

## **Cobrança do ICMS dispensado por incentivo não aprovado pelo CONFAZ x segurança jurídica do contribuinte.**

*Gustavo do Amaral Martins<sup>1</sup>*

*Lyvia de Moura Amaral Serpa<sup>2</sup>*

*Manuely Kasali Pereira<sup>3</sup>*

### **1. Introdução.**

Temos como pano de fundo um cenário de guerra fiscal entre os Estados Federados e o Distrito Federal, com a concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS, sem a observância dos ditames do art. 155, § 2.º, XII, alínea “g” da Constituição e da Lei Complementar 24/75, benefícios que já de longa data são reconhecidos como inconstitucionais pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Neste cenário, este trabalho busca apresentar as discussões e perplexidades percebidas no âmbito da jurisdição constitucional no que tange à modulação temporal dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, bem como algumas das possíveis soluções suscitadas no âmbito do próprio CONFAZ e do Poder Legislativo em relação ao perdão dos débitos de ICMS em questão, e o problema relacionado à segurança jurídica dos contribuintes.

O tema tem relevo para as empresas do setor de telecomunicações, cuja atividade principal é fortemente tributada pelo ICMS, sendo alvo também de políticas de retaliação dos demais Estados, no contexto da guerra fiscal.<sup>4</sup>

A “guerra fiscal” é geralmente entendida como a busca, feita por Governos, por investimentos, valendo-se de benefícios fiscais como “armas” para dar mais atratividade<sup>5</sup>. No

---

<sup>1</sup> Doutor e mestre em Direito Público pela UERJ. Sócio do escritório Paulo Cezar Pinheiro Carneiro – PCPC.

<sup>2</sup> Mestranda em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), linha de pesquisa Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Especialista em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Advogada integrante do escritório Paulo Cezar Pinheiro Carneiro – PCPC.

<sup>3</sup> Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada integrante do escritório Paulo Cezar Pinheiro Carneiro – PCPC.

<sup>4</sup> No âmbito da prestação dos serviços de telecomunicações também é muito frequente um outro fenômeno, que não trata da instituição de benefícios fiscais sem prévia autorização em Convênio do CONFAZ, mas sim da celebração de Convênios pelo CONFAZ para tentar balizar a cobrança do ICMS para além das hipóteses de incidência delimitadas pelo art. 155, § 2.º, da Constituição e pela Lei Complementar 87/96.

<sup>5</sup> Sobre guerra fiscal no cenário internacional, veja-se, como referência rápida, o relato do Ministro das Finanças da Bélgica, em VALENDUC, Christian. From tax expenditure reporting to tax policy analysis: some experience from Belgium. In BRIXI, Hana P, VALENDUC, Christina M.A., SWIFT, Zhicheng Li. Tax Expenditures –

caso do Brasil e do ICMS, ela é vista especialmente como a concessão de benefícios fiscais não pela supressão da incidência, mas pela diminuição dos efeitos financeiros, seja pela concessão de créditos na escrita fiscal, que reduzem o montante a pagar, seja pela concessão automática de financiamentos baseados no montante recolhido de ICMS, em condições que acabam por reduzir substancialmente o montante efetivamente recolhido.

A razão é que em tributos da modalidade do ICMS há o chamado efeito recuperação. O que não for cobrado numa etapa, por não gerar crédito na etapa seguinte, acabará sendo novamente tributado na operação subsequente. Assim, para que haja um efetivo benefício no meio da cadeia, não basta desonerar, é preciso transferir o crédito, caso contrário o benefício terá efeitos de mero diferimento.

Exatamente porque a concessão de créditos afetará a competitividade de outras empresas e talvez a arrecadação de outros Estados através de desvios de comércio, o sistema jurídico brasileiro, tal como entendido pelo Supremo Tribunal Federal, exige a prévia autorização<sup>6</sup> de todos os Estados, através do convênio aprovado por unanimidade no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, para que o benefício seja concedido.

Todavia, *guerra fiscal* passou a designar mais *o instrumento*, a concessão de vantagem sem a aprovação prévia de convênio no âmbito do CONFAZ, do que a concessão de vantagem *para atrair investimentos*, para atrair atividade econômica. O aspecto formal eclipsou o aspecto finalístico ou funcional.

Como se sabe, é comum a instituição de benefícios fiscais de ICMS sem prévia autorização em Convênio do CONFAZ, mas em favor dos *contribuintes de fato*, como no caso de igrejas ou templos de qualquer culto, com a consequente isenção do ICMS incidente sobre a fatura telefônica, ou benefício na aquisição de bens para policiais e bombeiros militares<sup>7</sup>.

Embora na estrutura normativa não haja diferenças substanciais, nos aspectos funcionais e econômicos as duas situações não guardam semelhança. A concessão de benefícios *para atrair investimentos* tem como objetivo beneficiar *a empresa*, em geral o contribuinte de direito. Os efeitos para o contribuinte de fato são irrelevantes para as normas de benefício e para os interesses subjacentes. Se o preço final será reduzido, se a margem de ganho será majorada, se o maior custo de um ou outro aspecto será compensado com a vantagem tributária, nada disto

---

shedding light on government spending through the tax system: lessons from developed and transition economies. Washington: The World Bank, 2004, p. 93.

<sup>6</sup> A partir do julgamento do RE 630.705 AgR pela 1.<sup>a</sup> Turma do STF, a orientação daquela Corte parece ter mudado, de reconhecer natureza mandatária nos convênios para ver competência apenas autorizativa, sendo necessária lei estadual para criar o benefício.

<sup>7</sup> Veja-se, *e.g.*, a ADI 2688 ou as leis 3.651/01, 4.819/06, do Estado do Rio de Janeiro, declaradas inconstitucionais pelo TJRJ em controle concentrado.

é relevante. Já nos benefícios dados a consumidores finais, a única coisa relevante é o benefício a estes e não ao contribuinte de direito. Não há ganho financeiro, tributário ou mercadológico para o contribuinte de direito.

No entanto, mantida a jurisprudência abrangente firmada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, na forma da redação da proposta de súmula vinculante 69, sobrevêm grande perplexidade e sérios riscos para as empresas de telecomunicações, que poderão, na qualidade de contribuintes de direito, ser autuadas pelos Estados, caso deixem de repercutir na fatura de telefonia o montante do tributo relativo à isenção, ainda que aquele benefício declarado inconstitucional buscasse favorecer determinados contribuintes de fato.

## **2. Da exigência de celebração de Convênio no âmbito do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais de ICMS e a natureza meramente autorizativa dos Convênios.**

O ICMS consiste num imposto cuja competência é atribuída aos 26 Estados-membros e ao Distrito Federal, mas incidente sobre uma base econômica que muitas vezes é verificada em âmbito nacional, razão pela qual surgem significativas dificuldades para a sua uniformização.

Diante de tal peculiaridade, a concessão e a revogação de benefícios fiscais relativamente ao ICMS depende de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a teor do art. 155, § 2.º, XII, alínea “g” da Constituição.

A matéria é, ainda hoje, regulada pela Lei Complementar 24/1975<sup>8</sup>, que prevê os benefícios fiscais quanto ao então “ICM” serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, e que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

Tais convênios são celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que é constituído pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos

---

<sup>8</sup> Há diversos precedentes do Supremo Tribunal Federal que entendem que a LC 24/75 foi recepcionada pela Constituição de 1988, e. g., ADI 2376, ADI 2345, ADI 4276, ADI-MC 4635, dentre outros.

Estados e do Distrito Federal, bem como 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 (art. 1º do Regimento Interno do CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97). Em suma, pode-se dizer que o CONFAZ é um órgão deliberativo instituído com a missão de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os Estados da Federação.

Segundo Alcides Jorge Costa, “os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICM. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la”<sup>9</sup>. O autor ainda enfatiza que “para efeito de isenções ou de outros benefícios, todos os sujeitos passivos do ICM, de todos os Estados e do Distrito Federal, são globalmente considerados, de tal modo que nenhuma isenção ou benefício possa aplicar-se apenas aos de uns ou alguns Estados”. Assim, a isenção pode tornar-se eficaz “através da aplicação dos convênios a todos os Estados e ao Distrito Federal”<sup>10</sup>.

A razão da exigência de celebração de convênio para a concessão de benefícios fiscais decorre da intenção de combater os desequilíbrios concorrenciais entre as unidades federadas, notadamente a chamada guerra fiscal, que imputa prejuízo aos próprios Estados e à Federação como um todo.

Neste cenário, tem relevo o problema acerca dos efeitos mandatórios – ou não – dos Convênios ICMS firmados no âmbito do CONFAZ, que estabelecem normas de isenção fiscal ou outros benefícios fiscais.

No sentido da natureza impositiva dos Convênios, vale destacar o entendimento de Marco Aurélio Greco, segundo o qual não há, à luz da Constituição Federal e da LC 24/75, a figura do Convênio autorizativo, que permitiria a cada Unidade da Federação deliberar isoladamente se concede ou não a isenção. No que se refere à concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais de ICMS, a disciplina constitucional não admite a existência de convênios autorizativos. Todo Convênio celebrado pelos Estados nos termos da LC 24/75 e versando sobre as matérias da letra “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF é impositivo. Portanto, só os Estados em conjunto podem conceder isenções etc e quando deliberam sobre estas matérias estão concedendo a isenção ainda que utilizem o vocábulo “autorização”. A norma não admite

---

<sup>9</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 130.

<sup>10</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 128 e 129.

que os Estados, em conjunto, deleguem o poder de conceder isenções aos Estados isoladamente considerados<sup>11</sup>.

Em pesquisa na jurisprudência do STF, é possível encontrar julgados antigos, que analisaram a matéria à luz da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, donde se extrai que seriam impositivos os Convênios celebrados pelos Estados nos moldes da Lei Complementar 24/75, eis que aprovados à unanimidade e porque ausente qualquer distinção legal entre convênios autorizativos ou impositivos. É o que se extrai do acórdão do Recurso Extraordinário 97.250<sup>12</sup>, dentre outros<sup>13</sup>.

No entanto, Ricardo Lobo Torres, ao fazer referência a estes mesmos precedentes do Supremo Tribunal Federal, considera que “as isenções concedidas por convênio, ainda que autorizativo, só se revogam por outro convênio, eis que no ato de conceder o benefício se esgota a autorização coletiva”<sup>14</sup>. Para o autor, os Convênios referidos no art. 155, § 2.º, XII, alínea “g” da Constituição são “requisito de eficácia do favor fiscal concedido pela legislação estadual, mas não representam eles mesmos uma fonte autônoma do direito, a meio caminho entre o direito estadual e o federal”<sup>15</sup>.

Caso seja considerado que o caráter impositivo se refira meramente aos termos do próprio Convênio, chegaremos a uma situação de perplexidade, uma vez que a impositividade teria como objeto um texto que, via de regra, prevê apenas que os Estados ficam autorizados a conceder ou não determinado benefício fiscal.

---

<sup>11</sup> GRECO, Marco Aurélio. “ICMS sobre produtos da cesta básica: fixação de alíquota interna mediante redução de base de cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, VI, da CF/88 e não de isenção parcial. Descabido o estorno proporcional de créditos”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* (RDDT), v. 187, 2011, p. 163.

<sup>12</sup> STF, Tribunal Pleno, Rel. Moreira Alves, Julgamento em 01.09.1982. ICM. Isenção concedida por convênio. Revogação pelo decreto estadual n.14737/80. A lei complementar n. 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de decreto estadual, mas tem de observar o disposto no par-2. do artigo 2. da referida lei complementar. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da expressão "maca e" constante da alínea "e" do inciso xv, do artigo 5., do regulamento do imposto de circulação de mercadorias aprovado pelo decreto n. 5.410 de 30 de dezembro de 1974, do estado de São Paulo, na redação dada pelo artigo 1., inciso i, do decreto 14.737, de 15 de fevereiro de 1980, do mesmo Estado. (RE 97250, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/1982, DJ 17-12-1982 PP-13211).

<sup>13</sup> RE 101410/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ 22-06-1984 PP-10137, RE 102471/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Alfredo Buzaid, DJ 10-08-1984 PP-02453; RE 101926/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Corrêa, DJ 03-08-1984 PP-12010; RE 100387/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Décio Miranda, DJ 22-03-1985 PP-03625; RE 106465/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 26-09-1986 PP-17720; RE 113578/BA, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 19-06-1998 PP-00009.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Volume IV – Os Tributos na Constituição, Editora Renovar, 2007, p. 297.

<sup>15</sup> Idem.

Por outro lado, partindo da premissa de que os Convênios ICMS têm natureza autorizativa, em respeito a autonomia federativa de cada ente, cabe ao Poder Legislativo estadual decidir por implementar ou não internamente aquele benefício fiscal.

Esse entendimento é extraído pela interpretação do art. 150, § 6º da Constituição, acrescentado pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993, que passou prever que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica do ente, e que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, alínea “g” da Constituição. Logo, inexistindo lei específica do ente federativo tratando da isenção, então não poderia ser invocada a aplicação automática do Convênio.

Neste sentido, vale destacar que em um julgado do ano de 2012, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal adotou entendimento que afasta qualquer caráter mandatório dos Convênios:

#### EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário. ICMS. Benefício fiscal. Ausência de lei específica internalizando o convênio firmado pelo Confaz. Jurisprudência desta Corte reconhecendo a imprescindibilidade de lei em sentido formal para dispor sobre a matéria.

1. As razões deduzidas pela agravante equivocam-se quanto às razões de decidir do juízo monocrático. Não ficara assentada naquela decisão a impossibilidade de o convênio autorizar a manutenção dos créditos escriturais. O que se reconhecera fora a impossibilidade de o benefício fiscal ser implementado à margem da participação do Poder Legislativo.

2. Os convênios são autorizações para que o Estado possa implementar um benefício fiscal. Efetivar o beneplácito no ordenamento interno é mera faculdade, e não obrigação. 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 originário.

3. Agravo regimental não provido.

(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)

E ainda, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 635.688, realizado em 16 de outubro de 2014, o Plenário do Supremo Tribunal Federal afirmou este mesmo entendimento, em precedente submetido ao rito da repercussão geral. Na hipótese, estava em discussão a constitucionalidade de Lei do Estado do Rio Grande do Sul, que reduzia a base de cálculo dos bens da cesta básica, mas determinava o estorno proporcional dos créditos do ICMS. Na ocasião, o Ministro Gilmar Mendes aduziu que não consta que a legislação estadual do Rio Grande do Sul tenha efetivamente previsto a manutenção integral dos créditos, pelo contrário,

determinou sua anulação parcial. “O convênio é condição necessária, mas não suficiente para o aproveitamento dos créditos. É meramente autorizativo.”, concluiu.<sup>16</sup>

Portanto, segundo este entendimento firmado mais recentemente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, os Convênios ICMS têm caráter meramente autorizativo, cabendo ao Poder Legislativo estadual decidir por implementar ou não internamente aquele benefício fiscal.<sup>17</sup>

A despeito das divergências acima citadas, o reconhecimento de uma natureza meramente autorizativa aos Convênios celebrados pelo CONFAZ acaba por esvaziar o papel do órgão em sua missão de promover a harmonização tributária e a defesa do equilíbrio na Federação<sup>18</sup>.

Há que se destacar ainda que a sistemática prevista na Lei Complementar 24/75 parece insuficiente para alcançar este propósito e também é causadora de outras dificuldades, por possuir algumas incongruências com o modelo democrático e com o federalismo de cooperação pensado pela Constituição de 1988. Conforme alerta Ricardo Lodi Ribeiro<sup>19</sup>, mesmo no que se refere ao incentivo à atração de investimentos para o território dos Estados, sendo inafastável a interpretação que vincula a concessão de benefícios fiscais ao procedimento previsto na LC 24/75, é preciso reconhecer a obsolescência da atual disciplina legal, cunhada no auge da centralização do autoritarismo militar, e por isso mesmo, produto de um federalismo orgânico em que a figura da União predominava sobre a autonomia estadual.

No que tange aos conflitos fiscais federativos em matéria de ICMS, também vale destacar a crítica de Fernando Lemme Weiss<sup>20</sup>, que entende que a sua origem está em um texto constitucional prolixo e mal redigido, que optou pelas minúcias em detrimento de direcionamentos mais claros e principiológicos. E em consequência, dispositivos que deveriam trazer harmonia geraram litígio, o que é agravado pela disparidade econômica entre os Estados, problema que precisa ser enfrentado por todos os Poderes da República, de acordo com os

---

<sup>16</sup> Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=277675&caixaBusca=N>. Acesso em 30 de dezembro de 2015.

<sup>17</sup> Este um caso evidente que clamam por modulação de efeitos do julgado. Dado que os Estados simplesmente não internalizam e não internalizaram os convênios de benefício fiscal em leis próprias, na quase totalidade dos casos, mas apenas os “aprovaram” ou “ratificaram” por decretos e incluíram as regras em seus regulamentos de ICMS, seria temerário concluir que a quase totalidade dos benefícios fiscais, concedidos *COM* autorização unânime no CONFAZ, são, ainda assim, inválidos porque não internalizados em lei de cada um dos entes. Parece necessário enfatizar a questão, pois ainda hoje os benefícios não são internalizados por lei estadual na grande maioria dos Estados.

<sup>18</sup> O modelo de convênios mandatórios assegura uniformidade nacional, facilitando a atuação das empresas em todo o território nacional. Já o modelo de convênios autorizativos adiciona complexidade ao sistema, já que obriga as empresas a conhecer a disciplina interna dos demais Estados neste aspecto.

<sup>19</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS*. Fórum de Direito Tributário, v. 59, p. 133-151, 2012.

<sup>20</sup> WEISS, Fernando Lemme. *O conflito fiscal federativo e o seu equacionamento*. In. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), n.º 228, setembro.2014, p. 52.

objetivos constitucionais permanentes. Assim, a solução passaria pela leitura consequente da Constituição e respeito à confiança legítima depositada no Poder Público pelos agentes produtivos, viabilizadores de todo o funcionamento do Estado.

### 3. Da guerra fiscal à Proposta de Súmula Vinculante nº 69.

É de longa data que muitos Estados adotam uma política de conceder unilateralmente benefícios fiscais de ICMS, culminando em uma política exacerbada de guerra fiscal, em verdadeiros leilões de incentivos fiscais para o estabelecimento de empreendimentos privados no solo estatal, em violação ao comando do art. 155, § 2.º, XII, alínea “g” da Constituição e à sistemática estabelecida pela LC 24/75.

Segundo Tramontin<sup>21</sup>, utiliza-se a expressão “guerra fiscal” porque existe inequívoca situação de conflito entre os Estados federados. Fala-se em guerra, porque se tratam de ações não harmônicas entre os Estados, pois cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar em outros.

A guerra fiscal é reflexo de uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda aos demais, uma vez que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. Por outro lado, embora haja razões para a atribuição de uma conotação negativa à expressão guerra fiscal, do ponto de vista dos governos estaduais, há diversos incentivos econômicos e políticos para que a guerra continue<sup>22</sup>.

Como uma resposta ao problema, após sucessivos julgados<sup>23</sup> pelo Supremo Tribunal Federal no sentido da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais de ICMS sem prévia aprovação por Convênio pelo CONFAZ, foi formulada a Proposta de Súmula Vinculante

---

<sup>21</sup> TRAMONTIN, Odair. *Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal*. Curitiba: 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.

<sup>22</sup> VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em 29/12/2015.

<sup>23</sup> **ADI 1179**, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2002, DJ 19-12-2002; **ADI 1247 MC**, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 08-09-199; **ADI 1308**, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/2004, DJ 04-06-2004; **ADI 2548**, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 10/11/2006, DJe-037 divulg 14-06-2007 public 15-06-2007 DJ 15-06-2007; **ADI 2645 MC**, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/2004, DJ 29-09-2006; **ADI 2906**, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123 divulg 28-06-2011 public 29-06-2011; **ADI 3794**, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 divulg 29-07-2011 public 01-08-2011.



nº 69 (PSV nº 69), com a seguinte redação: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Com base no artigo 103-A da Constituição Federal, a aprovação de uma súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, “a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

Assim, a aprovação e publicação de Súmula Vinculante decorrente da PSV 69, teria o condão de vincular também a administração pública, de modo que também os administradores públicos devem então passar a considerar inconstitucional qualquer desoneração do ICMS criada à margem do CONFAZ.

Importante ressaltar, que, salvo raras exceções, o Supremo não distingue as hipóteses de benefício fiscal que gera ou não a tão questionada guerra fiscal ao julgar as arguições de inconstitucionalidade.

Os processos são julgados em “bloco”, sem analisar mais detidamente a matéria em discussão, conforme se viu, por exemplo, na sessão de julgamento realizada em 1º de junho de 2011, em que foram julgadas 14 ações diretas de inconstitucionalidade que impugnavam benefícios fiscais concedidos sem a prévia autorização em Convênio.

Sobre o problema, é interessante destacar a divergência que ocorreu na ADI-MC 2021. Na oportunidade, o Ministro Nelson Jobim seguiu a mesma concepção de guerra fiscal que já havia adotado na ADI 1978, entendendo que não havia guerra fiscal no caso específico, pois a redução da alíquota não objetivou atrair investimentos, em detrimento das outras unidades federativas.

No entanto, tal entendimento foi vencido. Naquela oportunidade, a maioria dos Ministros entendeu pela concessão da cautelar, entendendo pela inconstitucionalidade da lei impugnada. Conforme sustentou o Ministro Ilmar Galvão, guerra fiscal é qualquer medida unilateral posta em prática por um Estado, de natureza tributária, que possa acarretar prejuízos aos demais.

Este entendimento mais abrangente é o que parece predominar na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, que, em outras ações<sup>24</sup>, vem reiterando que “a concessão

---

<sup>24</sup> **ACO 541**, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2006, DJ 30-06-2006; **ADI 3312**, Relator Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 16/11/2006, DJ 09-03-2007; **ADI 3246**, Relator Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2006, DJ 01-09-2006.

unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta o disposto no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal”.

Confirmam-se as ementas destacadas abaixo:

ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOUTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE “TABLETS” – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA” – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – “GUERRA FISCAL” – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional a concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro

alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente.

(ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, processo eletrônico DJe-029 divulg 11-02-2015 public 12-02-2015)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 4276, Relator(a): Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, acórdão eletrônico DJe-181 divulg 17-09-2014 public 18-09-2014)

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.

(ADI 2345, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, DJe-150 divulg 04-08-2011 public 05-08-2011)

Como efeito, a discussão do enquadramento de uma vantagem ser ou não benefício fiscal está intrinsecamente ligada a uma concepção do que seja guerra fiscal. Como é muito genérico o termo utilizado na proposta de súmula vinculante 69, “outro benefício fiscal relativo

ao ICMS”, sobrevém grande incerteza a respeito do âmbito de sua aplicação. Outra incerteza jurídica se dá também em relação às normas que prescrevem a possibilidade de o Poder Executivo estadual adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado, sendo que, na PSV 69, o STF apenas rechaçou a alternativa de se promulgar normas concedendo benefícios fiscais de forma inconstitucional.

Percebe-se, assim, que no debate acerca da PSV nº 69 seria essencial que os ministros definissem uma concepção de guerra fiscal, para a melhor compreensão do que seja um benefício relativo ao ICMS, sob pena de manter tal cenário de extrema insegurança jurídica para os contribuintes.

Para tanto, caberia ainda ao Tribunal analisar as especificidades próprias também dos beneficiários, inclusive dos contribuintes de fato que possivelmente sejam favorecidos, tal como foi identificado na oportunidade do julgamento da ADI 3421, cuja lei impugnada previa a outorga de isenção de ICMS sobre as faturas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás em favor de igrejas e templos de qualquer culto.

Na oportunidade, foi destacado pelo Ministro Relator Marco Aurélio que *“a proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação”*.

No entanto, uma lei estadual que instituía uma isenção de ICMS em favor de igrejas e templos de qualquer culto, quanto a serviços públicos de água, luz, telefone e gás, é inidônea para este propósito. Assim, de acordo com o voto do Ministro Relator, *“a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuinte de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS”*, de modo que a lei foi considerada constitucional, sendo julgada improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, à unanimidade.

Nesse julgado, afirmou o STF que a peculiaridade de não estar em causa benefício que pudesse afetar a competição entre Estados excluiria a configuração de “guerra fiscal” e a necessidade de convênio. A mesma conclusão, aparentemente, seria válida para leis que concedem benefício fiscal na aquisição de bens por policiais e por bombeiros, muito embora nesses casos a questão constitucional pareça estar mais na violação ao artigo 150, II, da Constituição.

A distinção feita na ADI 3421, todavia, parece não estar recebendo a devida atenção. A Procuradoria Geral da República, em sua manifestação, diz não ser necessária modificar a redação da proposta para a súmula vinculante por *“não se tratar de genuína exceção ao contido*

na PSV, mas, sim, de concreção da própria teleologia das isenções ...” e que “a redação genérica da proposta não implica reconhecer a sua incidência em casos de benefícios em geral, que, a teor da própria jurisprudência da Corte, não estão sujeitos à aprovação do CONFAZ”<sup>25</sup>. Com todas as vênias, parece um tanto complexa, quiçá perigosa, a aplicação de uma súmula vinculante, que tem força de ordem e cuja implementação não se dará pelo STF, mas nos Estados, em que o pronome “qualquer” vem com um “salvo” ou “exceto” subentendido e não escrito. O sentido, infelizmente, parece ir além daqueles que indicados nos dicionários e potencializa uma continuidade da incerteza e indefinição.

#### **4. A quem compete o perdão das dívidas, fruto da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem prévia autorização em Convênio? Ao STF, ao Senado ou ao CONFAZ?**

Como visto, a maioria das decisões proferidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal no sentido da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais de ICMS sem prévia autorização em Convênio não adentraram no problema da modulação dos seus efeitos temporais, de maneira que, a rigor, tais decisões hão de produzir efeitos retroativos.

Em um dos casos em que houve a oposição de embargos de declaração, na ADI 3794, o pedido de modulação dos efeitos temporais restou rejeitado, em julgamento realizado em 18 de dezembro de 2014, sob o fundamento de que acabaria por configurar um incentivo à guerra fiscal, e que, portanto, seria indevido.

A questão da modulação dos efeitos temporais também foi suscitada nos debates em torno da redação da proposta de súmula vinculante 69, acima mencionada, o que resultou em um verdadeiro impasse político entre os Poderes Executivo, Legislativo e o Judiciário.

Isto porque, da negativa de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, sobrevém um dever de cobrança do ICMS por parte dos Estados que concederam os benefícios considerados inconstitucionais, bem como um dever de pagamento dos tributos pelos contribuintes beneficiados pela norma inconstitucional, com acréscimo de multa, juros e outros acréscimos legais. Mas, por outro lado, tal cobrança poderia causar expressivos prejuízos

---

<sup>25</sup> Pp. 29 e 30 do parecer, disponível em < [http://noticias.pgr.mpf.br/noticias/noticias-do-site/copy\\_of\\_pdfs/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf](http://noticias.pgr.mpf.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_pdfs/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf)>. Acesso em 05.jan.2016.

àqueles contribuintes que planejaram seus negócios em função de tal benefício fiscal, realizando investimentos naquela localidade e confiando na norma editada, que, em muitos casos, pode ter vigorado por um longo período de tempo, até a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Tal insegurança acabou levando à elaboração do Projeto de Lei do Senado 130/2014, que previa a convalidação dos atos de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros vinculados ao ICMS concedidos pelos Estados ou pelo Distrito Federal até 1º de maio de 2014 sem a prévia aprovação por unanimidade do CONFAZ, e a remissão e anistia dos débitos de ICMS em questão. Em 07 de abril de 2015 foi aprovado no Senado um texto substitutivo, prevendo que os Estados e o Distrito Federal poderão, mediante Convênio celebrado na forma da LC 24/75, deliberar sobre a concessão de remissão dos créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem a prévia autorização do CONFAZ, bem como a reinstituição dos benefícios que ainda se encontrem em vigor. O projeto substitutivo também afastou a exigência de unanimidade prevista na LC 24/75, de maneira que o convênio referido poderá ser aprovado e ratificado apenas com o voto favorável de dois terços das unidades federadas e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País. Atualmente o projeto está em tramitação na Câmara dos Deputados, no PLP 54/2015.

Vale destacar que antes mesmo da aprovação do referido projeto de lei complementar, foi editado o Convênio ICMS 70/2014, que dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. Acrescenta-se que o Convênio foi aprovado apenas por 20 Estados, logo, não obedeceu a regra do art. 2º, § 2.º da LC 24/75, que exige a unanimidade.

O Convênio 70/2014 ainda condicionou a produção dos seus efeitos ao atendimento de diversos requisitos, todos de difícil implementação e que fogem à esfera de competência dos próprios entes federados: (i) edição pelo Senado Federal, com fundamento no inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição, de resolução que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais; (ii) promulgação de emenda constitucional que promova a repartição, entre o estado de origem e o estado de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, aplicando-se nessa hipótese a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas

interna do estado destinatário e interestadual; (iii) aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição dos seguintes fundos federativos, com recursos da União, considerados como transferências obrigatórias, não sujeitas a contingenciamento: a) de auxílio financeiro pela União aos Estados, Distrito Federal e aos respectivos Municípios, para compensar as eventuais perdas de arrecadação do ICMS (...); b) de desenvolvimento regional no valor de, no mínimo, R\$ 296.000.000.000,00; (iv) prestação, pelos Estados e pelo Distrito Federal, das informações solicitadas pelo Ministério da Fazenda, necessárias à apuração do valor do auxílio financeiro de que trata a lei complementar a que se refere a alínea “a” do inciso III do *caput* desta cláusula; (v) aprovação de lei complementar que afaste possíveis restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 quanto à remissão e anistia.

Registra-se também o caso do Convênio ICMS 86/2011, que igualmente buscou conceder o perdão de dívidas tributárias de ICMS em razão de benefícios fiscais declarados inconstitucionais.

Sob o aspecto jurídico-formal, a regularização quanto ao passado pode se dar tanto pela remissão, total ou parcial, quanto pela anistia de juros ou multas. São figuras já de muito tipificadas no Direito Tributário e sistematizadas em nossa Constituição, mas sua instituição exige, também, convênio aprovado por unanimidade. A quebra do requisito da unanimidade, por sua vez, dependeria ou de mudança radical no entendimento do STF ou de mudança na Lei Complementar 24/75. Ainda assim, parece um tanto difícil conceber algum mecanismo que *force* a remissão ou anistia a um Estado que não queira concedê-la. Como os créditos gerados de modo inconstitucional em um Estado podem ter sido glosados no Estado de destino, o problema não é simples.

A questão será apreciada no rito da repercussão geral, no RE 851.421, conforme decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal publicada em 21 de maio de 2015.

Em suma, de um lado o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de diversas leis estaduais por violação ao art. 155, §2º, XII, g, da Constituição e à LC 24/75, e de outro lado, busca-se a aprovação de Convênios no âmbito do CONFAZ para conferir uma validade superveniente àquelas leis julgadas inconstitucionais, ao mesmo tempo em que o Supremo Tribunal Federal reconhece a repercussão geral da matéria, sinalizando que poderá julgar inconstitucional também estes Convênios.

Enquanto tal diálogo não se encerra – tendo sido colocado em um segundo plano nos últimos meses, possivelmente em virtude das discussões relativas às pedaladas fiscais e ao pedido de *impeachment* da Presidente da República –, os contribuintes têm um cenário nebuloso

à frente, de extrema insegurança, no meio de um fogo cruzado entre os três Poderes da República e também entre as unidades federativas.

Até pode-se dizer que no ano de 2015 houve algum avanço em decorrência da promulgação da Emenda Constitucional 87, com a redução na desigualdade na repartição das receitas do ICMS nas operações interestaduais.

No entanto, tal medida não consegue, por si só, eliminar a guerra fiscal e a insegurança jurídica para os contribuintes.

Além disso, a nosso ver, na questão da guerra fiscal, a autuação da jurisdição constitucional com a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos sem prévia aprovação em Convênio, não é suficiente para resolver os conflitos de uma guerra fiscal, que dependem essencialmente da deliberação e composição políticas. Tampouco a aprovação de uma súmula vinculante com este teor poderia lograr tal resultado.

Sobre o problema, é de se destacar a manifestação do Ministro Gilmar Mendes, por ocasião do julgamento das ADIs 3.664, 3.803 e 4.152, em 1º de junho de 2011<sup>26</sup>, em casos relativos à guerra fiscal, em hipóteses de concessão de benefícios fiscais de ICMS sem a aprovação do CONFAZ:

Há necessidade de que nós encontremos algum modelo institucional de tratar esse tema, que é extremamente relevante para o modelo federativo. São tantas práticas *contra legem* ou contra a Constituição que na verdade se tornou quase que um costume. É uma prática corriqueira.

Me parece fundamental, talvez, que nós possamos dar um tratamento específico a esse tipo de matéria porque tudo indica, e nós temos até casos aí de concessão do benefício e em seguida a sua revogação.

Talvez nós precisemos de uma gestão processual inteligente em matéria de ADIn, no contexto da chamada guerra fiscal, que permitisse sinalizar realmente um novo posicionamento do Tribunal em relação a esse tema, porque é óbvio que, como se sabe, a questão é muito mais complexa, que demanda, talvez, a condução política disto. Nós sabemos que muitos estados adotam o modelo do benefício *contra legem* porque outros estados fazem, acaba ocorrendo este tipo de medida que chamam legítima defesa, mas é preciso, talvez, que o Tribunal sinalize um novo posicionamento, seja já na concessão da medida liminar seja na dinâmica das ações para estimular o ambiente político seja ele no âmbito estadual seja ele no âmbito federal, porque a questão talvez passe por uma reforma tributária, para rever esta estranha teoria dos fatos que tem legitimado de alguma forma esta prática. (...)

Deste modo, na questão da guerra fiscal, é inevitável que sejam consideradas as questões econômicas e políticas subjacentes à concessão do benefício, sob pena de se causar maior perplexidade e insegurança jurídica.

---

<sup>26</sup> Noticiado pelo Supremo Tribunal Federal, no Informativo nº 629.



## **5. A insegurança jurídica para o contribuinte proveniente desta instabilidade institucional.**

No que concerne à insegurança jurídica no plano dos contribuintes, consideramos que há que se avaliar, em cada hipótese, em que medida se verifica uma violação ao princípio da confiança legítima, a depender da espécie do benefício concedido em concreto, das condições previstas para a sua concessão e do período de tempo em que o benefício vigorou, lembrando que determinadas situações podem mais se aproximar da concessão de uma isenção onerosa.

Neste plano, caberia também ao Poder Judiciário uma análise mais casuística dos diversos tipos de benefícios fiscais de ICMS, a fim de chegar a uma distinção mais criteriosa das hipóteses que configuram ou não guerra fiscal.

Com isto, a discussão quanto à modulação temporal dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade poderá se desenvolver de maneira mais densa, permitindo a proteção daqueles contribuintes que de fato possuíam uma legítima expectativa quanto à fruição do benefício.

Igualmente, há que se avaliar qual o beneficiário diretamente favorecido pela isenção de ICMS sem prévia autorização do CONFAZ e quais as circunstâncias pertinentes à sua concessão.

Conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da ADI 3421, a hipótese de instituição de benefícios fiscais de ICMS em favor de contribuintes de fato, como no caso de igrejas ou templos de qualquer culto, não se confunde com o problema da guerra fiscal, logo, não há inconstitucionalidade na concessão do benefício. Via de consequência, as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações ficam, por força de lei, obrigadas a deixar de repercutir os valores correspondentes ao ICMS incidente sobre a fatura telefônica daqueles usuários beneficiados com a isenção.

No entanto, caso seja mantida a jurisprudência abrangente firmada no âmbito do Supremo Tribunal Federal na sessão realizada no dia 1º de junho de 2011, e na forma da redação da proposta de súmula vinculante 69, no sentido da inconstitucionalidade de todo e qualquer benefício fiscal de ICMS concedido sem a prévia autorização em Convênio, sobrevêm grande perplexidade e sérios riscos para as empresas de telecomunicações, que poderão, na qualidade de contribuintes de direito, ser autuadas pelos Estados, caso deixem de repercutir na fatura de

telefonica o montante do tributo relativo à isenção de ICMS concedida em favor de determinados contribuintes de fato.

Sobre o tema, trazendo algum alento aos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADI 4481, reconheceu a inconstitucionalidade parcial de lei estadual instituidora de benefícios fiscais de ICMS na importação, mas concedeu a modulação temporal dos seus efeitos, a contar da sessão de julgamento realizada em 11 de março de 2015.

Na hipótese, o Relator originário atribuiu à ação o rito do art. 12 da Lei 9.868/99, razão pela qual não foi apreciado o pedido liminar de forma imediata, de modo que a decisão final que reconheceu a inconstitucionalidade da lei estadual paranaense foi proferida após oito anos da sua entrada em vigor.

Conforme destacou o Ministro Relator em seu voto: “é certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”.

No entanto, o próprio Ministro Relator recomendou que, nos casos que envolvem guerra fiscal e benefícios fiscais indevidos por violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, o Tribunal e cada Relator devem procurar se pronunciar, cautelarmente e no primeiro momento possível, pela suspensão da lei, quando for o caso, levando em seguida a decisão para referendo no Plenário, medida que tornaria desnecessária uma eventual modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade.

Vale ressaltar ainda a crítica apresentada pelo Ministro Marco Aurélio, por ocasião da sessão de julgamento da ADI 4481, no sentido de que no momento da edição da lei paranaense já era pacífica a jurisprudência do Tribunal sobre a inviabilidade de outorga de benefício fiscal sem a prévia autorização em Convênio. No entender do Ministro, que restou vencido neste ponto, a opção pela modulação na hipótese acaba por incentivar o desrespeito à Constituição, com a edição de leis inconstitucionais, e uma aposta na morosidade da Justiça, numa expectativa de que, em um futuro próximo, se acomodará a situação.

Assim, tendo em vista o cenário de incerteza acima descrito, inclusive no sentido da não modulação temporal dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, convém aos contribuintes a adoção de posturas de maior cautela no momento da identificação e do

aproveitamento de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, inclusive com o provisionamento dos valores que seriam correspondentes aos benefícios fiscais concedidos pelos Estados.

## **6. Conclusão.**

Para uma efetiva solução dos problemas aqui destacados, consideramos necessária uma remodelagem da tributação do ICMS, quiçá uma reforma tributária. Com efeito, a resolução dos conflitos entre os Estados demandará um conjunto mais complexo de soluções, que deverá considerar também os objetivos de desenvolvimento econômico, juntamente com a proteção à confiança legítima dos contribuintes.

A nosso ver, o CONFAZ até o momento não logrou êxito nesta função de harmonização, conforme se percebe destes desdobramentos do problema da guerra fiscal entre os Estados, com o ajuizamento de diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade para afastar a legislação daqueles Estados que insistiam em conceder benefícios fiscais sem qualquer previsão em Convênio.

Como o exposto, o problema deu ensejo à proposta de súmula vinculante 69, ainda não aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, à edição do Convênio ICMS 70/2014, ao PLP 54/2015, e até hoje não alcançamos uma solução.

Diante da crise institucional e da instabilidade que descrevemos anteriormente, percebemos que o Brasil está órfão de um órgão voltado à harmonização fiscal no ICMS. Lembra-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) até previu a criação de um órgão destinado a coordenar o endividamento dos entes públicos estatais, mas este nunca foi criado.

Em tese o CONFAZ até poderia vir a exercer esta função de harmonização e de cooperação entre os Estados, mas para tanto talvez seja necessário conferir-se um caráter mandatório aos Convênios, ao invés de uma natureza meramente autorizativa e também seria indispensável rever a exigência de unanimidade para aprovação de Convênios no âmbito do CONFAZ, a teor do art. 2º, § 2º da Lei Complementar 24/75. Os Convênios concessivos de isenção então passariam a ter maior força normativa, como instrumentos de cooperação interestadual inerentes ao federalismo cooperativo, guardando similitude com os tratados internacionais existentes no âmbito do Direito Comunitário.

Impõe-se, de toda forma, a distinção *ao menos* entre os benefícios fiscais concedidos aos chamados contribuintes de fato dos concedidos aos contribuintes de direito, para que empresas de telecomunicação, concessionárias de serviço público ou não, distribuidoras de eletricidade e outros, como revendas de automóveis<sup>27</sup>, não venham a ser cobrados por “benefícios” que não foram concedidos a si e dos quais não restou para elas qualquer proveito.

## 7. Referências bibliográficas.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

GRECO, Marco Aurélio. “ICMS sobre produtos da cesta básica: fixação de alíquota interna mediante redução de base de cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, VI, da CF/88 e não de isenção parcial. Descabido o estorno proporcional de créditos”. *In Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, v. 187, 2011, pp. 146-165.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS*. Fórum de Direito Tributário, v. 59, p. 133-151, 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Informativo STF nº 629*. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm>. Acesso em 20 de dezembro de 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Volume IV – Os Tributos na Constituição, Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRAMONTIN, Odair. *Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal*. Curitiba: 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.

VALENDUC, Christian. “From tax expenditure reporting to tax policy analysis: some experience from Belgium”. In BRIXI, Hana P, VALENDUC, Christina M.A., SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – shedding light on government spending through the tax system: lessons from developed and transition economies*. Washington: The World Bank, 2004, pp. 69-96.

---

<sup>27</sup> Veja-se a nota de rodapé 7 e o parágrafo a que se refere.

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>. Acesso em 29 de dezembro de 2015.

WEISS, Fernando Lemme. “O conflito fiscal federativo e o seu equacionamento”. *In. Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT)*, n.º 228, setembro.2014.