorias e assessorias, orientar, dar suporte e coadjuvar o Poder Executivo no desempenho eficaz das várias competências legislativas atípicas que lhe foram constitucionalmente conferidas, nos termos dos arts. 131 e 132 da Constituição Federal.

¹¹⁶ BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 221.

¹¹⁷ Tema analisado no capítulo 3 do presente trabalho.

¹¹⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado; In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação II. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 729.

Em que pese essa relevante atribuição constitucional, a atuação da Advocacia Pública, no campo da produção jurídica, ainda não revelou todas as suas potencialidades. Como exemplo, hoje, no Estado de São Paulo, os anteprojetos de lei e as minutas de decreto em matéria tributária são analisados pela Procuradoria de Assuntos Tributários, órgão integrante da Procuradoria-Geral do Estado, somente quando solicitado pelo Secretário da Fazenda ou pelo Procurador Geral¹¹⁹.

Outro exemplo é a Procuradoria-Geral do Estado do Amazonas. Apesar de a Lei Orgânica, no art. 2º, X, definir que cabe à Procuradoria-Geral do Amazonas assessorar o Governador do Estado no processo de elaboração de propostas de emendas constitucionais estaduais, anteprojetos de lei, vetos e atos normativos em geral, em verdade, por questões de limitação de pessoal, apenas é realizado esse tipo de consultoria jurídica quando solicitado por qualquer Secretaria de Estado interessada ou pelo próprio Governador, pela insuficiência no quadro de procuradores.

Apesar de a advocacia pública ser um excelente âmbito para controle interno jurídico de constitucionalidade de concessão de incentivos fiscais, é a conveniência política, e não o rigor jurídico, que propende a falar mais alto nessa seara, circunstância preocupante. Sabe-se que as políticas públicas tributárias são normalmente concebidas em círculo fechado de especialistas e autoridades, sem publicidade, obedecendo fundamentalmente a diretrizes estabelecidas pelo próprio Governo e carecendo de controles jurídicos prévios de adequação constitucional e legal¹²⁰.

As políticas públicas tributárias envolvem vultosos benefícios, incentivos e renúncias fiscais, que somente se justificam se, observados os parâmetros e atendidos os requisitos previstos na Constituição e nas leis, atender ao interesse público e houver um comprovado proveito social. Deve existir um rígido controle jurídico dessas políticas, a fim de que não haja desvirtuamentos nem favorecimentos indevidos. Cabe, portanto, aos advogados públicos, atuando como consultores jurídicos e assessores técnico-legislativos viabilizar, na medida do juridicamente possível, as políticas públicas, apontando alternativas, quando cabíveis, dentro do que se entende por Estado Democrático de Direito.

¹¹⁹ Conforme art. 2º, II, do Decreto estadual de São Paulo nº 57.827, de 1º de março de 2012: “Compete à Procuradoria para Assuntos Tributários, na matéria que define seu campo de atuação, entre outras atividades previstas em lei, regulamento ou ato do Procurador Geral do Estado: I - emitir pareceres jurídicos, mediante solicitação do Procurador Geral do Estado, dos Subprocuradores Gerais do Estado ou do Secretário da Fazenda.”

¹²⁰ SILVA FILHO, Derly Barreto e. A Advocacia Pública e o aperfeiçoamento normativo do Estado Democrático de Direito. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 14, n. 164, p. 22-36, out. 2014.

Na fase de formulação de políticas públicas é que se dá, efetivamente, o início das análises, estudos e debates acerca dos pontos existentes sobre o problema proposto. Os aspectos sociais, econômicos, políticos e jurídicos são discutidos, a fim de se encontrar diretrizes e coordenadas adequadas, necessárias e seguras, para se resolver a questão ora abordada. Valores, princípios e leis são considerados nessa etapa. É nessa etapa do processo de política pública que o membro da advocacia pública terá perfeitas condições de analisar os caminhos jurídicos, que a política ora debatida poderá tomar, para que seja implementada de forma segura e eficiente. Fará o exame da compatibilidade do programa político com a Constituição e as demais normas vigentes, bem como com os princípios e valores do Estado Democrático de Direito¹²¹.

Assim, em questão das grandes repercussões no federalismo brasileiro e na Zona Franca de Manaus, questão objeto do item a seguir, constata-se a necessidade de um aprimoramento do controle interno, inclusive porque a administração tributária possui modos mais céleres e eficazes, como a própria suspensão do benefício.

2.3. Reflexo no modelo Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus, criada com o objetivo de promover o desenvolvimento socioeconômico da região amazônica, está assentada em incentivos fiscais, direcionados a atividades industriais e agroindustriais, tendo o objetivo de compensar ou reduzir as desvantagens locacionais da região e, dessa forma, promover a sua integração socioeconômica às demais regiões do país.

A Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) realizou um estudo sobre “Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades”¹²², que buscou avaliar os impactos socioeconômicos e ambientais do programa Zona Franca de Manaus.

Tal análise da ZFM chegou à algumas conclusões, dentre elas: quanto menor foi a atividade industrial na ZFM, maior foi o desmatamento no Estado do Amazonas; em percentual dos gastos tributários totais do país, a ZFM caiu de 17,1%, em 2009, para 8,5%, em 2018; o crescimento do PIB per capita do estado do Amazonas mais do que dobrou desde 1990, enquanto o de São Paulo cresceu 32%, que foi praticamente o mesmo desempenho do

¹²¹

¹²² Disponível em https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 25 set 2019.

estado do Pará, Roraima e do Acre, vizinhos do Amazonas; para cada R\$ 1,0 gasto com incentivos para a ZFM, a renda da região metropolitana de Manaus cresce mais do que R\$1,0.

No entanto, observou-se que se trata de um modelo de incentivos fiscais sob fortes riscos de desmonte de grande parte de seu parque industrial, caso não sejam adotadas medidas na direção de seu aperfeiçoamento. As consequências socioeconômicas e ambientais de eventual desestruturação do Polo Industrial de Manaus (PIM) são incalculáveis, como forte perda de emprego formal, queda relevante na renda da região, redução da arrecadação tributária para todos os níveis federativos, e potencial impacto de piora na educação e no desmatamento da floresta Amazônica¹²³.

A autorização para que o Estado do Amazonas conceda incentivos fiscais independentemente da autorização por Convênio tem a finalidade de reduzir a carga tributária das empresas ali estabelecidas, especialmente nas situações em que a concorrência no exterior ou em outras regiões do Brasil é mais acirrada.

Assim, considerando que as indústrias se estabelecem na Zona Franca de Manaus principalmente em razão da redução da carga tributária, os incentivos fiscais estaduais também possuem grande relevância na opção pelo estabelecimento das empresas na região.

Como foi criada para compensar as desigualdades existentes, ocasionadas pela falta de infraestrutura e pelas grandes distâncias geográficas, não há razão para se instalar em Manaus e nos arredores, se o mesmo é possível em regiões com mais infraestrutura e com acesso naturalmente mais facilitado, e ainda proporcionar incentivos fiscais da mesma forma. Considerando que a Zona Franca de Manaus é um instrumento de diminuição de desigualdade regional, a guerra fiscal estaria, na verdade, dificultando a superação dessa desigualdade.

É consequência lógica concluir que a inefetividade institucional de conter a guerra fiscal, ocasionada pela falta de acordo entre os entes no âmbito do CONFAZ, gera impacto no modelo Zona Franca de Manaus. Isso porque os incentivos fiscais diferenciados em relação às demais regiões do país estão relacionados com a manutenção da zona franca. Caso os demais Estados consigam conceder benefícios fiscais em ICMS da mesma forma que o Estado do

¹²³ Disponível em https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 25 set 2019.

Amazonas, a ZFM perderia parte do seu atrativo, gerando uma crise de credibilidade, com dificuldade de se atrair agentes econômicos para instalação na região.

Dito isso, uma questão que surge: é compatível com a proteção da ZFM a alteração legislativa da necessidade de quórum unânime para deliberação entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do Confaz?

2.3.1. Desnecessidade de quórum unânime para proteção da Zona Franca de Manaus

Como o art. 15 da LC 24/1975 determina que não se exige do Estado do Amazonas, no âmbito da Zona Franca de Manaus, a celebração de convenio para a concessão de benefícios fiscais, pode-se pensar, num primeiro momento, que a unanimidade é interessante para o Estado do Amazonas. Isso porque, por se tratar de um quórum muito rígido, seria difícil a celebração de convênio que autorizasse a concessão de incentivos fiscais, e isso favoreceria a região que não necessita do convenio para concessão de benefícios de ICMS.

No entanto, da forma como hoje a questão se apresenta, em que há uma ineficiência institucional de combate a guerra fiscal, a exigência da unanimidade não tem sido suficiente para freá-la.

Na verdade, não seria a unanimidade diretamente que prejudicaria o crescimento e a proteção da Zona Franca de Manaus. Seriam os efeitos gerados pela guerra fiscal, já que um dos auxílios que uma empresa terá ao se instalar lá é exatamente a possibilidade de concessão de benefícios fiscais não autorizados aos demais entes da Federação. Se os outros entes também estão concedendo benefício de ICMS facilmente, sem a observância da LC 24/75, estão, na prática, tendo o mesmo benefício que uma indústria instalada na ZFM.

Como foi criada para compensar as desigualdades existentes, ocasionadas pela falta de infraestrutura e pela localização, não há razão para se instalar em Manaus e nos arredores, se o mesmo é possível em outras regiões em que há mais infraestrutura com acesso naturalmente mais facilitado, e ainda proporcionando incentivos fiscais da mesma forma.

Então, as formas de freio à guerra fiscal existentes, a exemplo da exigência de convenio com quórum de unanimidade não tem sido eficazes, de forma que mudanças são realmente necessárias, inclusive para a proteção da Zona Franca de Manaus. Diante desta problemática, está em curso a Proposta de Lei Complementar nº 157/2019, que visa alterar o

quórum de aprovação de convenio para dois terços. Seria este quórum compatível com a Constituição de 1988?

2.3.2. Proposta de Lei Complementar com alteração do quorum seria solução viável?

O Projeto de Lei Complementar do Senado n. 157 de 2019 (PLS 157/2019), proposta pelo Senador da República Styvenson Valentim, pretende alterar o §2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24 de 1975, que passaria a vigorar com a seguinte redação: “A concessão de benefícios dependerá de aprovação de mais de dois terços das Unidades Federativas e a revogação, total ou parcial, dependerá de aprovação de mais de três quintos”¹²⁴.

Referido projeto tem o objetivo de alterar a LC 24/75, no que se refere ao quórum para autorizar concessão e revogação de benefício fiscal de ICMS. Proposta semelhante já havia sido realizada no Senado Federal na PLS 407/2015, mas teve a tramitação encerrada pelo fim da legislatura. Como se trata de recorrente proposta, é importante analisar se a proposta seria uma solução viável para a guerra fiscal.

Com tal modificação legislativa, a Lei Complementar n. 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, passaria a estabelecer que a concessão de benefícios dependerá da aprovação de mais de 2/3 (dois terços) das Unidades Federativas, e não da unanimidade, como é atualmente; e que revogações, totais ou parciais, dependerão da aprovação de mais de 3/5 (três quintos), e não do mínimo de 4/5 (quatro quintos).

Assim, a LC 24/1975 passaria a estabelecer que a concessão de benefícios dependerá da aprovação de mais de 2/3 (dois terços) dos entes federativos presentes, e não da unanimidade, como é atualmente; e que revogações, totais ou parciais, dependeriam da aprovação de mais de 3/5 (três quintos) dos representantes presentes, e não do mínimo de 4/5 (quatro quintos).

Dessa forma, haveria uma redução dos referidos quóruns legais. Cabe questionar: seria essa alteração legislativa compatível com a Constituição? Primeiramente, impende destacar que o PLS 157/2019 não dispensa a necessária deliberação dos Estados e do Distrito Federal, atendendo o disposto no art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição.

¹²⁴ Caso o Projeto de Lei seja aprovado o § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação: “Art. 2º§ 2º A concessão de benefícios dependerá de aprovação de mais de dois terços das Unidades Federativas e a revogação, total ou parcial, dependerá de aprovação de mais de três quintos. NR” Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.”

Além disso, a Constituição não impôs necessariamente um quórum mínimo para a deliberação constitucional que devesse obrigatoriamente ser seguido pela legislação infraconstitucional reguladora do tema¹²⁵. Outrossim, diversamente da Lei Complementar nº 160 de 2017, a PLS 407/2015 pretende ser prospectiva, e não retroativa, ou seja, pretende ter eficácia apenas para situações futuras.

No entanto, a Constituição criou exigência de convênio para deliberação de concessão de benefícios fiscais como forma de evitar a guerra fiscal. A finalidade do legislador, na LC 24/75, era o consenso como forma de evitar a guerra entre os Estados da Federação. A mudança legislativa proposta pelo Senador da República traria uma resposta razoável ao problema da guerra fiscal?

Ocorre que o quórum de dois terços dos 27 (vinte e sete) entes da Federação representaria a necessidade de concordância de, no mínimo, 19 (dezenove) Estados. Bastaria os Estados da Região Norte e Nordeste, mais dois Estados da Região Centro-oeste para se aprovar um convenio no âmbito do CONFAZ. Bastaria que o benefício fosse interessante para os Estados dessas regiões.

Por outro lado, caso haja interesse da concessão de benefício pelos Estados do Sul e do Sudeste, em menor número, quantidade que nem se aproxima de uma maioria absoluta, sua aprovação seria extremamente difícil. Assim, o PLS 157/2019 não apenas não seria uma proposta suficiente para o fim da Guerra Fiscal, como ocorreria, possivelmente, um agravamento da guerra fiscal, suscitando conflitos entre as regiões do país, ferindo o princípio federativo.

Diferente dessa situação é o Projeto de Lei Complementar nº 86 de 2019 (PLP 86/2019), do Câmara dos Deputados, que altera a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, para permitir ao Conselho Nacional de Política Fazendária deliberar, por maioria simples dos representantes das Unidades da Federação, sobre benefícios fiscais destinados à implementação dos direitos das pessoas com deficiência previstos na Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo.

¹²⁵ Entende diferentemente o ilustre doutrinador Ives Gandra da Silva Martins, quem entende que “a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, alias, fortalecida com a interpretação que agora darei do artigo 146-A da Lei Suprema”. (MARTINS, Ives Gandra. A unanimidade da aprovação dos Estados para concessão de estímulos no ICMS – clausula pétrea constitucional. Coordenação de Misael Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior e André Mendes Moreira. Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Belo Horizonte: Arraes, 2015, p. 7).

Conforme a justificação¹²⁶ dada no projeto de autoria do Deputado Federal Hugo Leal (PSD/RJ), esse problema ganha especial relevo, na medida em que o Estado Brasileiro, ratificando a Convenção de Nova York sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo¹²⁷, comprometeu-se a adotar as medidas necessárias a garantir às pessoas com deficiência uma participação na sociedade em igualdade de condições com as demais pessoas.

Uma vez que a referida Convenção possui o status de Emenda Constitucional, por ter sido aprovada pelo Congresso Nacional na forma do art. 5º, § 3º, da Carta Política, torna-se imperativo e urgente adequar o mecanismo de proteção contra a guerra fiscal, previsto na Lei Complementar nº 24/1975, aos imperativos constitucionais de proteção aos direitos humanos, evitando-se até mesmo uma possível situação de inconstitucionalidade.

Na verdade, esse PLP 86/2019, caso aprovado, será compatível com a Constituição Federal de 1988, mesmo que seja um quórum reduzido de apenas maioria simples das unidades federativas, tendo em vista que há necessidade de se compatibilizar as diretrizes constitucionais de prevenção de conflitos federativos com as de proteção às pessoas com deficiência. Por isso, é indispensável que seja facilitado a sua concessão. Tratar-se-ia, todavia, de algo pontual e excepcional, sendo que a regra geral continuaria a ser a exigência de um quórum rígido.

No entanto, voltando a questão da regra geral, se o quórum de unanimidade, previsto na LC 24/75, e de dois terços, proposto pelo PLS 157/2019, não são quórum capazes de prevenir a guerra fiscal, qual seria um quórum compatível com o federalismo brasileiro e com a proteção da ZFM capaz de proporcionar prevenção da guerra fiscal?

Não é o objetivo do presente trabalho definir um quórum constitucional, compatível com a necessidade de se combater a guerra fiscal, com o federalismo fiscal brasileiro e com a proteção da Zona Franca de Manaus. No entanto, é importante definir o que é indispensável: um quórum exigente, maior que os três quintos propostos pela PLS 157/2019, mas não tão rígido quanto a exigência de unanimidade.

¹²⁶ Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7964899&ts=1567529427890&disposition=inline>. Acesso em 13 set 2019.

¹²⁷ Aprovado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 186/2008, que aprovou o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova Iorque, em 30 de março de 2007.

2.3.3. Desproteção da Floresta Amazônica: impacto ambiental

A Zona Franca de Manaus contribuiu para reduzir ou, pelo menos, conter o avanço do desmatamento. As principais fontes de receitas antes da ZFM eram as atividades agropecuárias e o extrativismo da juta e da borracha¹²⁸. A existência do Polo Industrial de Manaus inibiria atividades que seriam mais impactantes ao meio ambiente, tais como criação de gado ou extração de madeira. Poucos estudos, contudo, procuram analisar empiricamente o efeito da ZFM sobre o desmatamento.

Nas últimas décadas, a sustentabilidade entrou na pauta das mais importantes discussões e ganhou atenção de toda comunidade internacional. Em prol de um desenvolvimento econômico próspero, buscam-se alternativas para atender as demandas dos recursos naturais sem extingui-los. Um mecanismo viável para atingir tal finalidade é a tributação ambiental que é amplamente adotada por diversos países economicamente desenvolvidos.

Por conseguinte, a arrecadação fomenta o investimento do Estado para a preservação e também para a reparação dos danos ambientais e faz com que o contribuinte tenha consciência ambiental. A tributação, a extrafiscalidade e os incentivos fiscais são entendidos e aplicados pelo ordenamento interno em prol da sustentabilidade.

Incentivo fiscal, integrando o campo da extrafiscalidade, é o instrumento por meio do qual, diminuindo ou suprimindo o tributo, o ente estimula o sujeito passivo da obrigação tributária, no sentido de realização de conduta que a ordem jurídica entenda interessante, por meio de isenção ou imunidade¹²⁹.

A defesa da instituição de políticas fiscais no direito ambiental, através de incentivos fiscais, dá-se pela possibilidade de quase todos os tributos poderem ser utilizados com essa conotação de sanção positiva, além desta apresentar menor custo de seu controle do que o custo de fiscalização de uma política de repressão tributária¹³⁰.

A Zona Franca de Manaus possui política tributária diferenciada das demais regiões do país, atraindo para a região os mais diversos tipos de investimentos em que

¹²⁸ ARAÚJO, José Júlio César do Nascimento. PAULA, Elder Andrade de. Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional. Vol. 5, n. 3, Taubaté, set-dez/2009, p. 143.

¹²⁹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 21a ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 806.

¹³⁰ ROMERA, Raphael José. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDUA, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 67-79, jul./ago. 2014

prevalece a indústria. Incentivar e, ao mesmo tempo, compatibilizar o desenvolvimento econômico oriundo das atividades industriais com a preservação do meio ambiente tem sido um desafio para o Estado do Amazonas¹³¹.

A Lei estadual nº 2.826 de 2003 do Estado do Amazonas, que regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais, define que os incentivos amazonenses visam à integração, expansão, modernização e consolidação dos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal, agropecuário, comercial, de serviços, florestal, agropecuário com vista ao desenvolvimento do Estado.

Observa-se, na lei estadual, a previsão de incentivos fiscais que fomentam o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental. Para demonstrar isso de forma mais específica, impende destacar que a referida lei estadual, no seu art. 8º, exclui dos incentivos fiscais atividades que, de alguma forma, possam provocar significativos impactos ao meio ambiente: a extração e beneficiamento primário de produtos de origem mineral, inclusive os resultantes de processos elementares e fabricação de bens que através de seu processo produtivo causem, de forma mediata ou imediata, impactos nocivos ao meio ambiente.

Além disso, as indústrias interessadas em usufruir dos benefícios terão que submeter o projeto ao órgão de planejamento estadual com o pedido de licença prévia ao órgão responsável pela política estadual da prevenção e controle da poluição, melhoria e recuperação do meio ambiente e da proteção aos recursos naturais, tendo em vista a observância dos aspectos relativos à conservação ambiental.

Ademais, mesmo que concedidos os incentivos fiscais, as empresas beneficiadas deverão cumprir algumas exigências, dentre elas, manter programas de gestão de qualidade, meio ambiente e de segurança e de saúde ocupacional. E ainda, quanto às infrações, a lei estadual determina a suspensão do incentivo até sua regularização quando a empresa for responsável por ato ou fato grave que importe em prejuízo, risco, ônus, social, comprometimento ou degradação do meio ambiente.

Assim, a Lei estadual amazonense nº 2.826/03 deixa claro que o Estado do Amazonas tem a intenção de promover o desenvolvimento social e econômico por meio dos

¹³¹ GUSMÃO. Omara Oliveira. Zona Franca de Manaus: Extrafiscalidade, desenvolvimento regional e preservação Ambiental. *In* Tributação na Zona Franca de Manaus (Comemoração aos 40 anos da ZFM). Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Ed., 2008.

incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, sem se descuidar da preservação ambiental amazônica.

O processo de crescimento do Estado do Amazonas, por conta do PIM, foi desvinculado da utilização intensiva de recursos naturais existentes, enquanto no Estado do Pará e no Mato Grosso o desenvolvimento se deu, principalmente, através da exploração de recursos naturais. Tanto isso é verdade que o Mato Grosso lidera o ranking do desmatamento, com 646 km², seguido pelo Estado do Pará com 371 km² de desmatamento acumulado¹³². O Estado do Amazonas, que tem o maior território do país, apresenta desmatamento de 242 m²¹³³, sendo bem menor tanto em número absolutos, quanto proporcionais, já que é o maior Estado da federação.

A respeito do tema, cabe destacar que o estudo, realizado pela Escola de Economia de São Paulo da FGV¹³⁴ sobre a Zona Franca de Manaus, concluiu que a ZFM tem efeito inibidor às atividades que pressionam a abertura de novas áreas e, conseqüentemente, o desmatamento. Dessa forma, o referido estudo não conseguiu refutar a hipótese de que a ZFM contribui para a redução do desmatamento. A explicação para tal resultado pode ser fundamentada na ideia de que a atividade industrial da ZFM e do PIM reduz a atratividade das atividades intensivas em uso da terra.

Dessa forma, investimentos e mão de obra na região encontram melhores oportunidades em atividades industriais, reduzindo assim a pressão sobre o desmatamento. Porém, se a atratividade das atividades industriais da ZFM for reduzida, parte do trabalho e do capital do Estado do Amazonas seriam destinados às atividades agropecuárias e extrativistas, gerando impacto no meio ambiente amazônico.

As conseqüências socioeconômicas e ambientais de eventual desestruturação do Polo Industrial de Manaus são incalculáveis, como forte perda de emprego formal, queda

¹³² Disponível em <https://imazon.org.br/boletim-do-desmatamento-da-amazonia-legal-abril-sad/>. Acesso em 27 set 2019.

¹³³ Não é objetivo do presente trabalho analisar mais a fundo as causas do desmatamento da Amazônia. Apenas como força de argumentação utiliza-se os dados de desmatamento da Amazônia Legal.

¹³⁴ Disponível em https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 27 set 2019.

relevante na renda da região, redução da arrecadação tributária para todos os níveis federativos, e potencial impacto de piora na educação e no desmatamento da floresta¹³⁵.

Diante dessa situação em que o controle executivo e legislativo não tem sido capaz de frear a guerra fiscal, refletindo diretamente na Zona Franca de Manaus e no desenvolvimento da Região Norte, o Supremo Tribunal Federal tem sido chamado a se pronunciar sobre programas de incentivo fiscal formulados unilateralmente pelos Estados ou pelo Distrito Federal em desconformidade com as exigências constitucionais e sobre a proteção da ZFM.

¹³⁵ Conclusão retirada do estudo da Escola de Economia de São Paulo da FGV. Disponível em https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em 27 set 2019.

CAPÍTULO 3 CONTROLE DA GUERRA FISCAL E DE DEFESA DA ZONA FRANCA DE MANAUS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O conflito entre os Estados da federação envolve diferentes regiões do país e tem estatura constitucional. Há décadas a guerra fiscal compõe a pauta do STF sem ter encontrado, até o momento, solução satisfatória. O Supremo tem sido chamado a se pronunciar sobre programas de incentivo fiscal formulados unilateralmente pelos Estados ou pelo Distrito Federal, em desconformidade com as exigências constitucionais¹³⁶.

Aqueles benefícios fiscais concedidos irregularmente podem vir a ferir o espectro da Zona Franca de Manaus, se pensar que uma das benesses concedidas a esta zona é exatamente a possibilidade de concessão de incentivo sem autorização por meio de convenio.

Apesar de a jurisprudência ser a mesma há anos¹³⁷, o embate federativo persiste e agrava-se na proporção das urgências econômicas e dos interesses políticos regionais. Neste

¹³⁶ Nesse sentido: ADI 2320, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/2006, DJ 16-03-2007 PP-00019 EMENT VOL-02268-01 PP-00129 RDDT n. 140, 2007, p. 218-21; ADI 3936 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/09/2007, DJe-139 DIVULG 08-11-2007 PUBLIC 09-11-2007 DJ 09-11-2007 PP-00030 EMENT VOL-02297-02 PP-00215; ADI 1247 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-1995 PP-28354 EMENT VOL-01799-01 PP-00020. ADI 2352 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2000, DJ 09-03-2001 PP-00102 EMENT VOL-02022-01 PP-00060; ADI 2155 MC, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/2001, DJ 01-06-2001 PP-00076 EMENT VOL-02033-02 PP-00249 RTJ VOL-00177-03 PP-01136.

¹³⁷ É possível encontrar jurisprudência neste sentido há mais de vinte anos, como é o caso da *Adi 1.296*, julgada no ano de 1995: E M E N T A: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIENCIA DA SUSPENSÃO DE EFICACIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. - A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. - A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se irrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o

capítulo deseja-se analisar, por meio das principais questões suscitadas no âmbito do Supremo Tribunal, tanto em sede de controle abstrato quanto em controle concreto, o papel desempenhado pelo Supremo no combate à guerra fiscal e o reflexo dessa questão na ZFM.

A guerra fiscal em matéria de ICMS é fruto de conflito federativo. Segundo Aliomar Baleeiro¹³⁸, a constitucionalização do direito tributário brasileiro seria uma decorrência do federalismo adotado no Brasil, o qual exigiria uma maior regulação constitucional acerca das competências tributárias dos diversos entes federativos.

Como a competência para a proteção das normas constitucionais e dos conflitos entre os Estados é do Supremo, o Tribunal vai ter um papel essencial no combate à guerra fiscal. A maior parte das controvérsias jurídicas suscitadas sobre a questão diz respeito a questões constitucionais, a demandar resposta em única ou última instância pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade, em abstrato, por meio de ADI ou ADPF, ou em concreto, por meio do recurso extraordinário.

Diante da concessão de benefícios fiscais em ICMS contrário ao que dispõe o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal de 1988, os Estados prejudicados questionam, normalmente, através de ação direta de inconstitucionalidade¹³⁹. A maior parte dessas Adis são propostas por Governadores¹⁴⁰, legitimados em defesa de seus Estados afetados pela

efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo. (ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027)

¹³⁸ Baleeiro, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 11.

¹³⁹ As ações diretas de inconstitucionalidade visam tutelar a própria ordem constitucional, mediante a solução de controvérsia sobre a norma abstratamente considerada. (ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 150)

¹⁴⁰ Exemplo disso é a ADI 1179, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2002, em que o legitimado era o Governador de São Paulo, em face de lei estadual do Rio de Janeiro. Pode-se citar como exemplo também a ADI 3794, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, em que o legitimado ativo foi o Governador do Estado do Paraná, em face de lei estadual do Mato Grosso do Sul.

concessão de benefícios fiscais unilaterais. No entanto, há algumas ações diretas de inconstitucionalidade propostas pelo Procurador-Geral da República¹⁴¹ ou entidades de classe de caráter nacional¹⁴².

Embora haja mais ações diretas de inconstitucionalidade cujo objeto sejam benefícios fiscais concedidos unilateralmente sem autorização do CONFAZ, há ainda algumas outras questões submetidas ao Supremo em torno da guerra fiscal, tais quais: natureza jurídica dos convênios; exigência de unanimidade no âmbito do CONFAZ; validade de medidas de retaliação unilateral por parte da legislação estadual; perdão de dívidas de créditos decorrentes de benefícios fiscais irregulares; modulação de efeitos em controle de constitucionalidade abstrato; validade de leis editadas para convalidação de benefícios irregulares anteriormente concedidos; proposta de súmula vinculante sobre a matéria.

Uma medida recente, que teve como objetivo pôr fim à guerra fiscal, foi a Lei Complementar 160 de 2017, que terminou por convalidar atos normativos concessivos de benefícios fiscais sem autorização por meio de convenio entre os Estados.

A Lei Complementar nº 160 de 2017 autorizou, no art. 1º, os Estados e o Distrito Federal, mediante prévio convenio, a concessão de remissão de créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital, sem a observância do disposto na Constituição no art. 155, §2º, XII, g da Constituição.

No entanto, o Supremo não admite o fenômeno da “constitucionalidade superveniente”, como será tratado adiante. Além disso, mesmo que se entenda constitucional, a solução dada pela LC nº 160/2015 somente propõe solução para a situação passada: o legislador não traz previsão de forma de prevenção de ocorrência de novas hipóteses de guerra fiscal entre os Estados.

Acerca de toda essa temática que envolve a guerra fiscal no âmbito do Supremo Tribunal Federal e seu reflexo na Zona Franca de Manaus, é indispensável analisar algumas ações ainda pendentes de julgamento no STF a respeito da questão.

¹⁴¹ Como amostra, é possível destacar a ADI 1247, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, que teve como requerente o Procurador-Geral da República, em face de lei estadual paraense.

¹⁴² Cabe destacar como exemplo a ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, em que a ação direta foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de bens serviços e Turismo – CNC.

3.1. Combate à guerra fiscal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade no STF relativas à zona fiscal amazonense

É interessante observar que nem a exigência de anuência por parte dos demais Estados e do Distrito Federal, tampouco o quórum de unanimidade estão expressos no texto constitucional em vigor. Na verdade, são exigências da Lei Complementar n. 24/1975. A Constituição, no art. 155, § 2º, XII, “g”, apenas determina que a lei complementar deverá regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Mesmo assim, a falta de aprovação no Confaz não é tomada pelo STF como caso de ofensa reflexa, o que impediria o conhecimento das Adis. O Supremo entende que se trata de afronta direta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Normalmente, limita-se à análise formal da lei estadual ou distrital do incentivo, analisando apenas se o ato normativo impugnado foi precedido da celebração de convênio interestadual¹⁴³. A falta de convênio é tomada como razão suficiente para a declaração de inconstitucionalidade da lei, apesar de tal exigência não se encontrar prevista de forma expressa no texto constitucional.

Há, contudo, pelo menos um julgado entre os precedentes do STF em que o Tribunal não declarou a inconstitucionalidade de lei estadual que concedia exoneração tributária sem atenção ao procedimento previsto na lei complementar. Trata-se da Adi 3421¹⁴⁴, em que se discutia a validade da Lei Estadual n. 14.586, de 28 de dezembro de 2004, do Estado do Paraná, que proibiu a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais a igrejas e templos de qualquer culto.

¹⁴³ É o caso da ADI 2823, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-030 DIVULG 13-02-2019 PUBLIC 14-02-2019, em que o Supremo entendeu que a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS é exigência direta do texto constitucional, assim como a observância da disciplina constante na lei complementar, que constitui uma das matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional, no sentido de desrespeito ao equilíbrio federativo (“guerra fiscal”). Para o STF, houve, por isso, desrespeito à alínea “g” do inciso XII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal em decorrência da concessão unilateral de incentivos e benefícios fiscais no ICMS pela Lei estadual/MT nº 7.874/2002.

¹⁴⁴ Supremo entende que “longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.” (ADI 3421, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153).

O Tribunal julgou improcedente a referida ação direta de inconstitucionalidade, para reconhecer a constitucionalidade da lei do Estado do Paraná, nos termos do voto do relator, Min. Marco Aurélio, ao fundamento de que a situação prevista em lei não estaria ao alcance da Lei Complementar n. 24/1975, nem compreendida no âmbito da guerra fiscal. Seria, por isso, inaplicável a exigência do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. Isso porque se tratava de caso de isenção concedida a igrejas, que tem até mesmo imunidade quanto a impostos e não estão submetidas ao mercado, mas à fé e à religiosidade.

O precedente do STF trouxe uma exceção não contemplada na literalidade dos dispositivos contidos na LC 24/1975, que exige a aprovação de convênio entre os Estados e Distrito Federal para concessão de benefício fiscal de ICMS. A decisão tem como principal fundamento o de que a lei paranaense pretende beneficiar diretamente o consumidor final, ou seja, aqui tratado como as igrejas e templos religiosos que suportariam o encargo financeiro ao utilizarem os serviços públicos ali relacionados¹⁴⁵.

Assim, o Supremo entendeu que a proibição de introduzir benefício fiscal sem o consentimento dos demais Estados tem como causa evitar competição entre as unidades federadas, e isso não aconteceria na hipótese da lei paranaense. A disciplina não revela isenção a contribuinte de direito, aquele que esteja no mercado, mas a contribuinte apenas de fato, o que não estaria na proibição constitucional do art. 155, § 2º, XII, “g”.

A Constituição de 1988, na sua redação original, assegurou a Zona Franca de Manaus até o ano de 2003, trazendo previsão expressa, no caput do art. 40 do ADCT. Este prazo foi prorrogado por mais 10 anos por força da EC 42, de 19.12.2003, que acrescentou ao ADCT o art. 92. Após advento da Emenda Constitucional nº 83 de 2014, o prazo foi prorrogado, de forma que a Zona Franca de Manaus está assegurada constitucionalmente de forma expressa até o ano de 2073, como já analisado no capítulo anterior.

O art. 40 do ADCT determina que a ZFM apresenta características de área livre de comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais. Com base nesta previsão, o art. 15 da LC 24 de 1975 foi recepcionado, estabelecendo que a necessidade de autorização por meio de convenio não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus.

¹⁴⁵ CAVANCANTI, Eduardo Muniz M. Análise acerca da possibilidade legal de concessão de benefícios fiscais de ICMS sem submissão ao regramento imposto pela LC 24/1975 ante os precedentes firmados no âmbito do STF e TJDF. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2012, RTrib 104, p. 264.

A Zona Franca de Manaus ganhou um status constitucional em 1988, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, de forma que deve ser devidamente assegurada pelo Supremo Tribunal Federal.

Quanto à Zona Franca de Manaus, fruto da necessidade de se integrar a Amazônia ao panorama político e econômico nacional, o legislador previu que a LC 24/75 não seria aplicada às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM, não sendo necessária a aprovação de convenio no Confaz pelos representantes dos Estados e do Distrito federal para a concessão de benefícios fiscais de ICMS às indústrias localizadas na ZFM.

A questão da guerra fiscal, portanto, é submetida ao Supremo de várias formas, sendo necessário analisar especificamente algumas ações diretas de inconstitucionalidade relativas à guerra fiscal e à Zona Franca de Manaus.

3.1.1 Adi 4832/SP: impossibilidade de estorno dos créditos de ICMS de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas sem convênio

Tem sido recorrente a tentativa de outros Estados exigirem ICMS em razão de suposto crédito indevido do imposto estadual pelos adquirentes de mercadorias provenientes de estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus (ZFM). Tais Estados cobram o ICMS equivalente ao crédito, por entenderem que tais contribuintes ter-se-iam aproveitado de benefício fiscal outorgado unilateralmente pelo Estado do Amazonas sem respaldo em Convênio do Confaz¹⁴⁶.

Entendem que não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal, ainda que proveniente da ZFM.

Normalmente, tais exigências estão embasadas na utilização pelos contribuintes amazonenses do incentivo fiscal denominado de "crédito estímulo", medida de incentivo à

¹⁴⁶ É possível destacar tal previsão no RICMS de vários Estados. Como exemplo, destaca-se o Estado de São Paulo, cuja exigência é realizada com base no artigo 59, parágrafo 2º, do RICMS/SP: "§ 2º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal". Também é possível verificar tal previsão no RICMS/MG, no §1º do art. 62.

produção industrial concedido pelo Estado do Amazonas por meio da Lei amazonense nº 2.826/2003 e que garante o efetivo recolhimento do ICMS de forma reduzida.

Como o Estado do Amazonas concedeu tal incentivo unilateralmente, sem respaldo em Convênio do Confaz, diversos Estados exigiram dos adquirentes de mercadorias provenientes do Amazonas a glosa do ICMS creditado em razão do incentivo fiscal usufruído pelas empresas vendedoras¹⁴⁷. No entanto, a exigência do estorno dos créditos de ICMS de que ora se cuida viola disposição expressa de lei e afronta o tratamento tributário diferenciado concedido à ZFM pela própria Constituição Federal.

Assim, se qualquer Estado considera os incentivos fiscais concedidos pelos demais Estados inconstitucionais, pode discutir tal questão perante o STF, nos termos do art. 102, I, alínea "f", da CF/1988, em vez de simplesmente afastar a aplicação da lei estadual concessiva de incentivo fiscal e cobrar o crédito de ICMS. Além do que, no caso da ZFM, haveria violação ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g' da Constituição Federal apenas se visto este dispositivo isoladamente, uma vez que é excetuado pelo art. 40 do ADCT.

Além disso, importante destacar que o próprio legislador já previu tal situação: a 2ª (segunda) parte do art. 15 da LC 24/75 determinou que é vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas. Impôs, assim, que as demais unidades federativas deveriam reconhecer a validade das isenções e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Amazonas às indústrias da Zona Franca de Manaus, mediante lei estadual sem autorização por meio de convenio.

A Constituição de 1988 contém um dever expresso de diferenciação da Zona Franca de Manaus relativamente à concessão de benefícios fiscais. Ao mantê-la como zona especial de benefícios fiscais, com sua característica de área de incentivos fiscais, a CF/88 incorporou, ao seu sistema federativo, um ente, Estado do Amazonas, dotado de uma posição

¹⁴⁷ Os próprios Tribunais de Justiça locais têm reconhecido a ilegalidade e inconstitucionalidade do estorno dos créditos de ICMS apropriados pelos adquirentes das mercadorias na presente situação, como se verifica, dentre outras, a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nos autos da Apelação nº 9132812-77.2005.8.26.0000 (Relator Desembargador Márcio Franklin Nogueira, 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal). No Acórdão, o Tribunal entendeu que o estorno dos créditos não poderia prevalecer, uma vez que o Estado do Amazonas está autorizado pela LC nº 24/1975 a outorgar incentivos fiscais sem necessidade de Convênio.

federativa diferenciada, decorrente de fatores locais e da distância dos centros consumidores de seus produtos¹⁴⁸.

A respeito desta problemática, cumpre destacar que, em 13 de agosto de 2012, o Estado de São Paulo ajuizou a ADI nº 4832 em face dos incentivos fiscais da Lei Estadual do Amazonas nº 2.826/2003, inclusive o incentivo de "crédito estímulo".

A referida ação direta de inconstitucionalidade foi recebida em 20 de agosto de 2012 com adoção do rito do art. 12 da Lei 9868/99 e se encontra sob relatoria da Ministra Rosa Weber. Mesmo tendo sido submetida ao rito mais célere há mais de 7 (sete) anos, ainda não foi julgada.

Acerca da Adi 4832, é importante também ressaltar que, em 26 de novembro de 2012, a Advocacia-Geral da União apresentou seu parecer opinando pela procedência parcial da ação. Entendeu que se deve exigir a celebração de Convênio no caso de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas a estabelecimentos industriais que não integram a Zona Franca de Manaus, estabelecimento localizados no Estado, porém fora do âmbito da ZFM¹⁴⁹. Entendeu que o artigo 15 da LC nº 24/1975 é plenamente compatível com a CF/1988 e expressamente autoriza a concessão de incentivos fiscais às empresas da Zona Franca de Manaus sem necessidade de Convênio do Confaz.

Indispensável destacar que, até o julgamento da ADI 4.832 pelo STF de forma definitiva, porém, qualquer Estado da Federação não pode obstar a aplicabilidade da legislação amazonense, simplesmente porque o considera ilegítimo. Afinal, se aos Estados fosse permitido proceder assim, submetendo atos de outros Estados à sua própria vontade e jurisdição, seria absolutamente inútil o comando expresso no artigo 102, I, alínea "f", da CF/1988.

Cabe destacar que o próprio STF confirma o entendimento de que o Estado que se sentir lesado deve questionar a validade de determinado incentivo fiscal por meio da propositura de Adi. Ainda que o benefício de ICMS tenha sido concedido por outro ente federativo sem autorização suficiente em convênio, a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convenio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 144. São Paulo: Dialética, setembro/2007, p. 69.

¹⁴⁹ É o entendimento exposto no item 1.2.1 do presente trabalho, para onde remeto o leitor.

cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.

Não é permitido ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes. O Estado que se sentir lesado pode questionar a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade. Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades¹⁵⁰.

Portanto, resta claro que os demais Estados, a exemplo de São Paulo, não podem exigir o estorno dos créditos de ICMS no caso concreto, por entender que, a despeito do disposto no artigo 15 da LC nº 24/1975, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do

¹⁵⁰ Para a Min. Rosa Weber, em decisão monocrática, na AC 2611, (...) “há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação. Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais. Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV. Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes. Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007. Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence: 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. O risco de dano está presente no fato de que a sede administrativa da Requerente está na iminência de ser leiloada. 5. A pretensão manifestada pela Requerente não equivale, propriamente, à simples atribuição de efeito suspensivo ao recurso extraordinário. Para que seja obstado o curso da Execução Fiscal, faz-se necessária a concessão de tutela com tal efeito, conforme já destacado por este Tribunal por ocasião do julgamento da AC 2.051 MC-QO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 9.10.2008. A pretensão, pois, em verdade, exige a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 6. Ante o exposto, reconsidero a decisão anterior, conheço da ação cautelar e concedo medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 151, V, do CTN, sustando, com isso, a execução e os respectivos atos expropriatórios”. O agravante alega a inconsistência da decisão agravada (fls. 311-31), por ser dissonante do entendimento da Suprema Corte no tocante ao instituto tributário da não-cumulatividade, bem como quanto ao fato de considerar válido benefício fiscal concedido por ente federado sem deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, nos termos da norma constitucional do art. 155, § 2º, XII, g, verbis: “A jurisprudência dominante no âmbito do Supremo Tribunal Federal vem corroborar tese diametralmente oposta, qual seja: não há como um Estado-Membro autorizar o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de operação anterior ocorrida em Estado de origem que, à revelia do CONFAZ, concede ao contribuinte benefício fiscal, com o reflexo, na prática, em redução de alíquota” (...) (AC 2611 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, julgado em 21/10/2012, publicado em DJe-211 DIVULG 25/10/2012 PUBLIC 26/10/2012)

Amazonas sem respaldo em Convênio são indevidos, devendo aguardar o julgamento definitivo do STF da ADI nº 4.832/2012, sob pena de usurpação de competência do Tribunal Supremo.

3.1.2. Adi 5902/AM: impossibilidade de convalidação de lei inconstitucionais (Lei Complementar 160/2017)

A Lei Complementar nº 160 de 2017 autorizou, no art. 1º, os Estados e o Distrito Federal, mediante prévio convenio, a concessão de remissão de créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital em desacordo com o art. 155, §2º, XII, g da Constituição.

Determinou que o convênio, responsável por ratificar os benefícios já concedidos ou reinstitui-los, poderia ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo, 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do país. Trouxe a previsão, portanto, de convênio sobre concessão de benefícios fiscais, aprovado no CONFAZ por quórum menor que o de unanimidade.

A referida lei trouxe, portanto, duas possibilidades: a remissão de atos normativos vigentes ou cujos efeitos tenham se exaurido na data da publicação da lei, ou a reinstituição de benefícios de atos normativos ainda vigentes. Ou seja, não seria possível que a unidade federada tentasse revigorar ato já revogado anteriormente à publicação da LC nº 160/17¹⁵¹.

Dessa forma, os entes federativos estaduais poderiam convalidar os incentivos instituídos irregularmente, aqueles sem aprovação de convênio unânime no âmbito do Confaz, por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da referida LC, bem como reinstitui-los, desde que estivessem em vigor.

Para isso, todavia, seria necessário um convênio do CONFAZ convalidando esses incentivos com aprovação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a partir de 8.8.2017, com o voto favorável de, no mínimo: 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

¹⁵¹ ALCOFORADO. Antonio Machado Guedes. Guerra Fiscal: A Lei Complementar nº 160/2017 e a convalidação de incentivos fiscais. Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos e homenagem a Ricardo Lobo Torres / organização e coordenação: José André Wanderley Dantas, Paulo Rosenblatt. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018, p. 63.

Com a referida lei complementar, o legislador desejou propor o fim da guerra fiscal. Tanto isso é verdade que, na análise da constitucionalidade da lei, no Parecer da Comissão de Constituição e Justiça, entendeu-se que a proposta não era ratificar inconstitucionalidades cometidas, mas, na verdade, acabar com os conflitos entre os Estados da Federação, dever constitucional imposto à União¹⁵².

Realmente, é da competência da União regular, por lei complementar, conflitos entre os Estados da Federação. É inclusive um dever constitucional. No entanto, sob a escusa de acabar com a guerra fiscal, o que a lei realmente propõe é a ratificação de benefícios fiscais já concedidos sem a observância dos requisitos constitucionais do art. 155, §2º, XII, g da Constituição, ou seja, a lei teria efeitos retroativos para constitucionalizar benefícios que não observaram a exigência de convenio entre as unidades federadas, com o quórum qualificado pela unanimidade.

Apesar de o disposto na referida lei não convalidar expressamente os benefícios fiscais concedidos em desacordo com a Constituição, os efeitos decorrentes de sua aplicação equivalem à convalidação de normas inconstitucionais. Isso porque a legislação garante a remissão e a anistia de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de benefícios fiscais instituídos em desacordo com os ditames constitucionais, ou seja, retroage para assegurar os efeitos de normas inconstitucionais.

Assim, surgida no contexto em que as unidades federadas insistem em aprovar atos normativos que concedem benefícios fiscais sem observância do regramento constitucional, agravando a guerra fiscal, a Lei Complementar 160 teve o propósito de convalidar tais benefícios concedidos e conferir segurança jurídica aos contribuintes que fazem uso com essas leis inconstitucionais.

A reinstituição dos benefícios fiscais ocorrerá pela nova publicação, por meio de legislação estadual ou distrital, dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais em descompasso com a Constituição. Assegura-se, assim, a operação de efeitos prospectivos à legislação inconstitucional em sua origem. A controvérsia envolve, portanto, a possibilidade de convalidação por lei complementar nacional e convênio do CONFAZ de benefícios fiscais

¹⁵² Disponível em

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1561759&filename=PRL+1+CCJC+%3D%3E+PLP+54/2015. Acesso em 12 jul 2019.

de ICMS concedidos por leis estaduais e distritais em desconformidade com o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição, combinada com a LC 24/1975.

Importante destacar que a própria Lei Complementar n. 160/2017 reconhece tal condição de inconstitucionalidade ao dispor, no inciso I de seu art. 1º, que suas disposições são voltadas aos benefícios “instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal”. Se os benefícios de ICMS são instituídos por legislação estadual ou distrital em desacordo com a Constituição, temos configurada situação de inconstitucionalidade, reconhecida pelo próprio legislador.

Ocorre que, de acordo com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, é inconstitucional lei estadual que outorgue benefícios fiscais sem prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal¹⁵³. O Tribunal, diante de um controle de constitucionalidade, poderá declarar a inconstitucionalidade da lei, correspondendo a uma declaração de nulidade da lei¹⁵⁴, com eficácia, em regra, *ex tunc*.

Impende destacar que, apesar de se encontrar a *Adi* pendente de julgamento, a jurisprudência do Supremo já apontou em vários momentos que é impossível lei que já nasce incompatível com a Constituição ser convalidada por alteração legal posterior¹⁵⁵.

O STF não admite o fenômeno denominado “constitucionalidade superveniente”¹⁵⁶, que ocorreria no caso em que um ato normativo infraconstitucional, ao tempo de sua edição, mostrava-se incompatível com o texto Constitucional então vigente, mas que se tornaria compatível devido à mudança da cláusula de parâmetro constitucional. Dito de outro modo, o ato normativo teria nascido inválido, mas seria posteriormente convalidado pela superveniência de novo paradigma de confronto, com nova Constituição ou nova redação de dispositivo constitucional.

¹⁵³ Julgamento nesse sentido dos últimos cinco anos: ADI 2823/MT, Relator Min. Alexandre de Moraes, Julgamento: 19/12/2018; ADI 3796/PR, Relator Min. Gilmar Mendes, Julgamento: 08/03/2017; ADI 2663/RS, Relator Min Luiz Fux, Julgamento: 08/03/2017; ADI 4635/SP; Relator Min. Celso de Melo, Julgamento: 11/12/2014.

¹⁵⁴ A título exemplificativo, confirmam-se os seguintes julgados, em que o Supremo entendeu tais leis inconstitucionais e, portanto, nulas: RE 490.676 AgR/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJ* 24/11/2010; ADI 2.158/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJ* 15/12/2010; RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJ* 1 5/8/2006; AI 661.401 AgR/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJ* 13/3/2015.

¹⁵⁵ Exemplo de jurisprudência neste sentido é o julgado no RE 491824 da Relatoria do Ministro Barroso, em que se entendeu que o ente federativo competente deveria editar uma nova lei instituindo contribuição previdenciária sobre os inativos já sob a vigência da Emenda Constitucional nº 41/2003, uma vez que é impossível que lei declarada inconstitucional seja convalidada por uma modificação posterior na Constituição Federal.

¹⁵⁶ No sentido da impossibilidade de constitucionalidade superveniente: ADI 4363 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-272 DIVULG 18-12-2018 PUBLIC 19-12-2018.

Se o STF entende que a inconstitucionalidade é vício insanável e que nem mesmo a modificação do parâmetro constitucional tem o condão de convalidar um ato normativo inconstitucional¹⁵⁷, conclui-se que não poderia a Lei Complementar n. 160/2017 convalidar as legislações concessivas de incentivos fiscais de ICMS que, por não terem sido precedidas de convênios celebrados no âmbito do Confaz, são inconstitucionais.

Mesmo que a previsão de convalidação proposta pela lei complementar fosse possível e constitucional, a Lei Complementar n° 160/2017 não propiciaria o fim da guerra fiscal. Isso porque previu a possibilidade de extensão de benefícios fiscais anteriormente concedidos inconstitucionalmente, permitindo a concessão de isenções, de incentivos e de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição, nos termos do 7° do art. 3° da LC n° 160/2017.

Há, portanto, a possibilidade de estender ainda mais as previsões de benefícios, permitindo, ao contrário do que propôs inicialmente, com que se perpetue a guerra fiscal na Federação brasileira.

Assim, apesar de ter como ideia o fim da guerra fiscal, na verdade, a norma contribui para seu acirramento. Isso porque, além da possibilidade de extensão de benefícios, a lei trouxe a previsão de que as unidades federadas poderão aderir aos incentivos fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma Região. Dessa forma, este dispositivo contribui para que a guerra fiscal ocorra dentro da própria Região, e não apenas entre as Regiões mais ricas com as mais pobres, como ocorria no passado.

Mesmo que fossem constitucionais seus dispositivos que visam constitucionalizar supervenientemente atos normativos de concessão de benefícios fiscais sem aprovação de convenio do CONFAZ, ao contrário de acabar a guerra fiscal, a LC n° 160/2017 provocou inúmeras demandas por mais incentivos, baseadas principalmente no princípio da isonomia.

É bem verdade que foram estabelecidos prazos finais para a continuação da fruição do benefício, mas nada impede que esse prazo seja prorrogado por outra lei complementar nos próximos anos.

¹⁵⁷ Nesse sentido: RE 346084/PR, Rel. p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Pleno, j. em 09.11.2005, *DJ* 01.09.2006, p. 19; RE 390840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. em 09.11.2005, *DJ* 15.08.2006, p. 25; RE 357950/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. em 09.11.2005, *DJ* 15.08.2006, p. 24; RE 358273/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. em 09.11.2005, *DJ* 15.08.2006, p. 25; RE 439796/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. em 06.11.2013, *DJe*-051 divulg. 14.03.2014 public. 17.03.2014; RE 474267/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. em 06.11.2013, *DJe*-055 divulg. 19.03.2014 public. 20.03.2014.

Assim, mesmo que se entenda constitucional, a lei complementar em questão, não é uma solução para a guerra fiscal. Isso porque a solução dada pela LC nº 160/2015 somente propõe como solução para a situação passada. O legislador, apesar de apresentar como motivo para a edição da lei acabar com a guerra fiscal, não traz previsão de forma de prevenção de ocorrência de novas hipóteses de guerra fiscal entre os Estados.

A respeito da questão, em fevereiro de 2018, em defesa da Zona Franca de Manaus, o Governador do Estado do Amazonas ajuizou ação direta de inconstitucionalidade, a Adi 5902, em face de dispositivos da Lei Complementar 160/2017¹⁵⁸, bem como do Convênio 190/2017¹⁵⁹, questionando-se a inconstitucionalidade quanto à previsão de

¹⁵⁸ Foram impugnados os seguintes dispositivo da Lei Complementar nº 160/2017: “Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar; II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor. Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas: [...] § 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição. § 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes. Art. 4º São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar. Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.”

¹⁵⁹ Foram impugnados os seguintes dispositivo do Convênio ICMS nº 190/2017: Cláusula oitava. Ficam remetido e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. § 1º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula aplicam-se também aos benefícios fiscais: I - desconstituídos judicialmente, por não atender o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal; II - decorrentes de, no período de 8 de agosto de 2017, até a data da reinstituição, desde que a reinstituição não ultrapasse 28 de dezembro de 2018: a) concessão pela unidade federada a contribuinte localizado em seu território, com base em ato normativo vigente em 8 de agosto de 2017, observadas suas condições e limites; b) prorrogação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo; c) modificação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo, para reduzir-lhe o alcance ou montante. [...] Cláusula nona. Ficam as unidades federadas autorizadas, até 28 de dezembro de 2018, a reinstituir os benefícios fiscais, por meio de legislação estadual ou distrital, publicada nos respectivos diários oficiais, decorrentes de atos normativos editados pela respectiva unidade federada, publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda e encontrem em vigor, devendo haver a informação à Secretaria Executiva nos termos do § 2º da cláusula sétima. § 1º O disposto no caput aplica-se também à modificação do ato normativo, a partir de 8 de agosto de 2017, para prorrogar ou reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais. [...] § 3º Nas hipóteses do parágrafo único da cláusula terceira e do parágrafo único da cláusula quarta o prazo previsto no caput desta cláusula passa a ser a do último dia do terceiro mês subsequente àquele em que realizado o respectivo registro e depósito, prevalecendo o prazo previsto no caput desta cláusula, caso superior. Cláusula décima. As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda

convalidação de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ pela unanimidade dos Estados federados.

Na referida inicial, o legitimado ativo destaca os efeitos danosos dos atos questionados na manutenção de diferenciais positivos regularmente instituídos em favor da Zona Franca de Manaus, a influírem no desenvolvimento econômico do Estado do Amazonas. Alega o desvirtuamento do sistema de incentivos fiscais previsto constitucionalmente.

Há um esvaziamento, provocado pelos dispositivos legais impugnados, quanto aos benefícios concedidos, no que concerne ao ICMS, às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus. Assim, a legislação impugnada acaba por eliminar o diferencial atrativo reservado pela Constituição Federal, em descompasso com os artigos 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que sujeitam a região a tratamento fiscal mais benéfico.

Como já afirmado, é inviável a convalidação de benefícios concedidos por outras unidades da Federação sem a observância do disposto no artigo 155, § 2º, incisos VI e XII, alínea “g”, da Constituição Federal. São inconstitucionais os atos questionados, considerando a previsão atinente à remissão dos créditos decorrentes do reconhecimento da inconstitucionalidade de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, ainda que ausente deliberação unânime do CONFAZ.

ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse: I - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano; II - 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador; III - 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria; IV - 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; V - 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais. [...] § 4º Os atos concessivos, cujos atos normativos tenham sido reinstituídos e desde que cumpridas as exigências previstas na cláusula segunda, permanecem vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes dos benefícios fiscais, nos termos desta cláusula. [...] Cláusula décima segunda. Os Estados e o Distrito Federal podem estender a concessão dos benefícios fiscais referidos na cláusula décima, a outros contribuintes estabelecidos em seu respectivo território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição. [...] Cláusula décima terceira. Os Estados e o Distrito Federal podem aderir aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, na forma das cláusulas nona e décima, enquanto vigentes. [...] Cláusula décima quinta. A remissão ou a não constituição de créditos tributários concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço, nos termos deste convênio, afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão dos benefícios fiscais de que trata a cláusula primeira, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.”

Além disso, tanto a Lei Complementar nº 160/2017 quanto o Convênio ICMS nº 190/2017 agravam desigualdades regionais que o constituinte se propôs a eliminar, levando em conta os artigos 3º, incisos II e III, 43, 151, inciso I, 165, § 7º, 170, incisos I e VII, da Constituição Federal, podendo gerar queda nos principais índices econômicos no âmbito da Zona Franca de Manaus, tendo em vista que, dada a inexistência de diferenciais positivos, empresas anteriormente instaladas podem abandonar a região.

Diante das alegações do Governador, o Ministro Relator Marco Aurélio não concedeu liminar, mas adotou o rito mais célere previsto no art. 12 da Lei 9868/99. Após, determinou a prestação de informações, manifestação da Advocacia-Geral da União e o parecer da Procuradoria-Geral da República.

Para a Advocacia-Geral da União (AGU), as atacadas normas da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio 190/2017 não convalidam as isenções nem outros benefícios fiscais que haviam sido concedidos inconstitucionalmente, nem desrespeitam decisões do Supremo Tribunal Federal que reconheceram tais inconstitucionalidades diante da contrariedade ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição da República.

Isso porque entendem que se tratam de dispositivos de remissão e anistia, vale dizer, perdão de dívidas tributárias e de multas por infrações tributárias dos contribuintes, bem como da consequente reinstituição dos benefícios, dívidas estas surgidas diante da própria declaração de inconstitucionalidade dessas malfadadas leis, existindo, aqui, uma retroatividade para beneficiar os contribuintes.

Acrescenta a Advocacia-Geral da União ainda que nada em matéria de subsídio fiscal da Zona Franca de Manaus foi retirada ou diminuída, tendo sido respeitados todos os dispositivos do Decreto-Lei n. 288/1967 e legislação posterior. Pensamento mais radical a favor da Zona Franca de Manaus, sob o receio de eliminação do diferencial atrativo reservado pela Constituição Federal à ZFM, impossibilitaria a concessão de qualquer benefício fiscal para outras regiões também necessitadas, como as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, além de impedir isenções ou outros benefícios fiscais setoriais a favor até mesmo de outros produtos não fabricados na Amazônia.

Cabe discordar aqui da ilustre AGU. A própria Lei Complementar n. 160/17 afirma, no seu art. 1º que se trata das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou

financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Além disso, a jurisprudência do Supremo já apontou em vários momentos que é impossível lei que já nasce incompatível com a Constituição ser convalidada por alteração legal posterior¹⁶⁰: o STF não admite o fenômeno denominado “constitucionalidade superveniente”¹⁶¹. Isso porque a norma, por ser incompatível com a CF/88, é nula desde o seu início, não devendo produzir efeitos.

Diferentemente do que afirma a Advocacia-Geral, ao se igualar o benefício de conceder incentivo fiscal sem convenio às indústrias instaladas na ZFM, estar-se-ia realmente eliminando um dos diferenciais de atração de indústrias à região, qual seja, concessão de incentivo fiscal de ICMS sem prévia autorização por convenio.

Ademais, o objetivo da Adi não é impossibilitar a concessão de incentivo fiscais para outras regiões que necessitam. A referida ação direta apenas visa exigir o cumprimento do determinado pela Constituição: deliberação entre os entes federativos anteriormente a concessão de qualquer benefício fiscal de ICMS.

No mesmo sentido do aqui defendido, o Procurador-Geral da República apresentou parecer pela procedência do pedido da Adi proposta pelo Governador do Amazonas. Entendeu que a reinstituição de benefícios fiscais, por meio da reedição de leis inconstitucionais em sua origem, somada à remissão e à anistia de créditos tributários, corresponde à convalidação de leis inconstitucionais. A superveniência da LC 160/2017 e do Convênio 190/2017 não possui a aptidão para constitucionalizar os benefícios fiscais instituídos em descompasso com a Constituição.

Apesar do parecer favorável ao pleito do legitimado ativo da Adi pela declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos tidos como violados, até o momento, as disposições legais, devido a presunção de constitucionalidade das leis¹⁶², permanecem em vigor,

¹⁶⁰ Exemplo de jurisprudência neste sentido é o julgado no RE 491824 da Relatoria do Ministro Barroso, em que se entendeu que o ente federativo competente deveria editar uma nova lei instituindo contribuição previdenciária sobre os inativos já sob a vigência da Emenda Constitucional nº 41/2003, uma vez que é impossível que lei declarada inconstitucional seja convalidada por uma modificação posterior na Constituição Federal.

¹⁶¹ No sentido da impossibilidade de constitucionalidade superveniente: ADI 4363 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-272 DIVULG 18-12-2018 PUBLIC 19-12-2018.

¹⁶² “A presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção iuris tantum, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente. O princípio desempenha uma função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de

produzindo efeitos há mais de dois anos, já que não houve concessão de medida cautelar, apenas a adoção do rito mais célere do art. 12 da Lei 9868/99.

A não concessão de liminar na Adi 5902, trouxe repercussão até mesmo em outras ações diretas de inconstitucionalidade: foram realizados pedidos de extinção do processo por perda do objeto nas Adis 2441/SP, 4.931/RJ, 4.934/RJ, 5.093/RJ e 5.144/TO, com base na Lei Complementar nº 160/2017, a qual se alega que teria havido a convalidação dos incentivos por convenio no âmbito do CONFAZ posteriormente ao ajuizamento das referidas Adis, de forma que não mais seriam dispositivos legais inconstitucionais.

No entanto, foram indeferidos os pedidos de extinção das referidas Adis, pois a extinção antes da apreciação e deliberação da Adi 5902 seria precipitada, já que teria o potencial de maior insegurança jurídica na questão já suficientemente complexa dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Apesar de não ter sido extinto, porém, foram suspensas até o julgamento da Adi que trata da constitucionalidade da LC 160/17.

Dessa forma, a demora na prestação jurisdicional, mesmo adotado o rito do art. 12 da Lei 9868/99 na Adi 5902/SP e pendentes várias outras Adis até o seu julgamento, encontrando-se em tramitação há quase dois anos, sem qualquer suspensão da legislação que acarreta danos à ZFM, acabou por intensificar os prejuízos ocasionados à Zona Franca de Manaus.

3.2. Impacto da atuação do Supremo Tribunal Federal na Zona Franca de Manaus

Analisadas as principais Adis em curso que tratam da questão da Zona Franca de Manaus, cabe observar o impacto da atuação do Supremo Tribunal Federal na ZFM. Isso porque o dano da demora, a extinção das Adis por perda superveniente de objeto, a mudança jurisprudencial quanto à modulação de efeitos e a questão do perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais geram, indireta ou diretamente impacto no modelo da Zona Franca.

conseqüência, na harmonia do sistema. O descumprimento ou a não aplicação da lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes que o vício haja sido proclamado pelo órgão competente, sujeita a vontade insubmissa às sanções prescritas pelo ordenamento.” (BARROSO, Luís Roberto *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 179)

Muito embora parcela da doutrina¹⁶³ coloque o controle judicial como sendo o mais eficaz, os Estados concessionários de benefícios e agentes econômicos de razoável porte podem suportar o custo de ações judiciais e, confiando na morosidade da Justiça, beneficiar-se de incentivos incompatíveis com os moldes constitucionais.

O longo lapso temporal de quaisquer demandas judiciais, e mais ainda de ações diretas de inconstitucionalidade, não se amolda à dinamicidade dos incentivos fiscais, que demandam pronta resposta, frente às repercussões na economia dos demais entes estaduais ou distritais, além do impacto no federalismo e na Zona Franca de Manaus.

3.2.1. Dano da demora das Adis à ZFM

Como já destacado, estratégia viável ao ente descontente em relação a benefício fiscal concedido sem autorização do Confaz é obter junto ao Supremo Tribunal Federal, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adi), o provimento favorável quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado¹⁶⁴, e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território.

Em que pese a jurisprudência pacífica do STF no sentido da obrigatoriedade de prévio convênio, um dos vilões da guerra fiscal é a demora na entrega da prestação jurisdicional. A preocupação expressa no texto constitucional com o tempo de duração de um processo é recente¹⁶⁵. Somente através da Emenda Constitucional n. 45 de 2004, foi inserido no artigo 5º, LXXVIII, que assegura aos litigantes de processos administrativos e judiciais a razoável duração do processo.

¹⁶³ SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 155.

¹⁶⁴ O Superior Tribunal de Justiça, no RMS 31.714/MT, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 19/09/2011, entendeu que “se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado - como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon - e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06”.

¹⁶⁵ Gilmar Mendes destaca que, apesar de expressamente previsto na Constituição apenas em 2004, já se entendia que este princípio era previsto implicitamente: “A EC n. 45/2004 introduziu norma que assegura a razoável duração do processo judicial e administrativo (art. 5º, LXXVIII). Positiva-se, assim, no direito constitucional, orientação há muito perfilhada nas convenções internacionais sobre direitos humanos e que alguns autores já consideravam implícita na ideia de proteção judicial efetiva, no postulado da dignidade da pessoa humana e na própria ideia de Estado de Direito. A duração indefinida ou ilimitada do processo judicial afeta não apenas e de forma direta a ideia de proteção judicial efetiva, como compromete de modo decisivo a proteção da dignidade da pessoa humana.” (MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 423).

A demora na prestação jurisdicional, muitas vezes, torna o benefício inconstitucional interessante para os contribuintes. Isso porque as vantagens econômicas obtidas sobrepõem-se à eventual ônus oriundo da sua futura declaração de inconstitucionalidade, somado a possibilidade de modulação de efeitos.

A prática de concessão de benefícios de ICMS à revelia do CONFAZ é amparada pela presunção de constitucionalidade das leis dentro desse ambiente de guerra fiscal. Esse aspecto foi discutido na sessão do Pleno do STF do dia 01/06/2011, quando o Supremo julgou em conjunto as Adis 3794/PR 2688/PR, 3702/ES, 3664/RJ, 3803/PR, 4152/SP e 2549/DF, ocasião em que, o Ministro Gilmar Mendes sugeriu uma modalidade especial de julgamento de Adis semelhantes, com enfoque político, e ressaltou a necessidade de se instaurar um modelo mais eficaz para o julgamento das ações diretas como um todo.

De forma a demonstrar o efeito danoso da demora do julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade, cabe destacar o estudo feito pela FGV, “Supremo em números”¹⁶⁶, realizado no ano de 2014. Apesar de o estudo já ter por volta de cinco anos, acerca dos dados fornecidos pela FGV, cabe destacar que, das ADIs julgadas no Supremo, o STF demorava, à época do estudo, uma média de 158 (cento e cinquenta e oito) dias para a análise de liminar.

No estudo realizado, considerando que 57% das Adis ajuizadas no Supremo são submetidas à sistemática de tramitação mais célere do art. 12 da Lei 9868/99, foram contabilizados os dias decorridos entre a decisão do ministro relator do processo no sentido de passar ao rito do art. 12 e a posterior decisão de mérito, cuja urgência havia justificado tal medida. A média geral era de 929 dias ou 2 anos e meio. Considerando a matéria, Direito Tributário, chegou-se à conclusão de que demorariam pouco mais de quatro anos para a decisão final de mérito em Adi.

Além disso, cabe destacar, ainda com relação ao *Supremo em números*, o tempo médio decorrido até o trânsito em julgado das Adis, como indicador que mensura o tempo em que um processo demora entre sua entrada no Supremo e o momento a partir do qual não resta qualquer recurso ou outra fase que não o cumprimento da decisão. Chegou-se ao resultado de 1.942 (mil novecentos e quarenta e dois) dias para o trânsito em julgado de uma Adis no âmbito da Corte Constitucional brasileira.

¹⁶⁶ Disponível em

<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/12055/III%20Relat%20c3%b3rio%20Supremo%20em%20N%20c3%b3meros%20-%20O%20Supremo%20e%20o%20Tempo.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em 09 set 2019.

No entanto, importante estudo realizado pela FGV não analisou a questão destacadamente em relação a temas específicos, como é o caso da guerra fiscal. Além disso, foi uma análise realizada há mais de cinco anos.

Por isso, para analisar a questão de forma mais especial, com análise de dados mais recentes, selecionou-se, no presente trabalho, Adis julgadas nos últimos anos, entre 2010 e 2019, de forma a verificar, quanto à guerra fiscal: quantas Adis tiveram liminares concedidas, quantas foram submetidas ao rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99, quanto tempo levou-se para a concessão de liminar e para o julgamento do mérito das ações diretas.

No período considerado, entre 2010 e 2019, foram julgadas pelo Supremo Tribunal Federal: Adi 429/CE, Adi 4276/MT, Adi 4628/DF, Adi 3794/PR, Adi 2663/RS, Adi 3796/PR, Adi 5472/GO, Adi 4152/SP, Adi 2823/MT, Adi 2345/SC, Adi 1247/PA, Adi 3663/RJ, Adi 3803/PA, num total de 13 (treze) ações direta de inconstitucionalidade, todas com objeto de leis estaduais concessivas de benefício fiscal de ICMS sem autorização prévio do Conselho Nacional de Política Fazendária, submetidas a controle de constitucionalidade com o parâmetro do art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal.

Dessa forma, foram obtidos dados no site do STF¹⁶⁷ de cada uma das ações diretas de inconstitucionalidade citadas, tendo sido anotadas as datas da inicial; datas de concessão de liminar; data em que foi adotado o rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99; data do julgamento.

A partir desses dados, foi calculado o lapso temporal entre o momento da propositura da ação e o momento do julgamento da ADI, mesmo que o trânsito em julgado tenha sido em momento posterior. Coletados esses dados, foram distribuídos de forma a possibilitar um detido exame para, posteriormente, explorá-los. Assim, podem ser observados os dados na seguinte tabela:

Adi	Inicial	Cautelar	Rito Art.	Julgamento	Lapso temporal (dias)
------------	----------------	-----------------	------------------	-------------------	------------------------------

¹⁶⁷ Disponível em <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28GUERRA+FISCAL+BENEFICIO+FISCA L%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6nxdamr>. Acesso em 10 set 2019.

			12, Lei 9868		Inicial a cautelar/rito abreviado ¹⁶⁸	Cautelar/rito ao julgamento	Inicial ao julgamento
2345	06/11/00	01/08/02	-	01/06/11	633	3.226	3.859
3794	08/09/06	-	-	01/06/11	-	-	1.727
4152	29/09/08	-	03/11/08	01/06/11	35	940	975
1247	08/03/95	17/08/95	-	01/06/11	162	5.767	5.929
3664	03/02/06	-	03/03/06	01/06/11	28	1.916	1.944
3803	26/09/06	-	04/10/06	01/06/11	9	1.701	1.709
429	23/01/91	04/04/91	-	20/08/14	71	8.539	8.610
4276	22/07/09	27/07/09	-	20/08/14	5	1.850	1.855
4628	01/07/11	19/02/14	-	05/12/14	864	289	1.253
2663	04/06/02	-	-	08/03/17	-	-	5.391
3796	12/9/06	-	25/09/06	08/03/17	14	3.817	3.830
5472	15/02/16	-	15/02/16	01/08/18	0	898	594
2823	14/01/03	15/01/03	-	19/12/18	1	5.817	5.818

Dos dados extraídos, é possível se chegar a algumas conclusões. Primeiramente, algo que chama atenção é que, das 13 (treze) ações diretas destacadas, apenas em 5 (cinco) foi adotado o rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99 e em 6 (seis) foi concedida liminar. No entanto, em 2 (duas), não foi adotado rito mais célere, nem foi concedida qualquer medida cautelar. Por isso, vamos analisar melhor essas em que não foi adotado qualquer medida de urgência.

¹⁶⁸ Rito abreviado refere-se ao rito do art. 12, Lei 9868/99: Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.

Trata-se das Adis: 3794/PR, em que o tempo compreendido entre a propositura da ação e o seu julgamento foi de 1.727 dias (4,73 anos); 2663/RS, em que o lapso temporal foi de 5.391 dias (14,76 anos). Cabe destacar que, na Adi 3794/PR, não houve pedido de liminar. Na Adi 2663/RS, em face da lei estadual gaúcha nº 11.743 de 5 de março de 2002, entretanto, apesar de ter sido pedido pelo legitimado a concessão de liminar, não foi sequer apreciada.

Ao final, concluiu-se, no julgamento do mérito, que era caso de instituição unilateral de benefício fiscal relativo ao ICMS, descumprimento do art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal, com risco de equilíbrio ao pacto federativo. Dessa forma, a lei concessiva de benefício fiscal inconstitucional ficou produzindo efeitos, devido a presunção de constitucionalidade das leis, por mais de 14 (quatorze) anos.

A lentidão para se prolatar decisões definitiva de mérito é algo que foi destacado na tabela. A Adi 429/CE foi a que mais demorou a ser proferido um julgamento: 8610 dias, ou seja, mais de 23 anos. Já a ação direta mais célere julgada nos últimos anos foi a Adi 5472/GO, cujo julgamento foi proferido depois de um ano e meio da sua propositura. Considerando a complexidade de um Adi, foi até um prazo razoável, mas foi realmente uma exceção.

Outra questão que pode ser percebida com a tabela é a demora entre o deferimento da liminar e o julgamento da ação: na Adi 2823/MT e na 1247/PA, ultrapassam 15 (quinze) anos. A lentidão entre decisões liminares e definitiva de mérito não é problema novo. Em resposta à lentidão entre decisões liminares e definitiva de mérito, a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, traz ao relator do processo a possibilidade de escolha. Diante de um pedido de decisão liminar, se entender que a questão é absolutamente urgente, o relator pode decidir abreviar o andamento do processo, deixando de julgar a liminar para imediatamente julgar o mérito da questão.

A ideia é que com isso o processo seria encurtado. Nos termos do art. 12 da referida lei, diante de um pedido de decisão liminar, caso se entenda que a questão é absolutamente urgente, o relator pode decidir abreviar o andamento do processo, deixando de julgar a liminar para julgar o mérito da questão não é diagnóstico novo.

Em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, o Ministro Relator pode submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação, após a prestação das informações, no

prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias. Essa providência, em tese, viabiliza uma decisão definitiva da controvérsia constitucional em curto espaço de tempo¹⁶⁹. Este rito previsto no art. 12 foi adotado em 5 processos: 4152/SP, 3664/RJ, 3803/PA, 3796/PR, 5472/GO.

Importante destacar que das treze Adis analisadas duas não poderiam ter sido submetidas à sistemática: a 1247/PA e a 429/CE. Isso porque estas ações foram propostas muito antes da entrada em vigor da Lei 9.868 de 10 de novembro de 1999, que trouxe a possibilidade de um rito com prazos diferenciados. No entanto, em ambas, foi concedida cautelar.

Além disso, o despacho que determinou a apreciação da Adi no rito do art. 12 da Lei Federal nº 9868/99, nas Adis analisadas, foi bem mais célere do que nas Adis que foi determinada a concessão de cautelar. Na Adi 5472/GO, por exemplo, o rito foi adotado no mesmo dia em que ajuizado. A Adi 4152/SP, das ações em que adotado o referido rito, foi a que mais demorou: 35 dias.

Já referente às Adis em que foi concedida liminar, a mais célere foi a Adi 2823/MT, que no dia seguinte houve a apreciação do pedido de liminar. No entanto, esta Adi foi, na verdade, uma exceção. Isso porque, tirando a Adi 2823/MT, a que apresentou um menor lapso temporal foi a Adi 4276/MT, com mais de 2 (dois) meses. E a que apresentou um maior lapso foi a Adi 4628/DF, com 864 dias, mais de três anos.

Houve, portanto, uma certa celeridade para adotar o rito do art. 12 da Lei 9868/99, mas, nos casos em que houve concessão de liminar, pode-se concluir que não foi observado um lapso temporal razoável condizente com uma medida cautelar, que exige uma celeridade de apreciação.

Dito isso, cabe questionar: nas adis em que foi adotado o referido rito, houve celeridade na tramitação processual? Dito de outro modo, cumpriu-se o objetivo do legislador de trazer celeridade em casos de relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica?

¹⁶⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha* / Gilmar Ferreira Mendes. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Pode-se verificar na tabela acima: na Adi 3664/RJ, foram necessários 1.944 dias (mais de 5 anos) para a decisão de mérito; na Adi 3803, 1.709 dias (mais de 4 anos); na Adi 3796, 3.830 dias (mais de 10 anos); na Adi 5472, 594 dias (mais de um ano e meio). É possível afirmar que a única Adi que teve um lapso temporal menor, se comparado àquelas que não foi adotada a mesma sistemática, quando adotado o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99 foi a Adi 5472/GO, com 594 dias (pouco mais de um ano e meio).

Como se verifica que o rito abreviado chegou a levar até mesmo mais de uma década para a prolação de uma decisão de mérito e quando se considera que o procedimento do art. 12 da Lei nº 9.868/99 foi criado há 20 (vinte) anos, é possível apontar tendência de que o tempo estimado de julgamento das ações relevantes de controle de constitucionalidade não tem sofrido o efeito esperado. Pode-se concluir que, mesmo com a adoção do rito abreviado, não há realmente celeridade suficiente para seus propósitos originários, pelo menos com relação às ações diretas de inconstitucionalidade em matéria de guerra fiscal.

Além disso, dos dados obtidos, chama atenção a Adi 4628/DF, em que foi proposta em 01/07/2011, com pedido de medida cautelar, nos termos do art. 10 da Lei 9.868/99. Apenas foi deferida a medida liminar em 19/02/2014, mais de dois anos e meio após a sua propositura. Indispensável acrescentar que a liminar foi concedida *ad referendum* do Plenário da Corte Constitucional, para suspender o ato normativo impugnado, nos termos do art. 10, §3º da Lei 9868/1999, ou seja, foi proferida pelo Ministro Relator Luiz Fux monocraticamente. E, mesmo assim, a demora na análise do pedido de cautelar foi de mais de dois anos.

Além dos dados analisados de ações diretas de inconstitucionalidade julgadas nos últimos anos, para demonstrar a demora do Supremo na apreciação, cabe destacar que estão em tramite no STF 54 (cinquenta e quatro) Adis, cujo objeto é lei ou ato normativo concessivo de benefício fiscal de ICMS sem a observância do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal¹⁷⁰.

Assim, com o exposto, pode-se concluir que há demora na apreciação em ações diretas de inconstitucionalidade em matéria de guerra fiscal, contrariando o disposto no art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal. Ademais, no caso de guerra fiscal, por ser caso de jurisprudência pacífica e reiterada há décadas, Estado e contribuintes, desde logo, sabem que a lei que concede benefício fiscal de ICMS sem autorização por meio de convenio é

¹⁷⁰ Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/pesquisarPeticaoInicial.asp>. Acesso em 10 set 2019.

inconstitucional. Estados concessionários de benefícios inconstitucionais e contribuintes estabelecidos nestes Estados acabam por se beneficiar da morosidade da Justiça.

A demora na prestação jurisdicional leva a situações em que leis estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convênio produzam efeitos durante um período considerável, de forma que no período em que válidas, Estados, durante o tempo de apreciação do Supremo, terão as mesmas prerrogativas concedidas pela Zona Franca de Manaus. Com isso, a força de atração de indústrias para ZFM é reduzida.

Importante destacar que esta situação de equiparação de prerrogativa da Zona Franca com Estados concessionários de benefícios sem convênio é agravada pela recente mudança jurisprudencial do Supremo quanto à modulação de efeitos nessas Adis, questão tratada no tópico a seguir.

3.2.1. Prejuízo à zona amazonense com a mudança de entendimento do STF quanto à modulação de efeitos

Como regra geral, a decisão proferida em ação direta terá, em regra, eficácia contra todos, retroativa e vinculante¹⁷¹. A declaração de inconstitucionalidade, na Adi, deverá alcançar os atos pretéritos praticados com base na lei ou ato normativo rejeitados¹⁷². A decisão na ação direta gera efeito retroativo, salvo expressa deliberação em sentido contrário.

A questão, no entanto, torna-se complexa quando se reconhece que, em que pese a eficácia declaratória das decisões de inconstitucionalidade, a norma inválida de fato produziu seus efeitos no mundo real, de forma que a atribuição de efeitos *ex tunc*, em determinadas hipóteses, seria capaz de violar ainda mais a Constituição.

Nesses casos, a modulação temporal da decisão permite que, apesar do entendimento do STF no sentido da inconstitucionalidade da norma, seus efeitos, ou parte deles, sejam mantidos. A declaração de inconstitucionalidade passa a operar efeitos *ex nunc*

¹⁷¹ No Brasil, a vinculação alcança a Administração Pública e os demais órgãos do Poder Judiciário. Esta expressão deixa claro que o órgão máximo da Justiça Constitucional no Brasil, o STF não está vinculado às suas decisões constitucionais vinculantes, podendo promover uma revisão geral de seu posicionamento anteriormente adotado. (TAVARES. André Ramos. Paradigmas do Judicialismo Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 106.)

¹⁷² BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. Luís Roberto Barroso. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 260.

ou a partir de outro momento fixado pelo Tribunal, sendo possível estabelecer regras de transição¹⁷³.

O ordenamento brasileiro passou a admitir, expressamente, a modulação temporal no art. 27 da Lei 9.868/1999. Ao declarar a inconstitucionalidade de determinada lei, pode o STF, por maioria diferenciada, restringir os efeitos da declaração. Portanto, tem a faculdade de fixar o momento em que a declaração passará a ter efeitos.

Julgadas procedentes as ações declaratórias de inconstitucionalidade em que se questionam a concessão de incentivos e benefícios fiscais sem a observância dos preceitos constitucionais que disciplinam a matéria, os efeitos retroagirão à data de edição das leis declaradas inconstitucionais. No entanto, o STF poderá restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, autorizando sua aplicação com efeitos *ex nunc*, por reconhecer que se assim não fosse poderia haver o desrespeito à segurança jurídica do contribuinte.

Por ser a hipótese do art. 27 da Lei 9868/99 uma exceção à regra dos efeitos retroativos *ex tunc*, deve ser aplicada com parcimônia e utilizada em favor dos cidadãos que tenham agido com base na confiança legítima e na boa fé, que derivam do princípio da segurança jurídica.

Em casos de violação ao art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal, a jurisprudência da Suprema Corte brasileira era cautelosa na atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, principalmente no que tange a causas de tal espécie, nas quais a concessão unilateral de exoneração tributária de ICMS por parte de um dos Estados-membros gera indiscutível repercussão econômico-financeira aos demais Estados.

Ademais, a modulação de efeitos no campo tributário deve ser vista com mais cautela ainda, uma vez que é campo sensível, devido à natureza do tributo, com retirada de montante de patrimônio do contribuinte e o impacto disso na consecução das funções do Estado¹⁷⁴.

Até 2015, a jurisprudência do STF não admitia a modulação de efeitos no caso de lei estadual instituir benefícios fiscais sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, §2º, XII, g

¹⁷³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípio: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 515.

¹⁷⁴ MACIEL, Lucas Pires. Controle de Constitucionalidade nas matérias tributárias: repercussões da modulação de efeitos; Curitiba: Juruá, 2019, p. 202.

da CF/88, considerando, portanto, correta a declaração de nulidade de tais normas com os tradicionais efeitos *ex tunc*.

Entendia-se que, caso se admitisse a modulação de efeitos nessas situações, ter-se-ia como válidos os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais no lapso de tempo entre a publicação da lei local instituidora e a decisão de inconstitucionalidade. Acabaria por se incentivar a guerra fiscal entre os Estados, em desarmonia com a Constituição Federal de 1988 e com sérias repercussões financeiras¹⁷⁵.

Ao se admitir efeitos retroativos às referidas decisões do STF, o Estado conessor do benefício declarado inconstitucional teria que cobrar o ICMS do contribuinte no período de 5 anos¹⁷⁶ da decisão do Supremo. O Estado teria que cobrar imposto da empresa com quem negociou o benefício fiscal no passado, com a cobrança da diferença de ICMS sobre os valores dos últimos 5 (cinco) anos de atividade¹⁷⁷.

O contribuinte, valendo-se de norma que acreditava em pleno vigor, estar-se-ia, até aquele momento, aproveitando de mecanismo de redução de carga tributária. Com a cobrança do imposto, contribuintes correriam risco de insolvência. Ocorre que a declaração de inconstitucionalidade das leis sem efeitos retroativos tem como limites a segurança jurídica e o princípio da boa-fé.

Dito isso, houve uma mudança de entendimento da Corte, na ADI 4481/PR¹⁷⁸, com julgamento em 11 de março de 2015. Primeiramente, cabe destacar que esta Adi foi submetida ao rito do art. 12 da Lei 9868/99, não tendo sido concedida medida cautelar. O Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, em seu voto, destacou que a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto, que considerou injusto, para os contribuintes. Por isso, sugeriu, nesses casos, que os relatores

¹⁷⁵ Nesse sentido: ADI 3794 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 24-02-2015 PUBLIC 25-02-201; ADI 2345, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, DJe-150 DIVULG 04-08-2011 PUBLIC 05-08-2011 EMENT VOL-02560-01 PP-00009 REPIOB v. 1, n. 18, 2011, p. 587-585 RDDDT n. 194, 2011, p. 158-160 RDDDT n. 197, 2012, p. 178-181.

¹⁷⁶ Teria, como regra geral, o prazo decadencial de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional.

¹⁷⁷ ANDRADE, Fábio Martins de. Modulação e Consequencialismo. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 73.

¹⁷⁸ ADI 4481, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015.

procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo.

Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, o Min. Barroso acrescentou que seria difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão, decorrendo de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável.

A ponderação¹⁷⁹ ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, entendendo-se que devem prevalecer os últimos princípios, atribuindo-se efeitos da decisão na ação direta de inconstitucionalidade apenas a partir da decisão, de forma *ex nunc*, portanto.

Destaca-se, porém, como já analisado no item acima, que não se tem concedido liminar em muitos casos: em algumas Adis, adotou-se o rito abreviado e, em outras, não houve concessão de liminar nem aplicado o rito mais célere. De 2010 a 2019, é possível encontrar apenas 5 (cinco) medidas cautelares concedidas sobre a matéria: Adi 4628/MT, de relatoria do Min. Fux; Adi 4276/MT, de relatoria do Min. Fux; Adi 4705/DF, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa; Adi 4565/PI, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa; Adi 3936/PR, de relatoria do Min. Gilmar Mendes.

Dessa forma, como são apenas em poucos casos em que são concedidas as liminares, pelo entendimento que prevaleceu através do voto do Ministro Barroso na Adi 4481/PR, a modulação de efeitos nesses casos passaria a ser a regra, o que pode ser comprovado pela adoção da modulação de efeitos em casos similares: é o caso da Adi 2663, da Relatoria do Ministro Fux, julgado em 08/03/2017, em que também não houve concessão de liminar e a que foram atribuídos efeitos não retroativos.

Assim, como analisado no item anterior, de 2010 a 2019, os casos de violação ao art. 155, §2º, XII, g da CF/88 tiveram processamento lento, chegando a ultrapassar 10 (dez)

¹⁷⁹ A ponderação é definida por Luís Roberto Barroso como “uma técnica de decisão jurídica, aplicável a casos difíceis, em relação aos quais a subsunção se mostrou insuficiente. A insuficiência se deve ao fato de existirem normas de mesma hierarquia indicando soluções diferenciadas. Nos últimos tempos, a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, incorporou essa técnica à rotina de seus pronunciamentos.” (BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 320.

anos na tramitação processual até o julgamento. Portanto, a modulação de efeitos, que deveria ser uma exceção, parece que vai virar uma regra nos casos de guerra fiscal.

Deve-se retomar, todavia, a regra geral da retroatividade plena consagrada na jurisprudência tributária do Supremo, como defende Fábio Martins Andrade¹⁸⁰. Isso porque a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão no sentido da inconstitucionalidade de lei estadual concessiva de incentivo fiscal sem convenio.

Assim, mesmo em caso na demora na prestação jurisdicional no caso de guerra fiscal, por ser caso de jurisprudência pacífica e reiterada há décadas, Estados e contribuintes, desde logo, sabem que a lei que concede benefício fiscal de ICMS sem autorização por meio de convenio é inconstitucional. Sendo assim, não haveria razões de interesse social ou de segurança jurídica para que a modulação seja escolhida. Além disso, a morosidade da justiça não pode se prestar a legitimar situações em confronto direto e evidente com a Constituição.

Entender de forma diversa é privilegiar interesses específicos e acobertar a má fé do Estado que instituiu o benefício sabidamente inconstitucional, e do contribuinte que, conhecendo tal circunstância, utiliza-se da demora jurisdicional para se beneficiar. Tal situação não é compatível com a proteção da confiança legítima e da boa-fé que o Estado Democrático de Direito tem o dever de resguardar¹⁸¹.

Ademais, importante lembrar que, segundo Humberto Ávila¹⁸², a Constituição de 1988 contém um dever expresso de diferenciação da Zona Franca de Manaus relativamente à concessão de benefícios fiscais, devido à fatores geográficos e da distância dos centros consumidores de seus produtos.

Dito isso, a modulação de efeitos nas Adis, leva a situações em que lei estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convenio produzem efeitos durante um período considerável, de forma que, no período em que seus efeitos são válidos, outros Estados terão as mesmas prerrogativas concedidas pela Zona Franca de Manaus. Com isso, a

¹⁸⁰ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação e consequencialismo*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 67.

¹⁸¹ BILHIM, Renata da Silveira. ADI nº 4.481/PR: ICMS – Guerra fiscal e modulação. Análise crítica da jurisprudência tributária do Supremo Tribunal Federal. Salvador: Ed. Juspodvm, 2018, p. 42.

¹⁸² ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convenio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 144. São Paulo: Dialética, setembro/2007, p. 69.

força de atração de contribuintes para aquela região é diminuída. Isso faz com que os objetivos do legislador e do constituinte de levar progresso àquela região seja impactado.

Para estimular o desenvolvimento da região e buscar o alcance de patamar de desenvolvimento equivalente às demais regiões do país, é necessário que o tratamento tributário dado a contribuintes instalados na zona seja favorecido¹⁸³. Com a modulação de efeitos, esse tratamento favorecido é prejudicado, acabando por desvirtuar o sentido da criação da ZFM.

Assim, a posição do Supremo Tribunal, proposta pelo Min. Barroso, não parece estar em consonância com os princípios da segurança jurídica, de interesse social, nem com a defesa da Zona Franca de Manaus, garantida constitucionalmente até o ano de 2073. Deve-se, na verdade, afastar a modulação de efeitos das ações diretas de inconstitucionalidade em matéria de guerra fiscal por concessão de incentivo fiscal de ICMS sem aprovação dos Estados-membros.

3.2.2. Impacto da perda superveniente de objeto das ADI à proteção da ZFM

Para os Estados que não concedem incentivos fiscais de modo a combater a desoneração fiscal promovida pela ZFM, a produção na ZFM terá uma atrativa redução de carga tributária. É justamente por conta destas situações que algumas indústrias passam a se estabelecer na região na ZFM, para produzir aquilo que será comercializado em mercado consumidor nos territórios dos Estados que não possuem o referido mecanismo de incentivo fiscal.

Ocorre que alguns Estados, apesar de não haver autorização do Confaz para instituição de incentivo fiscal de ICMS, acabam concedendo benefícios fiscais similares aos concedidos pelo Estado do Amazonas, como forma de competir com o ente amazonense na atração de indústrias.

Como exemplo disso, o Estado de São Paulo, com o intuito de proteger a sua indústria dos incentivos concedidos pela ZFM, instituiu o crédito presumido de 7% para os tablets e a redução da base de cálculo, para as indústrias de processamento eletrônico de dados, abrangidas pela Lei 8.248/91. Considerando que as indústrias de informática

¹⁸³ CHIAVASSA, Tércio. SIMONE, Diego Caldas R. Guerra Fiscal e a Concessão de Benefícios de ICMS na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário n. 233. São Paulo: Oliveira Rocha, Janeiro 2015, p. 147.

abrangidas pela Lei 8.248/91 já são beneficiadas com a redução da carga do IPI em 80%¹⁸⁴, a concessão do referido incentivo fiscal por São Paulo tornou menos vantajosa a instalação da indústria de produtos de informática na ZFM para a sua venda em São Paulo.

Todavia, como tais incentivos foram concedidos sem a autorização por Convênio, o Governador do Amazonas, no exercício da prerrogativa assegurada pelo art. 103, inciso V da Constituição Federal, tendo em vista o disposto no artigo 102, inciso I, alíneas “a” e “p” da Carta Política e na Lei n.º 9.868/99, propôs ação direta de inconstitucionalidade, Adi 4635, em face das normas contidas nos arts. 84-B, II e 112 da Lei n.º 6.374, de 01.03.1989, do Estado de São Paulo¹⁸⁵; no inciso XXIII do art. 1.º do Decreto Estadual n.º 51.624, de 28 de fevereiro de 2007¹⁸⁶, com a redação dada pelo Decreto n.º 57.144, de 18/07/2011, no art. 26, I, do Anexo II daquele Decreto¹⁸⁷, por violação aos arts. 152, 155, § 2.º XII, “g”, da

¹⁸⁴ De acordo com o art. 4º, §1º-A, IV da Lei 8.248/1991, as empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de tecnologias da informação e comunicação que investirem em atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação terão redução do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de 80% (oitenta por cento) do imposto devido, de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2024.

¹⁸⁵ Lei n.º 6.374/89, do Estado São Paulo: Artigo 84-B – No interesse da arrecadação tributária, da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e competitividade da economia paulista, bem como para garantia da livre concorrência, o Poder Executivo poderá adotar cumulativamente as seguintes medidas: (...) II – incentivos compensatórios pontuais; Art. 112 – Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado. Decreto n.º 45.490/2000 Artigo 51 – Fica reduzida a base de cálculo nas operações ou prestações arroladas no Anexo II, exceto na operação própria praticada por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – ‘Simples Nacional’, em conformidade com suas disposições (Lei 6.374/89, art. 5º e Lei Complementar n.º 123/06). (Redação dada ao artigo pelo Decreto 54.650, de 06-08-2009, DOE 07-08-2009; efeitos a partir de 01-08-2009) Parágrafo único – A redução de base de cálculo prevista para as operações ou prestações internas aplica-se, também: 1 – nas saídas destinadas a não-contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação; 2 – no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final. (...)

¹⁸⁶ Decreto Estadual n.º 51.624/2007, com a redação dada pelo Decreto n.º 57.144/2011, do Estado de São Paulo: Art. 1º – O estabelecimento fabricante que promover saída tributada pelo ICMS dos produtos adiante relacionados, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, poderá optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7,0% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos: (...) XXIII – máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm² (‘Tablet’ PC) – 8471.41.90 (Inciso acrescentado pelo Decreto 57.144, de 18-07-2011, DOE 19-07-2011)

¹⁸⁷ ANEXO II – REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO (Relação a que se refere o artigo 51 deste regulamento) (...) Artigo 26 (DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E AGROPECUÁRIO) – Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas dos produtos industrializados adiante indicados, realizadas pelo estabelecimento fabricante, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 7% (sete por cento) (Lei 6.374/89, artigo 112): (Acrescentado o art. 26 pelo inciso I do art. 1º do Decreto 48.112, de 26-09-2003; DOE 27-09-2003, efeitos a partir de 27-09-2003). I – produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, fabricados por estabelecimento industrial que estivesse abrangido pelas disposições do artigo 4º da Lei

Constituição Federal, e arts 40 e 92 do ADCT. Trata-se de dispositivos legais que concedem incentivos fiscais sem aprovação por meio de deliberação dos demais Estados por meio de convenio do CONFAZ.

Em outubro de 2012, após a oitiva da Advocacia-Geral da União e do Procurador-Geral da República, foi concedida liminar, posteriormente referendada pelo Plenário da Suprema Corte, para suspender, até final julgamento da referida ação direta, a eficácia, a execução e a aplicabilidade do art. 26, I, do Anexo II do Decreto nº 45.490/2000 e do art. 1º, XXIII, do Decreto nº 51.624/2007 do Estado de São Paulo.

Determinou-se ainda, cautelarmente, a sustação de qualquer interpretação que, fundada nos art. 84-B, II, e 112, ambos da Lei paulista nº 6.374/89, torne possível a edição de atos normativos, por parte do Estado de São Paulo e de seu Governador, que outorguem benefícios fiscais ou financeiros, bem assim incentivos compensatórios pontuais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, em matéria de ICMS, sem que tais medidas sejam precedidas da necessária celebração de convênio no âmbito do CONFAZ¹⁸⁸.

O Estado de São Paulo, em face da intimação, em vez de concordar com a suspensão do processo, informou que teria havido, na verdade, perda superveniente do objeto da ação devido a revogação dos dispositivos legais questionados. Apesar de ainda não haver decisão no sentido da extinção da ação direta sem resolução de mérito, a jurisprudência do Supremo¹⁸⁹ tem sido neste sentido, desde que ausente caracterização de revogação estratégica para impedir o exercício da jurisdição constitucional abstrata¹⁹⁰.

Ocorre que, ao revogar os dispositivos legais, o Estado concessor do benefício inconstitucional claramente impede uma decisão definitiva de mérito em favor da Zona

federal 8.248, de 23-10-91, na redação vigente em 13 de dezembro de 2000, e pela redação da a esse artigo pela Lei 10.176, de 11-1-01;

¹⁸⁸ Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4116061>. Acesso em 16 set 2019.

¹⁸⁹ No mesmo sentido: ADI 2311, Relator(a): Min. ROSA WEBER, julgado em 28/08/2019, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-190 DIVULG 30/08/2019 PUBLIC 02/09/2019; ADI 4936, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 17/05/2019, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 05/08/2019 PUBLIC 06/08/2019.

¹⁹⁰ "O Supremo Tribunal Federal não admite ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo já revogado ou cuja eficácia já tenha se exaurido (por exemplo: medida provisória não convertida em lei) entendendo, ainda, a prejudicialidade da ação, por perda do objeto, na hipótese de a lei ou ato normativo impugnados virem a ser revogados antes do julgamento final da mesma, pois, conforme o Pretório Excelso, a declaração em tese de ato normativo que não mais existe transformaria a ação direta em instrumento processual de proteção de situações jurídicas pessoais e concreta" MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 21 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007, p. 491.

Franca de Manaus. Além disso, a lei estadual produziu efeitos até a concessão da liminar, de forma que neste período a indústrias instaladas no Estado de São Paulo tiveram os mesmos benefícios que as instaladas na ZFM.

3.2.3 Impacto do perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais na ZFM

Em 2015, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da tese que discute a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os Estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS.

O tema reclama o crivo do Supremo presentes convênios interestaduais e leis distritais por meio dos quais foram previstas a suspensão da exigibilidade e, após encerrada esta, a remissão de créditos tributários relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS, concernentes ao que deixou de ser recolhido aos cofres públicos em razão de benefícios fiscais reconhecidos, anteriormente, como inconstitucionais em decisões judiciais, inclusive do próprio Supremo.

A repercussão geral sobre o perdão de dívidas tributárias resultantes de benefícios fiscais implementados por causa da guerra fiscal foi reconhecida pelo plenário virtual do Supremo Tribunal Federal e será analisada pela Corte, no RE 851.421.

O caso paradigma submetido à repercussão geral trata da Lei Distrital 4.732/2011, que suspendeu a exigibilidade dos créditos e promoveu a remissão de créditos de ICMS originados da Lei Distrital 2.483/1999 e da Lei Distrital 2.381/1999, que foram consideradas inconstitucionais pelo STF e pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, respectivamente, por concederem benefícios fiscais sem aprovação prévia dos demais Estados, conforme consta no artigo 155, parágrafo 2º, alínea “g”, da Constituição Federal.

A controvérsia, passível de repetição em inúmeros casos, está em saber se podem os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo

de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, assentados inconstitucionais pelo Supremo.

Na prática, o CONFAZ e os legisladores estaduais e distrital acabam modulando, no tempo, os efeitos das decisões de declaração de inconstitucionalidade, retirando-lhes a efetividade em relação aos fatos passados.

Além disso, por decorrência da contrariedade ao texto constitucional, o débito que decorre de benefício ilegal ou inconstitucionalmente concedido não poderá ser objeto de nova remissão. Se fosse possível, estar-se-ia negando a efetividade dos mencionados preceitos constitucionais e também da Lei Complementar 24/1975.

Conceder remissão de ICMS quanto à incentivos declarados inconstitucionais seria uma saída típica de “jeitinho” brasileiro para se burlar a norma constitucional e a decisão judicial proferida. A assertiva de que o crédito oriundo de incentivo concedido em contrariedade à Constituição Federal é insuscetível de remissão é consequência lógica da efetividade da norma constitucional cuja contrariedade se reconheceu em sede judicial. Admitir o contrário seria verdadeira medida de fomento à guerra fiscal.

Se isso fosse possível, iria afetar também a Zona Franca de Manaus. Isso porque um incentivo fiscal concedido sem convenio bastaria posteriormente uma lei de perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais para se equiparar, na prática à possibilidade do Estado do Amazonas de conceder incentivo de ICMS no âmbito da ZFM.

Assim, a demora do julgamento das Adis, a perda superveniente de objeto, a mudança de entendimento do STF quanto à modulação de efeitos, o perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais pode trazer sérios impactos ao modelo da Zona Franca de Manaus. Dessa forma, para se proteger o federalismo fiscal brasileiro e o desenvolvimento regional com o modelo constitucional da ZFM, foi proposta súmula vinculante sobre o tema.

3.3. Proposta de Súmula Vinculante nº 69: defesa do federalismo fiscal e do modelo constitucional da Zona Franca de Manaus

A súmula vinculante poderá ser editada de ofício ou por provocação, mediante quórum qualificado de dois terços dos membros do STF que, após reiteradas decisões sobre matéria de viés constitucional, aprovará súmula e, a partir de sua publicação, terá efeito

vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta em todas as suas esferas. Referido entendimento sumular poderá ser revisto ou cancelado, na forma estabelecida em lei¹⁹¹.

A súmula vinculante vale pelo seu enunciado genérico e não pelos fundamentos que embasaram determinada decisão de algum tribunal, bem como se desvincula dos casos que a originaram, impondo-se como um texto normativo de vinculação geral e abstrata para casos futuros tal qual a lei, possuindo dimensão atemporal¹⁹².

Como forma de consolidar ainda mais o entendimento do Supremo de necessidade de autorização por meio de convenio para concessão de incentivo fiscal de ICMS, o Ministro Gilmar Mendes editou, em 2012, a Proposta de Súmula Vinculante 69, com a seguinte redação: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

O objetivo da proposta é bastante claro: acelerar e simplificar os casos envolvendo a concessão ilegal de benefícios fiscais de ICMS. Haveria, com a edição da súmula vinculante, a possibilidade de atacar os benefícios fiscais com a figura da reclamação constitucional ao invés da tradicional ação declaratória de inconstitucionalidade.

Embora o teor da PSV 69 reflita a orientação jurisprudencial dominante do STF, para efetivamente se chegar a uma solução razoável, há uma série de ponderações que devem ser analisadas quanto ao texto final de tal proposta, especialmente se considerarmos que o verbete será vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

A questão da unanimidade, como já destacado, está questionada pela ADPF 18, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, questionando-se a recepção do art. 2º, §2º e 4º da LC 24/75, por incompatibilidade com o art. 1º da Constituição da República, na medida em que ofenderia o princípio democrático, o princípio federativo e o princípio da proporcionalidade. Esta ADPF poderia, até mesmo, modificar o entendimento já consagrado no âmbito do Supremo, de forma que é indispensável julgá-la antes de aprovar uma súmula vinculante.

¹⁹¹ A Lei 11.417 regulamentou o art. 103-A da Constituição, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁹² ABBOD, Georges. Súmula Vinculante versus precedents: Notas para evitar alguns enganos. Revista de Processo. Vol. 165/2008, p. 218-230, Nov 2008.

Além disso, na tramitação da PSV 69/2012, consta manifestação de várias entidades na tentativa de colaborar com o debate. Dentre elas, há diferentes manifestações legítimas em torno da possível aplicação da modulação de efeitos da súmula vinculante em questão. Exemplo disso é a manifestação apresentada em 16.0.2012 pela Procuradoria-Geral do Distrito Federal.

Quanto aos requisitos para a propositura de súmula vinculante, cabe destacar que a proposta não visa acabar com uma controvérsia específica posta em análise perante o Judiciário, mas com a guerra fiscal. Ainda não cabe súmula vinculante para fixar o sentido e o alcance de um dispositivo da Constituição, ou para declarar a inconstitucionalidade de leis e atos normativos não determinados ou oriundos de entes federativos diversos. Além do mais, a proposta não observa o disposto no artigo 103-A, § 1º, da Constituição, uma vez que a controvérsia a respeito do CONFAZ não é atual e vem sendo decidida há anos pelo Supremo.

Ademais, é necessária uma análise mais detida do texto, especialmente quanto ao vocábulo “qualquer” da redação proposta, pois, há decisões contrárias à necessidade de convênio para toda e qualquer isenção, a exemplo do acórdão proferido na Adi 3421, em que assentada a desnecessidade de consenso dos Estados à outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir ICMS das contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

Ainda sobre o termo “qualquer” usado na redação proposta, é importante considerar que o art. 15 da Lei Complementar 24/75 excepciona a necessidade de prévia autorização por convenio os incentivos vinculados ao ICMS deferidos às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. Ou outra possibilidade seria destacar a situação peculiar da ZFM, sob pena de a própria súmula vinculante contrariar a defesa constitucional da região.

Quanto à defesa da ZFM, a aprovação da súmula vinculante, desde que se contemple a exceção de concessão de incentivos na região, é indispensável. Isso porque a demora na apreciação das ações diretas de inconstitucionalidade e a recente mudança do Supremo quanto à modulação de efeitos nessas Adis, leva a situações em que lei estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convenio produzam efeitos durante um período considerável. Isso gera um impacto na possibilidade de atração de indústrias para a região, de forma que a ideia de redução da desigualdade regional fica prejudicada.

A proposta de súmula vinculante visa ao menos tentar encerrar a chamada guerra fiscal, impossibilitando a concessão de incentivos fiscais por qualquer dos Estados membros sem a prévia aprovação do CONFAZ¹⁹³. Assim, não se defende no trabalho a não aprovação de súmula vinculante sobre a questão. Pelo contrário, desde que observadas as questões destacadas, talvez a súmula vinculante não acabe com a guerra fiscal, mas proporcione uma resposta mais célere do Supremo Tribunal Federal.

¹⁹³ SILVEIRA, Arthur Barbosa da. Federalismo e guerra fiscal do icms: a concessão de incentivos fiscais por Estados membros sem prévia aprovação do CONFAZ à luz da jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 15, ano 3. São Paulo: Ed. RT, nov-dez 2018, p. 69.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, constata-se que o descontrole das políticas de incentivos fiscais de ICMS ocasiona prejuízos significativos ao pacto federativo, à redução das desigualdades regionais, às finanças públicas dos Estados e à Zona Franca de Manaus.

Como o ICMS, cuja receita se reparte entre Estados e Municípios, repercute na economia das demais unidades estaduais da Federação, por conta da própria natureza da circulação de mercadorias e pelo princípio da não cumulatividade, há um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa.

Para evitar prejuízos deste gênero, a Constituição Federal exigiu que a concessão de tais benefícios dependesse de deliberação pelos Estados por meio convênios entre Estados e Distrito Federal. No entanto, o disciplinamento constitucional e legal não surtiu os efeitos desejados.

Com a Constituição de 1988, apesar de haver a previsão da necessidade de promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais, em matéria tributária, percebe-se que a União tem sido discreta em seu papel de regulação e desenvolvimento de políticas tributárias de fomento, fazendo com que os entes federados adotem as suas políticas fiscais para o desenvolvimento estadual, inclusive com desrespeito à Constituição.

Estados e Distrito Federal utilizam o ICMS como uma forma de realizar políticas tributárias que julgam convenientes com o objetivo de defender seus próprios interesses, passando a conceder benefícios sem a aprovação de convenio entre os entes subnacionais, decorrendo a guerra fiscal.

Como analisado, como forma de reduzir as desigualdades regionais, foi criada a ZFM. A Zona Franca de Manaus passou a ser um importante instrumento de promoção do desenvolvimento regional, visando à integração da Amazônia à comunidade econômica brasileira, diante da situação geográfica, logística e ambiental da região.

A Zona Franca de Manaus, assim, é fruto da necessidade de se integrar a Amazônia ao panorama político e econômico nacional. Para isso, o legislador previu que a LC 24/75, quanto aos benefícios de ICMS, não seria aplicada às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na ZFM, ou seja, não é necessária a aprovação de convenio no CONFAZ

pelos representantes dos Estados-membros da federação para a concessão de benefícios fiscais de ICMS às indústrias localizadas na ZFM. A autorização para que o Estado do Amazonas conceda incentivos fiscais independentemente da autorização por Convênio tem, portanto, a finalidade de reduzir a carga tributária das empresas ali estabelecidas, especialmente nas situações em que a concorrência no exterior ou em outras regiões do Brasil é mais acirrada.

Dentro do contexto de que a única hipótese de se conceder incentivos de ICMS sem autorização dos Estados-membros, sob amparo constitucional dentro do âmbito da ZFM, a guerra fiscal provoca efeitos danosos a ZFM, sendo indispensável o controle da guerra fiscal, que se pode dar pelo Confaz, pela advocacia pública dos estados, pelo Poder Judiciário e pela administração tributária.

Ocorre que, no âmbito do Confaz, a exigência da deliberação unânime, em vez de promover o diálogo e a harmonia na federação, acirra ainda mais a guerra fiscal, uma vez que há a violação do princípio democrático, com a prevalência da vontade de uma minoria ou de apenas um único membro, capaz de vetar a possibilidade de mudanças reais.

A unanimidade nem mesmo é adequada para um Estado Democrático de Direito, havendo um desequilíbrio da relação entre os Estados, na medida em que engessam e travam a possibilidade de se desempenhar mudanças significativas. Torna-se quase impossível promover mudanças, já que a regra, excepcionar, impede a adesão de todos, o que acaba por fazer da deliberação conjunta uma regra sem exceção: ou é unânime ou não existe.

Diante da impossibilidade, muitas vezes, de um consenso, alguns Estados acabam por conceder benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ, de forma que o quórum de unanimidade, que deveria ser um freio, é, na verdade, um dos causadores da guerra fiscal, em que coloca o Estados em verdadeira situação de litígio.

Assim, a situação provocada pela exigência da unanimidade não apenas não evita e não controla a guerra fiscal, como gera uma situação em que coloca em risco a própria forma federativa de Estado, em que há a possibilidade da prevalência da vontade de apenas um único membro e do benefício de Estados mais desenvolvidos e industrializados, provocando o crescimento das desigualdades regionais e sociais.

O Confaz, órgão incumbido de, através do consenso evitar a guerra fiscal, diante das dificuldades e problemas existentes no pacto federativo, não foi capaz de solucionar o

conflito entre a autonomia federativa dos Estados-membros em matéria tributária e o desequilíbrio federativo.

Além do Confaz, como analisado, é possível realizar o controle da guerra fiscal por meio da Advocacia Pública, órgão que deve desempenhar papel de destaque no controle dos incentivos fiscais, ao analisar a sua constitucionalidade, por meio da consultoria jurídica de cada unidade federada, função atribuída pela própria Constituição na seção que trata da Advocacia Pública, mais precisamente quanto a advocacia pública estadual, no art. 132. Na verdade, esse controle de legalidade ou de constitucionalidade é uma obrigação institucional dos procuradores públicos, com um poder-dever que tem como objetivo a proteção do interesse público ou o interesse de toda a sociedade.

Em que pese essa relevante atribuição constitucional, a atuação da Advocacia Pública, no campo da produção jurídica, ainda não revelou todas as suas potencialidades. Assim, apesar de a advocacia pública ser um excelente âmbito para controle interno jurídico de constitucionalidade de concessão de incentivos fiscais, é a conveniência política, e não o rigor jurídico, que propende a falar mais alto nessa seara, circunstância preocupante.

As políticas públicas tributárias envolvem vultosos benefícios, incentivos e renúncias fiscais, que somente se justificam se, observados os parâmetros e atendidos os requisitos previstos na Constituição e nas leis, atender ao interesse público e houver um comprovado proveito social. Deve existir um rígido controle jurídico dessas políticas, a fim de que não haja desvirtuamentos nem favorecimentos indevidos. Cabe, portanto, aos advogados públicos, atuando como consultores jurídicos e assessores técnico-legislativos viabilizar, na medida do juridicamente possível, as políticas públicas, apontando alternativas, quando cabíveis, dentro do que se entende por Estado Democrático de Direito.

Após analisou-se o controle realizado pelo Supremo no caso. Pode-se chegar a conclusão de que, apesar de há décadas a guerra fiscal compor a pauta do STF, até o momento, não se chegou a solução que realmente solucione a questão. Apesar de a jurisprudência ser a mesma há anos, o embate federativo persiste e agrava-se na proporção das urgências econômicas e dos interesses políticos regionais. Analisou-se, por meio das principais questões suscitadas no âmbito do Supremo Tribunal, tanto em sede de controle abstrato quanto em controle concreto, o papel desempenhado pelo Supremo no combate à guerra fiscal e o reflexo dessa questão na ZFM.

Acerca da questão, observou que o Supremo entende que o Estado que se sentir lesado deve questionar a validade de determinado incentivo fiscal por meio da propositura de Adi. Ainda que o benefício de ICMS tenha sido concedido por outro ente federativo sem autorização suficiente em convênio, a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.

Não é permitido, portanto, ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes. O Estado que se sentir lesado pode questionar a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade. Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades.

Portanto, resta claro que os demais Estados não podem exigir o estorno dos créditos de ICMS no caso concreto, por entender que, a despeito do disposto no artigo 15 da LC nº 24/1975, os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas sem respaldo em Convênio são indevidos, devendo aguardar o julgamento definitivo do STF da ADI nº 4.832/2012, sob pena de usurpação de competência do Tribunal Supremo.

Além disso, analisou-se a Lei Complementar nº 160 de 2017, que teve como objetivo acabar com a guerra fiscal e que autorizou, no art. 1º, os Estados e o Distrito Federal, mediante prévio convenio, a concessão de remissão de créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais instituídos por legislação estadual ou distrital em desacordo com o art. 155, §2º, XII, g da Constituição.

No entanto, como observado, sob a escusa de acabar com a guerra fiscal, o que a lei realmente propôs foi a ratificação de benefícios fiscais já concedidos sem a observância dos requisitos constitucionais do art. 155, §2º, XII, g da Constituição. Apesar de o disposto na referida lei não convalidar expressamente os benefícios fiscais concedidos em desacordo com a Constituição, os efeitos decorrentes de sua aplicação equivalem à convalidação de normas inconstitucionais. Isso porque a legislação garante a remissão e a anistia de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de benefícios fiscais instituídos em desacordo com os ditames constitucionais, ou seja, retroage para assegurar os efeitos de normas inconstitucionais.

Conforme analisado, o STF não admite o fenômeno denominado “constitucionalidade superveniente”. Se o ato normativo nasceu inválido, incompatível com a Constituição, não é possível mas seria possível convalidá-lo pela superveniência de nova legislação ou mudança do texto constitucional.

Mesmo que a previsão de convalidação da lei complementar fosse possível e constitucional, a Lei Complementar nº 160/2017 não propiciaria o fim da guerra fiscal. Isso porque previu a possibilidade de extensão de benefícios fiscais anteriormente concedidos inconstitucionalmente, prevendo a possibilidade de estender ainda mais as previsões de benefícios, permitindo, ao contrário do que propôs inicialmente, com que se perpetue a guerra fiscal na Federação brasileira.

Além do mais, mesmo que se entenda constitucional, a lei complementar em questão, não é uma solução para a guerra fiscal. Isso porque a solução dada pela LC nº 160/2015 somente propõe como solução para a situação passada. O legislador, apesar de apresentar como motivo para a edição da lei acabar com a guerra fiscal, não traz previsão de forma de prevenção de ocorrência de novas hipóteses de guerra fiscal entre os Estados.

A respeito da questão, analisou-se a Adi 5902, em defesa da Zona Franca de Manaus, em face de dispositivos da Lei Complementar 160/2017, bem como do Convênio 190/2017, questionando-se a inconstitucionalidade quanto à previsão de convalidação de benefícios fiscais concedidos sem autorização do CONFAZ pela unanimidade dos Estados federados.

Observou-se que há um esvaziamento, provocado pelos dispositivos legais impugnados, quanto aos benefícios concedidos, no que concerne ao ICMS, às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus. Assim, a legislação impugnada acaba por eliminar o diferencial atrativo reservado pela Constituição Federal, em descompasso com os artigos 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que sujeitam a região a tratamento fiscal mais benéfico.

Além disso, tanto a Lei Complementar nº 160/2017 quanto o Convênio ICMS nº 190/2017 agravam desigualdades regionais que o constituinte se propôs a eliminar, levando em conta os artigos 3º, incisos II e III, 43, 151, inciso I, 165, § 7º, 170, incisos I e VII, da Constituição Federal, podendo gerar queda nos principais índices econômicos no âmbito da

Zona Franca de Manaus, tendo em vista que, dada a inexistência de diferenciais positivos, empresas anteriormente instaladas podem abandonar a região.

Apesar do parecer favorável do Procurador-Geral da República pela declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos tidos como violados, até o momento, as disposições legais, devido a presunção de constitucionalidade das leis, permanecem em vigor, produzindo efeitos há mais de dois anos. A não concessão de liminar na Adi 5902, trouxe repercussão até mesmo em outras ações diretas de inconstitucionalidade: foram suspensas as Adis 2441/SP, 4.931/RJ, 4.934/RJ, 5.093/RJ e 5.144/TO até o julgamento da Adi que trata da constitucionalidade da LC 160/17.

Além disso, analisou-se o impacto, na Zona Franca de Manaus, do controle pelo Supremo Tribunal Federal quanto à guerra fiscal, quanto ao dano da demora no julgamento das Adis, o prejuízo à zona amazônica com a mudança de entendimento do Supremo quanto à modulação de efeitos e o impacto. Impacto do perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais na ZFM.

Para analisar a questão do dano da demora, selecionou-se, no presente trabalho, Adis julgadas nos últimos anos, entre 2010 e 2019, de forma a verificar, quanto à guerra fiscal: quantas Adis tiveram liminares concedidas, quantas foram submetidas ao rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99, quanto tempo levou-se para a concessão de liminar e para o julgamento do mérito das ações diretas.

No período considerado, entre 2010 e 2019, foram julgadas pelo Supremo Tribunal Federal treze ações diretas de inconstitucionalidade, toda analisadas no presente trabalho. Foram obtidos dados no site do STF de cada uma das ações diretas, tendo sido observadas as datas da inicial; datas de concessão de liminar; data em que foi adotado o rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99; data do julgamento. A partir desses dados, foi calculado o lapso temporal entre o momento da propositura da ação e o momento do julgamento da ADI, mesmo que o trânsito em julgado tenha sido em momento posterior.

Observou-se que a lentidão para se prolatar decisões definitiva de mérito. Houve até mesmo Adi que demorou mais de vinte anos para ser julgada. Outra questão percebida foi a demora entre o deferimento da liminar e o julgamento da ação, chegando a ultrapassar quinze anos.

Além disso, verificou-se que, no rito abreviado do art. 12 da Lei 9868/99, levou-se até mesmo mais de uma década para a prolação de uma decisão de mérito e quando se considera que o procedimento do art. 12 da Lei nº 9.868/99 foi criado há 20 (vinte) anos, é possível apontar tendência de que o tempo estimado de julgamento das ações relevantes de controle de constitucionalidade não tem sofrido o efeito esperado. Pode-se concluir que, mesmo com a adoção do rito abreviado, não há realmente celeridade suficiente para seus propósitos originários, pelo menos com relação às ações diretas de inconstitucionalidade em matéria de guerra fiscal.

Com o exposto, pode-se concluir que há demora na apreciação em ações diretas de inconstitucionalidade em matéria de guerra fiscal, contrariando o disposto no art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal. Ademais, no caso de guerra fiscal, por ser caso de jurisprudência pacífica e reiterada há décadas, Estado e contribuintes, desde logo, sabem que a lei que concede benefício fiscal de ICMS sem autorização por meio de convenio é inconstitucional. Estados concessionários de benefícios inconstitucionais e contribuintes estabelecidos nestes Estados acabam por se beneficiar da morosidade da Justiça.

A demora na prestação jurisdicional leva a situações em que lei estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convenio produzam efeitos durante um período considerável, de forma que no período em que válidas, Estados, durante o tempo de apreciação do Supremo, terão as mesmas prerrogativas concedidas pela Zona Franca de Manaus. Com isso, a força de atração de indústrias para ZFM é reduzida.

Ademais, verificou-se a mudança recente de entendimento do Supremo quanto à possibilidade de modulação de efeitos em *Adi*, em casos de guerra fiscal. Deve-se retomar, todavia, a regra geral da retroatividade plena consagrada na jurisprudência tributária do Supremo, sob pena de se incentivar a guerra fiscal. Isso porque a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão no sentido da inconstitucionalidade de lei estadual concessiva de incentivo fiscal sem convenio.

Mesmo em caso na demora na prestação jurisdicional no caso de guerra fiscal, por ser caso de jurisprudência pacífica e reiterada há décadas, Estados e contribuintes, desde logo, sabem que a lei que concede benefício fiscal de ICMS sem autorização por meio de convenio é inconstitucional. Sendo assim, não haveria razões de interesse social ou de segurança

jurídica para que a modulação seja escolhida. Além disso, a morosidade da justiça não pode se prestar a legitimar situações em confronto direto e evidente com a Constituição.

Entender de forma diversa é privilegiar interesses específicos e acobertar a má fé do Estado que instituiu o benefício sabidamente inconstitucional, e do contribuinte que, conhecendo tal circunstância, utiliza-se da demora jurisdicional para se beneficiar. Tal situação não é compatível com a proteção da confiança legítima e da boa-fé que o Estado Democrático de Direito tem o dever de resguardar.

Dito isso, a modulação de efeitos nas Adis, leva a situações em que lei estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convenio produzem efeitos durante um período considerável, de forma que, no período em que seus efeitos são válidos, outros Estados terão as mesmas prerrogativas concedidas pela Zona Franca de Manaus. Com isso, a força de atração de contribuintes para aquela região é diminuída. Isso faz com que os objetivos do legislador e do constituinte de levar progresso àquela região seja impactado.

Além disso, existe repercussão geral reconhecida da tese que discute a controvérsia relativa à constitucionalidade da prática mediante a qual os Estados e Distrito Federal, respaldados em consenso no Confaz, perdoam dívidas tributárias provenientes do gozo de benefícios fiscais julgados inconstitucionais pelo Supremo. Apesar de ainda não julgada a tese, conceder remissão de ICMS quanto à incentivos declarados inconstitucionais seria uma forma, em verdade, de se burlar a norma constitucional e a decisão judicial proferida.

Se isso fosse possível, iria afetar a Zona Franca de Manaus. Isso porque um incentivo fiscal concedido sem convenio bastaria posteriormente uma lei de perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais para se equiparar, na prática à possibilidade do Estado do Amazonas de conceder incentivo de ICMS no âmbito da ZFM.

Assim, a demora do julgamento das Adis, a perda superveniente de objeto, a mudança de entendimento do STF quanto à modulação de efeitos, o perdão de dívidas tributárias decorrentes de benefícios inconstitucionais pode trazer sérios impactos ao modelo da Zona Franca de Manaus. Dessa forma, para se proteger o federalismo fiscal brasileiro e o desenvolvimento regional com o modelo constitucional da ZFM, foi proposta súmula vinculante sobre o tema.

No entanto, observou-se, quanto aos requisitos para a propositura de súmula vinculante, que a proposta não visa acabar com uma controvérsia específica posta em análise perante o Judiciário, mas com a guerra fiscal. Ainda não cabe súmula vinculante para fixar o sentido e o alcance de um dispositivo da Constituição, ou para declarar a inconstitucionalidade de leis e atos normativos não determinados ou oriundos de entes federativos diversos. Além do mais, a proposta não observa o disposto no artigo 103-A, § 1º, da Constituição, uma vez que a controvérsia a respeito do CONFAZ não é atual e vem sendo decidida há anos pelo Supremo.

Ademais, é necessária uma análise mais detida do texto, especialmente quanto ao vocábulo “qualquer” da redação proposta, pois, há decisões contrárias à necessidade de convênio para toda e qualquer isenção, a exemplo do acórdão proferido na Adi 3421, em que assentada a desnecessidade de consenso dos Estados à outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir ICMS das contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

Ainda sobre o termo “qualquer” usado na redação proposta, é importante considerar que o art. 15 da Lei Complementar 24/75 excepciona a necessidade de prévia autorização por convenio os incentivos vinculados ao ICMS deferidos às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. Ou outra possibilidade seria destacar a situação peculiar da ZFM, sob pena de a própria súmula vinculante contrariar a defesa constitucional da região.

Quanto à defesa da ZFM, a aprovação da súmula vinculante, desde que se contemple a exceção de concessão de incentivos na região, é indispensável. Isso porque a demora na apreciação das ações diretas de inconstitucionalidade e a recente mudança do Supremo quanto à modulação de efeitos nessas Adis, leva a situações em que lei estaduais concessivas de benefícios sem aprovação por meio de convenio produzam efeitos durante um período considerável. Isso gera um impacto na possibilidade de atração de indústrias para a região, de forma que a ideia de redução da desigualdade regional fica prejudicada.

A proposta de súmula vinculante visa ao menos tentar encerrar a chamada guerra fiscal, impossibilitando a concessão de incentivos fiscais por qualquer dos Estados membros sem a prévia aprovação do CONFAZ. Assim, não se defende no trabalho a não aprovação de súmula vinculante sobre a questão. Pelo contrário, desde que observadas as questões

destacadas, talvez a súmula vinculante não acabe com a guerra fiscal, mas proporcione uma resposta mais célere do Supremo Tribunal Federal.

Assim, conclui-se que a guerra fiscal do ICMS é nociva aos interesses do país como um todo, é problema que certamente precisa ser resolvido. A solução da guerra fiscal, entretanto, não é fácil, e não foi objeto do presente trabalho. A transferência pura e simples da competência do ICMS para a União como forma de resolver a guerra fiscal, todavia, não tem o condão de resolver a guerra federativa por atração de investimento e muito menos das desigualdades regionais, sem falar que não há contradição alguma entre a forma federativa em si e a atribuição do ICMS aos Estados.

REFERENCIAS

ALCOFORADO. Antonio Machado Guedes. Guerra Fiscal: A Lei Complementar nº 160/2017 e a convalidação de incentivos fiscais. Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos e homenagem a Ricardo Lobo Torres. Organização e coordenação: José André Wanderley Dantas, Paulo Rosenblatt. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018.

ANDRADE, Fábio Martins de. Modulação e consequencialismo. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ARAÚJO, José Júlio César do Nascimento. PAULA, Elder Andrade de. Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional. Vol. 5, n. 3, p. 140-154. Taubaté, set-dez/2009.

ÁVILA, Humberto. ICMS. Tratamento diferenciado para produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Restrições ao crédito por ausência de convenio interestadual. Alíquotas e créditos diferenciados para mercadorias produzidas no Estado de São Paulo. Exame de constitucionalidade das restrições. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 144. São Paulo: Dialética, setembro 2007.

_____. Teoria dos Princípio: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BARROSO, Luís Roberto Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. Luís Roberto Barroso. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, n. 102, jan/jun. 2011. Disponível em <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135>. Acesso em 28 ago 2019.

BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, estado e constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. Dilemas do estado federal brasileiro. Estado e Constituição – 3. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed, 2004.

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BILHIM, Renata da Silveira. ADI nº 4.481/PR: ICMS – Guerra fiscal e modulação. Análise crítica da jurisprudência tributária do Supremo Tribunal Federal. Salvador: Ed. Juspodvm, 2018.

BOADWAY, Robin; SHAH, Anwar, Fiscal Federalism: Principles and Practice of Multiorder Governance, New York: Cambridge University Press, 2009.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRAGA, Beatriz Stevenson. A Zona Franca de Manaus. In: Sampaio Dória, Antônio Roberto (coord.). Incentivos fiscais para o desenvolvimento. São Paulo: José Bushatsky Ed. (sem data).

CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo fiscal. São Paulo: Manole, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributario, 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO. Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CHIAVASSA, Tércio. SIMONE, Diego Caldas R. Guerra Fiscal e a Concessão de Benefícios de ICMS na Zona Franca de Manaus. Revista Dialética de Direito Tributário n. 233. São Paulo: Oliveira Rocha, janeiro 2015.

COELHO. Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário brasileiro. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, jun., 2002. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782002000100007&script=sci_abstract&tlng=pt. Acesso em 28 ago 2019.

FERRAS, João Carlos; PAULA, Germando Mendes de; KUPFER, David. *Política Industrial*. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia. *Economia industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado; In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação II*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GURGEL DE FARIA, Luiz Alberto; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 82, I, da LC n. 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. *Revista Fórum de Dir. Tributário RFDT: Belo Horizonte*, ano 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica)*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Operações com destino à Zona Franca de Manaus – Interpretação do art. 40 do ADCT – Caráter conservativo e caráter dinâmico. *Cadernos de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, abril-junho/1993.

HARADA, Kyoshi. *ICMS: Doutrina e prática*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

KUGELMAS, Eduardo. A evolução recente do regime federativo no Brasil. In: *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. – Wilhelm Hofmeister e José Mário Brasiliense Carneiro (org.). São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n.º 22, Vol. I, 2001.

LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: Discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ed., 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MACIEL, Lucas Pires. Controle de Constitucionalidade nas matérias tributárias: repercussões da modulação de efeitos; Curitiba: Juruá, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A guerra fiscal e o ICMS. Revista dos Tribunais. vol. 980. ano 106. p. 23-33. São Paulo: Ed. RT, junho 2017.

_____. A unanimidade da aprovação dos Estados para concessão de estímulos no ICMS – clausula pétrea constitucional. Coordenação de Misael Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior e André Mendes Moreira. Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

_____. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado Cat n. 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 112, jan. 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS). 2a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. ICMS teoria e prática. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO FILHO, Alvaro. Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao direito premial. Rio de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha / Gilmar Ferreira Mendes. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDONÇA, Cristiane. Competência Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MENDONÇA, Jean Cleuter Simões. Isenções tributárias no pacto federalista – Zona Franca de Manaus. Direito tributário: questões atuais. Coordenação: Luiz Cláudio Silva Allemand. - Brasília: OAB, Conselho Federal, Comissão Especial de Direito Tributário, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário, 2a ed. São Paulo: José Bushatsky: 1969.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Temas de federalismo fiscal brasileiro. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

PRADO, Sérgio Roberto Rios do. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Revista Economia e Sociedade, v. 13, Unicamp/SP, 2000.

_____. Intervenção estatal, privatização e fiscalidade: um estudo sobre a Constituição e crise do setor produtivo estatal no Brasil e os processos de privatização a nível mundial. 1994. 302p. Tese (doutorado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, SP. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/285386>>. Acesso em: 27 ago 2019.

RAMOS FILHO. Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca e sua proteção constitucional. Revista Tributária de Finanças Públicas 2012. 107/261-284.

_____. Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: Proteção Constitucional e Incentivos Fiscais. 1a ed. Curitiba: Instituto Memória, 2019.

ROMERA, Raphael José. Fórum de Dir. Urbano e Ambiental – FDU, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 67-79, jul./ago. 2014.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Tributação e concorrência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUZA, Hamilton Dias de. Critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência – Reflexões para a regulação e aplicação do art. 146-A da Constituição Federal. In: A intervenção do Estado no domínio econômico: condições e limites. São Paulo: LTr, 2011.

TAVARES. André Ramos. Paradigmas do Judicialismo Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA FILHO, Derly Barreto e. A Advocacia Pública e o aperfeiçoamento normativo do Estado Democrático de Direito. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 14, n. 164, p. 22-36, out. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial na Era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Enrico Dinis de (org.). Curso de direito tributário e finanças pública. São Paulo: Saraiva, 2008.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. RITTA, Rodrigo Diego Santa. Guerra Fiscal do ICIUS: uma Análise de Viabilidade Jurídica e Consequências Juseconômicas a Partir da "Guerra dos Portos". RDU, Porto Alegre, Volume 14, n. 80, 2018, 9-38, mar-abr 2018.

VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Temas de direito público. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

VILANOVA, Lourival. Causalidade na relação do Direito. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.