

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

# 36



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# PROPOSTAS CONCRETAS PARA O FIM DA GUERRA FISCAL DO ICMS: UMA ANÁLISE CONSEQUENCIALISTA

## *CONCRETE PROPOSALS FOR THE END OF THE FISCAL ICMS WAR: A CONSEQUENTIALIST ANALYSIS*

*ANDRÉ SANTOS VIANA*

*Bacharel em Direito pela UFMG. Advogado em Minas Gerais. E-mail: [andreviana1001@gmail.com](mailto:andreviana1001@gmail.com).*

### RESUMO

O artigo trata do fenômeno da guerra fiscal existente entre os Estados brasileiros que se manifesta através da concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS ao largo das determinações legais e constitucionais. Busca-se analisar as posições que os Estados-membros e o Poder Judiciário vêm adotando frente ao fenômeno, bem como algumas das soluções que são apontadas pela doutrina pátria. Ademais, faz-se uma análise crítica da correspondência de tais posições e soluções com os ditames constitucionais, assim como da capacidade das mesmas de ter resolutividade sobre o conflito posto. Para tanto, recorre-se à análise da legislação, da doutrina e da jurisprudência de referência sobre o tema. Ao final, conclui-se que o contexto político, econômico e social que propicia a ocorrência do fenômeno em análise somente é capaz de fazê-lo em razão da patente ineficácia das sanções legais previstas. Tal constatação exige uma postura proativa dos Poderes e instituições pátrias com o fito de mitigar este fenômeno que se mostra tão deletério para a Federação brasileira.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS, GUERRA FISCAL, FEDERALISMO FISCAL, BENEFÍCIOS FISCAIS

### ABSTRACT

The article deals with the phenomenon of the tax war among Brazilian states, which manifests itself through the granting of tax benefits in the ICMS without respect for the legal and constitutional provisions. The aim is to analyze the positions that the States and the Judiciary have been adopting against the phenomenon, as well as some of the solutions that are identified by the doctrine. Moreover, the article makes a critical analysis of the concurrence of such positions and solutions with the constitutional principles, as well as their capacity to solve the conflict. To this end, an analysis is made of the reference legislation, doctrine and

jurisprudence about the subject. Finally, it is concluded that the political, economic and social context which facilitates the occurrence of the phenomenon is only able to do so because of the patent ineffectiveness of legal sanctions. This finding calls for a proactive stance from the country's powers and institutions with the aim of mitigating this phenomenon that proves itself so deleterious to the Brazilian Federation.

**KEYWORDS: ICMS, TAX WAR, FISCAL FEDERALISM, TAX BENEFITS**

## I. INTRODUÇÃO

A discussão em torno do fenômeno intitulado “guerra fiscal” se afigura fato recorrente em noticiários Brasil afora e, apesar da nomenclatura unívoca, é inconteste a ocorrência de múltiplas guerras fiscais espalhadas por todas as ordens de governo em território nacional. Dentre as várias modalidades de conflito existentes na Federação certamente a mais palpitante é a que envolve o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Não poderia ser diferente, por se tratar do tributo que mais é arrecadado no País e principal fonte de receitas dos Estados-membros.

O presente artigo se propõe a analisar a idoneidade dos remédios que objetivam findar com a concessão indevida de incentivos fiscais por parte dos Estados com o fito de atrair investimentos para os respectivos territórios sem a observância dos procedimentos determinados constitucionalmente para tal<sup>1</sup>. Nos tópicos a seguir, buscar-se-á:

- a) analisar as implicações que a guerra fiscal entre os Estados-membros traz para os contribuintes, especialmente no que tange à recorrente glosa dos créditos de ICMS pelos Estados de destino, analisando-se a jurisprudência dos Tribunais Superiores a respeito da matéria; e
- b) avaliar algumas das soluções que se apresentam a fim de aplacar o conflito fiscal entre os Estados-membros, por meio de uma análise consequencialista que objetiva inquirir a real viabilidade das soluções apresentadas e sua vocação para atingir os objetivos propostos.

---

<sup>1</sup> A matéria é por demais conhecida, mas vale repisar. O art. 155, inciso XII, “g”, da Constituição de 1988 diz caber à lei complementar dispor acerca da forma como, mediante deliberação dos Estados-membros e Distrito Federal, benefícios fiscais no âmbito do ICMS serão concedidos. Tal atribuição coube à Lei Complementar 24/1975, que dispôs em seus arts. 1º e 2º que a concessão de benefício fiscal no âmbito do ICMS dependerá de deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal e que somente será permitida caso haja consentimento unânime de todos eles. Tal deliberação se dá no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e onde todos os Secretários Estaduais de Fazenda têm assento. O que caracteriza a guerra fiscal entre os Estados-membros é o fato de os benefícios fiscais acabarem por ser concedidos de forma unilateral, ou seja, sem se observar o procedimento propugnado pela lei complementar, desrespeitando-se, assim, a própria Constituição de 1988. Cumpre salientar que, à época da edição da LC 24/1975, a obtenção de unanimidade dos Estados presentes ao CONFAZ era tarefa simples. O país vivia sob regime de exceção e, não por acaso, as reuniões do CONFAZ eram conduzidas por representante do Ministério da Fazenda, que até hoje integra o órgão. Entretanto, com o advento da democracia a unanimidade deliberativa no CONFAZ se torna praticamente impossível nos temas mais sensíveis, levando inexoravelmente à guerra fiscal hoje em curso.

De plano, deve-se ressaltar que a glosa dos créditos “incentivados” de ICMS dos adquirentes das mercadorias, tal qual vem sendo realizada pelos Estados de destino, não se afigura como solução idônea para debelar a guerra fiscal, sendo contrária aos ditames da CR/1988. A solução adequada para a guerra fiscal deverá passar, necessariamente, por práticas consentâneas com os dispositivos constitucionais e que sejam capazes de estabelecer sanções justas e eficazes àqueles que optam por atuar ao largo dos dispositivos constitucionais.

É o que se pretende demonstrar a seguir.

## II. DA GLOSA DOS CRÉDITOS PELOS ESTADOS DE DESTINO

Existem diversas formas de se conceder benefícios fiscais no âmbito do ICMS. A que mais divergências provoca, todavia, é a que envolve a concessão de benefícios fiscais no âmbito de operações interestaduais de mercadorias, via utilização de créditos presumidos<sup>2</sup> e sem o crivo do CONFAZ. Quando da entrada das mercadorias no Estado de destino, por força da técnica da não cumulatividade, o montante cobrado no Estado de origem se transforma em crédito a ser abatido do montante devido de ICMS pelo adquirente<sup>3</sup>. Entretanto, cientes da atribuição do crédito presumido na origem, os Estados de destino muitas das vezes glosam o crédito ao argumento de que o art. 155, § 2º, I, da CR/1988, quando se refere a “montante cobrado”, quer dizer imposto efetivamente recolhido, sendo, portanto, insubsistente, qualquer pretensão de compensação com créditos advindos de tributo não efetivamente recolhido. Ato contínuo, com a anulação do crédito os Estados de destino procedem à cobrança da alíquota cheia do adquirente, baseando-se para tal no disposto no art. 8º da Lei Complementar 24/1975<sup>4</sup>. No entanto, em que pese a sua larga utilização, o procedimento adotado pelos Estados de destino não é isento de críticas.

O estorno do crédito pelo Estado de destino com a consequente arrecadação do valor correspondente é um atentado ao traçado das competências tributárias definido pela Constituição, tendo em vista que o Estado destinatário acaba por arrecadar tributo que não é atribuído a ele, mas sim à unidade federada de origem das mercadorias.

Por outro lado, o procedimento viola a não cumulatividade tributária, que se opera por meio de um sistema de débitos e créditos ao longo das subsequentes etapas da cadeia de circulação das mercadorias e serviços. A sistemática somente é excepcionada nos casos constitucionalmente previstos, quais sejam, diante da ocorrência de isenções ou não

2 Diz-se “presumidos” pois tais créditos são concedidos mediante simples registro no livro de apuração do ICMS do vendedor, em que pese não corresponderem a nenhum imposto efetivamente suportado pelo contribuinte na aquisição de mercadorias ou serviços gravados pelo ICMS. Pessoalmente, entretanto, preferimos o termo “fictícios” para designar tais créditos, dada a distinção entre presunção (presumir-se verdadeiro o que provavelmente o é) e ficção (considerar-se verdadeiro algo que certamente não o é).

3 Partindo-se da premissa óbvia de que o adquirente, nesse caso, é também contribuinte do ICMS, ou seja: possui débitos mensais do imposto, compensáveis com os créditos destacados em notas fiscais de aquisição de bens.

4 Confira-se:

“Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. Parágrafo único – As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.”

incidências, conforme determina o art. 155, § 2º, II, da CR/1988. Desta feita, forçoso é concluir que o Estado de destino, quando promove a glosa dos créditos para além das hipóteses constitucionalmente previstas, está burlando o sistema de não cumulatividade previsto constitucionalmente para o ICMS.

Além disso, a glosa do crédito com a consequente exigibilidade do imposto do adquirente da mercadoria é procedimento de flagrante injustiça, tendo em vista que em nada penaliza o Estado de origem que concedeu o estímulo de forma inconstitucional. Pelo contrário, a conduta do Estado de destino prejudica o adquirente, que nenhuma influência teve na concessão do benefício fiscal irregular. E não só isso, agride aquele que não tinha obrigação (e, na maior parte dos casos, nem mesmo condições) de saber se dado crédito previsto em documento fiscal é ou não regular. Afinal, a atividade de monitoramento das eventuais inconstitucionalidades das legislações estaduais não é tarefa dos contribuintes, sendo impróprias as exigências que extrapolem as cautelas comumente necessárias àqueles que atuam no mercado<sup>5</sup>.

Por fim, no momento em que o Estado de destino glosa os créditos de ICMS do adquirente ao fundamento de que a sua concessão se deu de forma contrária à Lei Maior, está o ente federado a declarar unilateralmente a inconstitucionalidade da legislação concessiva dos benefícios fiscais do Estado de origem, usurpando, portanto, a competência jurisdicional do Supremo Tribunal Federal.

## 2.1. Do posicionamento dos Tribunais Superiores

Em diversas oportunidades, tanto o Superior Tribunal de Justiça como o Supremo Tribunal Federal tomaram posições acerca da guerra fiscal entre os Estados brasileiros<sup>6</sup>. Obviamente a concessão unilateral dos benefícios fiscais de ICMS é considerada ilegítima, em tom uníssono, por ambas as Cortes – como não poderia deixar de ser. Já em relação ao direito de o Estado destinatário glosar os créditos de ICMS destacados na nota fiscal de compra, tal qual propugnado pelo art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975<sup>7</sup>, existem entendimentos divergentes no histórico das decisões proferidas pelos referidos Tribunais.

No âmbito do STJ, até o ano de 2011, a Segunda Turma se posicionava favoravelmente à glosa dos créditos “incentivados” pelo Estado de destino. Com efeito, no julgamento do

---

5 Muitos são os autores que ressaltam a impropriedade e a flagrante injustiça da conduta dos Estados de destino frente aos adquirentes das mercadorias:

“(…) do contribuinte não pode ser exigida conduta que esteja além daquelas cautelas que podem ser exigidas em uma relação de mercado, sendo que, em relação aos créditos de ICMS, o adquirente da mercadoria não pode ter qualquer influência sobre os valores que o Estado de origem autorizou ao fornecedor não recolher.” (CASQUET, Pedro Guilherme Modenese; VICECONTI, Andressa Vianna Santos. Reflexões sobre o atual entendimento jurisprudencial sobre a guerra fiscal e sobre a (definitiva) solução do problema. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 221, fev. 2014, p. 110-116, p. 112)

“O contribuinte somente responde por infrações quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele pessoalmente realizadas.” (CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p. 87)

6 Cite-se a título de exemplo: STF (AC 2.611, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJ 28.06.2010), STJ (REsp 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJ 28.05.2010; RMS 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJ 19.09.2011).

7 LC 24/1975:

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

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

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

Agravo de Instrumento 1.243.662/MG, em março de 2011, a tese da validade da glosa dos créditos – e, conseqüentemente, do art. 8º, I, da LC 24/1975 – foi vitoriosa. Após essa ocasião, em maio daquele mesmo ano, ou seja, poucos meses após o julgamento anteriormente abordado, a Segunda Turma analisou novamente a questão no âmbito do RMS 31.714/MT e, desta vez, o entendimento pela impertinência da glosa se tornou vitorioso, em uma inflexão jurisprudencial pró-contribuinte<sup>8</sup>. Tal posição, vale registrar, já era adotada pela Primeira Turma do STJ mesmo antes de 2011. Em agosto de 2013, a Primeira Seção, reunindo ambas as Turmas de Direito Público, consagrou o entendimento pela impossibilidade de glosa dos créditos nos autos do RMS 33.524/PI<sup>9</sup>.

Já no âmbito do STF a questão do estorno dos créditos de ICMS foi enfrentada tão somente na Ação Cautelar 2.611/MG. Nessa ocasião a Ministra Ellen Gracie concedeu medida liminar em junho de 2010, esboçando o entendimento de que não cabe ao Estado de destino negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes em aquisições interestaduais de mercadorias. Afinal, o Estado eventualmente descontente com o benefício fiscal concedido por outra unidade da Federação poderia arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal irregular em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Considerando-se os julgados até hoje existentes, há tendência em ambos os tribunais de se vedar a glosa unilateral dos créditos do ICMS. No entanto, deve-se ressaltar que a questão somente restará pacificada em definitivo quando do julgamento do Recurso Extraordinário 628.075 do Rio Grande do Sul, ao qual foi reconhecida a existência de repercussão geral pelo então Ministro Joaquim Barbosa, em 2011<sup>10</sup>, porém cujo julgamento pelo Plenário da Suprema Corte ainda não se iniciou.

## 2.2. Da modulação dos efeitos das decisões judiciais

Dada a posição dos tribunais superiores demonstrada anteriormente, poder-se-ia indagar acerca de qual deveria ser a posição dos Estados de origem em relação aos respectivos contribuintes após a declaração de inconstitucionalidade das normas concessivas dos benefícios no âmbito judicial.

---

8 Confira-se interessante trecho da ementa:

“4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária. 5. 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 3.312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3.389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06.”

9 Confira-se ilustrativo trecho da ementa:

“2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.”

10 Após o Ministro Joaquim Barbosa deixar de compor o STF, o processo foi redistribuído e passou a ser relatado pelo Ministro Edson Fachin.



É fato que alguns Estados, baseando-se no propugnado pelo art. 8º, II, da Lei Complementar 24/1975<sup>11</sup>, passaram a autuar os contribuintes que haviam gozado dos benefícios fiscais inconstitucionais, cobrando o montante que estes haviam deixado de recolher.

Ora, tal conduta parece padecer de acentuada impertinência. Afinal, a cobrança posterior de um tributo a cujo pagamento não estava o contribuinte obrigado representa verdadeira sanção. Ademais, a conduta estatal viola o princípio da segurança jurídica, tendo em vista que os agentes do mercado planejam suas estratégias comerciais baseando-se em um cenário determinado, sendo, obviamente, fator componente deste, a estrutura normativa que tem incidência nos respectivos territórios de atuação. Acaso tal ordem sofra alterações com efeitos retroativos que gerem ônus à atividade dos agentes, estar-se-á levando o caos às relações de mercado, porquanto alguns contribuintes, a depender da situação dos seus empreendimentos, seriam especialmente prejudicados pela retroação, enquanto outros, nem tanto. Tal situação fulmina a necessária neutralidade tributária, essencial à concretude da livre concorrência consagrada no art. 170, IV, da Constituição.

Levando-se em consideração os argumentos esposados acima e a notícia de que alguns Estados estariam se voltando contra os contribuintes aos quais foram concedidos benefícios fiscais declarados inconstitucionais, torna-se fundamental que, quando da declaração de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais, o STF, adicionalmente, proceda à modulação dos efeitos da decisão nos termos do art. 27 da Lei 9.868/1999<sup>12</sup>. Foi assim que, acertadamente a nosso sentir, procedeu o STF ao julgar a ADI 4.481/PR. Na ocasião, a Suprema Corte declarou inconstitucional legislação do Estado do Paraná que por oito anos foi responsável pela concessão de benefícios fiscais irregulares. Entretanto, reconhecendo as inevitáveis repercussões negativas de eventual efeito retroativo da decisão, a Corte definiu que a declaração proferida somente surtiria efeitos a partir da data do julgamento<sup>13</sup>.

Elogiável o posicionamento adotado pelo STF e, considerando-se a larga adesão<sup>14</sup> ao entendimento adotado pelo relator no que tange à modulação de efeitos, pode-se mesmo

---

11 LC 24/1975:

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

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

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

12 Em regra, as decisões que declaram a inconstitucionalidade de uma lei têm efeitos ex tunc. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal tem a prerrogativa de, no momento ao prolar declaração de inconstitucionalidade, optar pela atribuição de efeitos prospectivos à sua decisão. O juízo acerca da pertinência da adoção de tal procedimento deve se basear na realização de ponderação entre o teor da norma constitucional violada e a necessidade de se adotar uma conduta protetiva que preserve o excepcional interesse social envolvido ou a segurança jurídica, requisitos materiais que foram expressamente consignados na norma que regula a modulação de efeitos.

13 Confirmam-se relevantes trechos do voto do relator, o Ministro Luís Roberto Barroso:

“(…) 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. (...) Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, decorre 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 ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica. Pelas razões já expostas, entendo que devem prevalecer os últimos princípios, atribuindo-se eficácia a esta decisão a partir da data desta sessão.”

14 Dos ministros presentes, apenas o Ministro Marco Aurélio se posicionou de forma contrária à modulação de efeitos.

dizer que esse se afigura como o atual entendimento dominante no STF acerca da matéria.

### III. DAS SOLUÇÕES APRESENTADAS

Dadas as repercussões negativas da guerra fiscal, muitos foram os autores que buscaram escrever sobre possíveis soluções que viessem a interromper ou, ao menos, abrandar o conflito tributário em voga na Federação. Neste ponto, far-se-á uma análise crítica acerca de algumas dessas propostas, buscando-se avaliar a viabilidade de sua implementação, sua eficácia e sua conformidade com o ordenamento jurídico pátrio.

#### 3.1. Da proposta de tributação exclusiva no destino

Dentre as várias propostas no sentido de debelar a guerra fiscal, uma que é muito bem vista seria a implementação do Princípio do Destino no âmbito da tributação das operações interestaduais. No contexto atual, quando uma mercadoria sai de estabelecimento localizado em um Estado-membro em direção a estabelecimento localizado em Estado-membro diverso há a incidência de duas modalidades de alíquotas: a interestadual e a interna. Além disso, tem-se uma repartição do produto arrecadado, de forma que o Estado de origem da mercadoria recolhe o montante correspondente à incidência da alíquota interestadual, enquanto o Estado de destino recebe o valor correspondente à incidência da diferença entre a alíquota interestadual e a respectiva alíquota interna. Ora, uma das formas de, senão debelar, ao menos abrandar acentuadamente a guerra fiscal, seria diminuir paulatinamente os valores das alíquotas interestaduais de forma a que, com o passar dos anos, seja possível aumentar o valor do montante recolhido pelos Estados de destino até o momento em que não mais haja o recolhimento de ICMS nos Estados de origem.

Caso tal sistemática viesse a ser adotada não mais seria possível a um Estado conceder crédito presumido a um contribuinte localizado no seu território com o objetivo de que tal crédito seja utilizado para compensação com o imposto devido no Estado de destino, tendo em vista que a tributação seria toda ela realizada no destino. Ademais, essa sistemática ainda traria o benefício adicional de viabilizar maior justiça tributária. E isso por dois motivos. Primeiro, estando os consumidores territorialmente localizados em cada um dos entes da Federação e sendo o ICMS um imposto incidente sobre o consumo, nada mais razoável que o montante arrecadado com o consumo (renda gasta) dos indivíduos seja recolhido aos cofres públicos dos respectivos Estados onde esses têm residência. Em segundo lugar, tal sistemática levaria a um aumento geral na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, uma vez que nestes o consumo tende a ser maior que a produção. Tal repercussão teria uma função equalizadora em relação às acentuadas discrepâncias que são observadas entre os entes componentes da Federação.

Entretanto, é justamente em razão dessa repercussão equalizadora, sua maior virtude, que a adoção de tal sistemática se torna de difícil consecução. Com efeito, para que haja



uma paulatina diminuição das alíquotas interestaduais do ICMS é necessário que haja uma alteração dos dispositivos constitucionais pertinentes.

Contudo, como é sabido, dentre os processos de produção normativa, aquele que possui mais árduo procedimento de aprovação é o que envolve a alteração de normas constitucionais. Além disso, considerando a larga representação que os Estados superavitários têm nas casas legislativas, a aprovação de uma emenda constitucional que acarretasse em uma diminuição dos recursos a eles destinados sofreria larga resistência por parte dos parlamentares provenientes dessas regiões.

Portanto, apesar das inegáveis virtudes que uma alteração na disciplina constitucional do ICMS, de modo a instituir progressivamente o destino como aspecto especial da incidência do tributo em operações interestaduais, teria para debelar a guerra fiscal e, assim, realizar a justiça tributária no federalismo brasileiro, tal solução sofreria grande resistência, o que dificultaria a sua efetiva implementação.

Entretanto, em que pese o reconhecimento das eventuais resistências a semelhante proposta, não se deve deixar de ressaltar que iniciativas semelhantes de adoção do Princípio do Destino na tributação pátria já lograram êxito no ordenamento jurídico pátrio, como é o caso da recente Emenda Constitucional 87, de 2015. Até a sua instituição, quando uma mercadoria era vendida por produtor ou comerciante em um Estado para consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, havia tão somente a incidência da alíquota interna do Estado de origem sobre o valor da mercadoria no momento da saída do estabelecimento e o montante recolhido era destinado em sua integralidade a este ente federado. Entretanto, com o passar do tempo, tal sistemática passou a apresentar alguns problemas, tendo em vista que a expansão do comércio eletrônico permitiu que consumidores de diversos Estados passassem a adquirir produtos via internet em lojas virtuais que possuíam localidades físicas em Estados diferentes da Federação, especialmente nas regiões sul e sudeste. Tal situação era de flagrante injustiça e claramente estabelecia enormes benefícios para os Estados economicamente mais fortes da Federação, tendo em vista que é neles que se localiza a maior parcela dos grandes comerciantes, produtores, industriais e distribuidores. Visando solucionar tal impropriedade a Emenda Constitucional 87/2015 alterou a sistemática até então instituída. A nova sistemática impõe que em uma venda a consumidor final não contribuinte localizado em Estado-membro distinto do Estado do vendedor, adotar-se-á a alíquota interestadual para saber o montante a ser recolhido para o Estado de origem, e adotar-se-á a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado de destino para saber quanto deverá ser recolhido pelo Estado de destino<sup>15</sup>. Entretanto, a Emenda Constitucional fez mais do que estabelecer esse novo modelo de repartição, visto

15 Confira-se a nova redação dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º, da Constituição de 1988:

“Art. 155. (...) VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.”

que com o acréscimo do art. 99 do ADCT, o constituinte derivado estabeleceu uma alteração que se dará de forma paulatina no tempo, tendo em vista que o montante resultante da diferença entre as alíquotas interestaduais e internas será repartido entre os dois Estados por um período de cinco anos até poder ser atribuído em sua integralidade ao Estado de destino. Elogiável a posição adotada pelo Constituinte derivado, tendo em vista que as alterações operadas foram consentâneas com as metas de redução das desigualdades regionais e com o ideal de justiça tributária.

Isso posto, passa-se à análise de outra solução apontada pela doutrina que, apesar de escapar às possibilidades de resistência inerentes a um necessário processo legislativo, teria de enfrentar dificuldades de ordens diversas.

### **3.2. Da proposta de suspensão do pagamento das quotas do Fundo de Participação dos Estados**

Em parecer<sup>16</sup> envolvendo a temática da glosa unilateral dos créditos de ICMS, Sacha Calmon e Misabel Derzi se dedicam à busca por soluções que se mostrem viáveis a apaziguar o conflito tributário entre os Estados-membros. Dentre as soluções sugeridas, a principal seria conferir efetividade ao parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 24/1975<sup>17</sup>.

Para os autores, seguindo a determinação do supracitado diploma normativo, logo após proferir decisão no sentido da inconstitucionalidade de um benefício fiscal, deveria o STF notificar o Tribunal de Contas da União (TCU) para que este procedesse à suspensão do pagamento das quotas do Fundo de Participação referentes ao ente que concedeu os benefícios inconstitucionais. Tal suspensão induziria o Estado-membro infrator a realizar a devida compensação com o Estado de destino de forma que este não se visse prejudicado por ter assumido um crédito de ICMS indevido no âmbito das operações interestaduais. Ademais, tal solução teria a virtude de não trazer ônus para o destinatário da mercadoria, na medida em que este não se veria obrigado a arcar com o imposto que não fora recolhido na origem, bem como também não ofenderia a não cumulatividade, tendo em vista que o crédito previsto no documento fiscal seria regularmente compensado pelo adquirente para fins de cálculo do imposto devido ao Estado de destino. Certamente a adoção desse procedimento seria prejudicial ao Estado de origem, porém, nada mais justo, uma vez que, dentre todos os envolvidos no conflito federativo, foi justamente ele que houve por bem conceder a benesse de forma contrária às determinações legais e constitucionais.

O grande mérito dessa proposta é decorrer de norma jurídica posta, não sendo necessário, portanto, contar com o trabalho de produção normativa do Poder Legislativo para que

16 COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito de creditamento do ICMS constante de nota fiscal regularmente paga. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 222, mar. 2014, p. 165-194.

17 Confira-se:

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

seja implementada. Basta que se aplique o que já está disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 24/1975 por meio de uma ação conjunta entre o Supremo Tribunal Federal e o Tribunal de Contas da União. Desta feita, as possíveis resistências no âmbito do Legislativo apontadas quando se analisou a eventual tentativa de adoção do Princípio do Destino não seriam observadas diante dessa solução.

Entretanto, em que pese os inegáveis benefícios que tal solução apresenta não se pode dizer que seja isenta a críticas. Por certo, pode-se objetar que o procedimento propugnado pelo parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 24/1975 afronta o art. 160 da Constituição de 1988, que estabelece vedação às retenções ou restrições de qualquer tipo no momento da entrega ou do emprego dos recursos que são atribuídos aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Os autores, ao enfrentar tal argumento, sustentam que a restrição feita no âmbito do art. 160 da Constituição de 1988 se destina à União Federal, ou seja, ao ente federado componente da Federação, e não ao que chamam de “União Federativa do Brasil”, que representaria o Estado Soberano e que teria o dever de zelar pela integridade do território nacional, bem como pela idoneidade do pacto federativo<sup>18</sup>.

Além disso, vale ressaltar, que quando a União se apresenta como República Federativa do Brasil na ordem internacional, não se aplicam a ela as vedações previstas no art. 151, inciso III, da Constituição de 1988, o que possibilita a existência de pactos instituindo isenções tributárias no âmbito de acordos internacionais que, quando ratificados pelo Congresso Nacional, tornam-se normas de observância obrigatória para Estados-membros, para os Municípios e para o Distrito Federal. Desta feita, tanto quando a União pactua, na esfera internacional, isenções tributárias a ser concedidas no âmbito dos impostos de competência dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, quanto quando a União procede à suspensão da distribuição da quota-parte de um dado Estado no âmbito do Fundo de Participação dos Estados, estaria ela agindo em nome da República Federativa do Brasil e não simplesmente como União Federal. Sendo assim, a ela não se aplicariam, portanto, as vedações relativas ao art. 151, inciso III, e, tampouco, as vedações previstas no art. 160, ambos da Constituição da República de 1988.

Em que pese a inegável argúcia de seus defensores, a propositura de semelhante alternativa como meio de resolução da Guerra Fiscal merece ser analisada com cautela. Talvez não haja similitude suficiente entre as situações abordadas a ponto de justificar que o entendimento aplicável para a exclusão da vedação do art. 151, inciso III, da Constituição quando a União está a representar a República Federativa do Brasil em acordos internacionais possa ser transposto para a situação em que a União estabelece restrições à distribuição da quota-parte do Fundo de Participação dos Estados com o fito

---

18 Nas palavras dos autores:

“Ora, a proibição de retenção das parcelas dos Fundos de Participação, constante do artigo 160 da CF/1988 e seu parágrafo único, dirigem-se à União Federal, como ordem jurídica parcial no quadro da Federação, eventualmente interessada em adiar ou reduzir as quotas de Estados e de Municípios, exatamente o que o dispositivo constitucional visa a coibir. Mas a União Federativa do Brasil, como pessoa nacional, tem o dever de preservar a integridade do território nacional, a unidade do mercado interno e a leal pactuação federal entre os Estados-membros, abaladas pela guerra fiscal.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito de creditamento do ICMS constante de nota fiscal regularmente paga. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 222, mar. 2014, p. 169)

de sancionar a concessão de benefícios fiscais inconstitucionais. Afinal, na primeira situação, está-se diante de uma negociação entre Estados Soberanos e, portanto, claro é que há razões suficientes que justificam o entendimento de que quem se apresenta é a República Federativa do Brasil e não a União federal, tendo em vista que somente a primeira é capaz de estabelecer pactos na ordem internacional de observância obrigatória a todo o Estado nacional. Situação muito diversa é a atuação da União quando da distribuição interna dos recursos que compõem o Fundo de Participação dos Estados. Nesse caso, não há a presença de outros Estados Soberanos. Ao contrário, o que há é tão somente um acerto interno entre os entes federativos no que tange à melhor distribuição dos recursos públicos e que decorre do modelo de distribuição de competências tributárias adotado no território nacional. Desse modo, com base nos argumentos aduzidos, é possível sustentar que também o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 24/1975 não se coaduna com os dispositivos do texto constitucional, sendo, portanto, inviável que o procedimento por ele propugnado seja posto em prática, tendo em vista o mesmo não ter sido recepcionado pela Constituição em vigor.

Por fim, passa-se à solução que vem ocupando espaço nos noticiários e nas discussões acadêmicas em torno da guerra fiscal. Como a que acabamos de ver, a que está por vir também independe de produção normativa por parte do Poder Legislativo e a sua proposição é resultado de debates realizados no interior do próprio STF.

### 3.3. Da proposta de súmula vinculante

As súmulas vinculantes adentraram o ordenamento jurídico brasileiro a partir da Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao texto da Carta Magna o art. 103-A<sup>19</sup>. Este conferiu ao Supremo Tribunal Federal a prerrogativa de aprovar enunciado capaz de vincular as decisões dos demais órgãos do Poder Judiciário. A alteração constitucional visou racionalizar a atuação dos Tribunais e conferir uniformidade de entendimento acerca das questões com alta carga de litigiosidade e que tendem a ser frequentemente judicializadas nas mais diferentes localidades do País.

Analisando-se os aspectos formais e materiais envolvidos na edição da súmula vinculante, pode-se dizer que se afiguram como pressupostos para sua edição: (a) a necessidade de aprovação por parte de dois terços dos Ministros do STF, (b) a existência de reiteradas decisões sobre a matéria objeto do enunciado, e (c) a existência de controvérsia atual entre os órgãos do Poder Judiciário ou entre estes e a Administração Pública, configurando situação de clara insegurança jurídica. O objeto da súmula será a uniformização da interpretação acerca da validade e da eficácia das normas jurídicas e sua proposição se dará sempre por um dos legitimados previstos no art. 3º<sup>20</sup> da Lei

<sup>19</sup> Confira-se:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, 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, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

<sup>20</sup> Confira-se:

11.417/2006, dentre os quais se encontra o próprio STF que, de ofício, pode propor a edição, a revisão ou o cancelamento da mesma.

Fundando-se em diversos precedentes da Suprema Corte – ADIs 2.645, 2.906, 3.794, 1.247, 2.548, 1.308, 3.312 e 1.179 –, o Ministro Gilmar Mendes propôs, no decorrer do ano de 2012, a edição de súmula vinculante com o seguinte enunciado: “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.”

Tal enunciado, proposto como mecanismo voltado ao apaziguamento da guerra fiscal entre os Estados-membros, recebeu a alcunha de “Proposta de Súmula Vinculante 69” – PSV 69. Uma profusão de artigos, textos e discussões surgiram em torno da temática. Inúmeros foram os autores que se posicionaram de forma contrária à sua edição, baseando-se em uma série de argumentos de ordem fática, econômica e jurídica.

Desta feita, há quem sustente que o procedimento de edição da PSV 69 deveria ser sobrestado até que viesse a ser julgada a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 198, que discute a constitucionalidade da exigência de unanimidade para a aprovação dos convênios que tratam da concessão de benefícios fiscais no âmbito do CONFAZ<sup>21</sup>. Contudo, caso se analise a redação do enunciado proposto, fácil é observar que não há qualquer disposição acerca do quórum a ser exigido no âmbito do CONFAZ. Sendo assim, irrelevante seria que se exigisse maioria ou unanimidade quando da aprovação da concessão de um dado benefício fiscal, bastando que a concessão logre ser submetida ao órgão para aprovação antes de adquirir vigência, sob pena de inconstitucionalidade.

Por outro lado, a desconsideração completa dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados à revelia do CONFAZ implicará consequências drásticas, uma vez que os tributos, sob o ponto de vista econômico, são encarados pelas empresas fornecedoras de mercadorias ou serviços como custo, de modo que os destinatários se verão obrigados a arcar com um substancial aumento no montante de ICMS devido sem que tenham qualquer relação com a concessão irregular realizada na origem. Assim, de qualquer modo, em relação aos benefícios já concedidos, as disputas judiciais nos Tribunais certamente

---

“Art. 3º São legitimados a propor a edição, a revisão ou o cancelamento de enunciado de súmula vinculante:

I – o Presidente da República;

II – a Mesa do Senado Federal;

III – a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV – o Procurador-Geral da República;

V – o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VI – o Defensor Público-Geral da União;

VII – partido político com representação no Congresso Nacional;

VIII – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional;

IX – a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

X – o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

XI – os Tribunais Superiores, os Tribunais de Justiça de Estados ou do Distrito Federal e Territórios, os Tribunais Regionais Federais, os Tribunais Regionais do Trabalho, os Tribunais Regionais Eleitorais e os Tribunais Militares.”

21 No mesmo sentido se posiciona Saul Tourinho Leal (LEAL, Saul Tourinho. Proposta de súmula vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 204, set. 2012, p. 83-84).

permaneceriam, uma vez que os contribuintes não ficariam inertes diante de tão flagrante violação da segurança jurídica que lhes é garantida no texto constitucional. No entanto, apesar disso, eventual aprovação do enunciado proposto poderia ter o grande mérito de, ao menos a partir de sua vigência, dissuadir no futuro tanto a instituição unilateral pelos Estados de benefícios fiscais, como o seu aproveitamento pelos contribuintes.

Isso posto, é preciso analisar a eventual modulação de efeitos da súmula para, em seguida, verificar se esse é, de fato, um instrumento capaz de promover a resolução, ainda que parcial, da guerra fiscal.

### 3.3.1. Da modulação dos efeitos da súmula vinculante

A possibilidade de modulação dos efeitos das súmulas vinculantes encontra-se disciplinada no âmbito do art. 4º da Lei 11.417, de 2006. Pode-se observar que a norma prevista na lei é de todo semelhante à norma presente no art. 27 da Lei 9.868, de 1999, que discorre acerca da modulação de efeitos no âmbito do procedimento de julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade e das Ações Declaratórias de Constitucionalidade. Assim, o mesmo entendimento que foi esboçado acerca da necessidade de modulação dos efeitos das decisões que declaram a inconstitucionalidade das leis no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade deve ser aplicado no tratamento da súmula vinculante. É inegável que todos aqueles que moldaram suas estratégias empresariais em acordo com as legislações que estavam vigentes à época – em que pese a edição de tais leis não ter respeitado o procedimento propugnado pela Lei Complementar 24/1975 –, necessitam ver preservados os ambientes jurídicos em que basearam suas decisões. Isso posto, tendo em vista a modulação que foi levada a cabo no âmbito do julgamento da ADI 4.481/PR, pode-se mesmo afirmar que há certa tendência de que a Suprema Corte se manifeste favoravelmente ao procedimento acaso a PSV 69 venha a ser editada.

### 3.3.2. Da eficácia da súmula vinculante

Crítica recorrente que tem sido apresentada na doutrina refere-se à possível ineficácia da súmula vinculante em efetivamente frear a guerra fiscal. Questiona-se se haverá alguma diferença substancial com a edição do enunciado, tendo em vista que a vedação à concessão unilateral dos benefícios fiscais advém do próprio texto constitucional. Ademais, há anos se sabe que o entendimento da Suprema Corte é no sentido da inconstitucionalidade dos benefícios concedidos unilateralmente e, ainda assim, nada obsteu que os Estados-membros continuassem a recorrer a tal prática. Indaga-se, portanto, se os benefícios unilaterais deixariam de ser concedidos em razão da simples existência de súmula que dispusesse expressamente de forma contrária.



Tendo como base tal indagação, Hugo Funaro escreveu instigante artigo a respeito<sup>22</sup>. Para o autor, basicamente, dois são os fatores que podem levar a súmula vinculante a alcançar seus objetivos. O primeiro deles advém da maior celeridade no proferimento das decisões de declaração de inconstitucionalidade do âmbito do STF. Com efeito, a partir da edição da súmula vinculante os Estados-membros que se virem prejudicados com a dinâmica da guerra fiscal poderão adotar dois caminhos distintos: (a) ingressar com Ação Direta de Inconstitucionalidade no âmbito do STF com o objetivo de que seja declarada inconstitucional a lei concessiva de benefício fiscal do outro ente federado, opção esta que se mostra bastante vagarosa, haja vista a dinâmica de julgamento das referidas ações na Corte; (b) reclamar diretamente ao STF, alegando violação ao enunciado sumulado com fulcro no § 3º do art. 103-A da Constituição de 1988. A utilização da Reclamação propiciaria que o benefício inconstitucional fosse extirpado do ordenamento jurídico com maior celeridade, haja vista as especificidades do seu julgamento<sup>23</sup>.

O segundo fator diz respeito ao possível efeito que tal súmula traria ao comportamento dos agentes públicos e políticos em geral, tendo em vista que a partir de sua edição, os atos administrativos envoltos na concessão de benefícios fiscais inconstitucionais poderão ser cassados diretamente e com maior celeridade pelo STF e, adicionalmente, as autoridades responsáveis por tais atos estarão mais propensas a eventual responsabilização pessoal. Com efeito, em que pese muitos dos benefícios fiscais unilaterais serem instituídos através da edição de leis dos Estados-membros e a atuação do legislador não se ver atingida pelo efeito vinculante das súmulas, é inegável que a operacionalização dos benefícios exige a edição de uma gama infindável de atos administrativos que podem vir a ser questionados frente ao STF. Adicionalmente, a própria conduta dos agentes que praticam tais atos poderá vir a ser questionada pelos Tribunais de Contas e pelo Ministério Público. Com efeito, a conduta de conceder benefícios fiscais irregulares se encontra tipificada em uma série de dispositivos legais que permitem a responsabilização<sup>24</sup> dos agentes públicos envolvidos<sup>25</sup>.

O que tem ocorrido até então é que tais dispositivos não têm sido aplicados no sentido de penalizar os agentes que, mesmo cientes da vedação legal e constitucional, agem de forma instrumental e negligente no trato com a legislação fiscal e com a arrecadação dos

22 FUNARO, Hugo. Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 12 jun. 2015.

23 A Reclamação, por exemplo, permitiria que o Relator concedesse medida liminar e, após regular tramitação, julgasse monocraticamente o mérito, uma vez que a matéria já seria objeto de jurisprudência já consolidada no âmbito da Suprema Corte. Tal prerrogativa baseia-se no disposto no parágrafo único do art. 161 do Regimento Interno do STF. Confira-se:

“Art. 161 (...) parágrafo único. O Relator poderá julgar a reclamação quando a matéria for objeto de jurisprudência consolidada do Tribunal”.

24 Tome-se como exemplo algumas das condutas tipificadas como improbidade administrativa pela Lei 8.429, de 1992:

“Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: I – facilitar ou concorrer por qualquer forma para a incorporação ao patrimônio particular, de pessoa física ou jurídica, de bens, rendas, verbas ou valores integrantes do acervo patrimonial das entidades mencionadas no art. 1º desta lei; (...) VII – conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie; (...) IX – ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento; X – agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público.” (Destques nossos)

25 Observe-se ainda uma das condutas tipificadas como crime de responsabilidade pela Lei 1.079, de 1950:

“Art. 11. São crimes contra a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos: (...) 5 – negligenciar a arrecadação das rendas impostos e taxas, bem como a conservação do patrimônio nacional.” (Destques nossos)

recursos públicos. Com a edição da súmula vinculante, possivelmente, a gravidade dos ilícitos cometidos entrará em evidência, fazendo com que os órgãos responsáveis busquem agir no sentido da aplicação das devidas sanções.

#### IV. CONCLUSÃO

A análise realizada permite concluir que todo o contexto econômico, jurídico e político que propicia a ocorrência da guerra fiscal somente é capaz de fazê-lo em razão da flagrante ineficácia das sanções previstas em impedir a conduta instrumental dos entes. Com efeito, as sanções previstas nos incisos e no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar 24/1975 são de flagrante inconstitucionalidade, o que acarreta a sua não aplicação, como se vê no caso do parágrafo único, ou na sua judicialização, como se vê no caso dos incisos.

Diante da patente incapacidade do legislador em oferecer uma rápida solução para conflito que se mostra tão deletério à maioria dos envolvidos, nada mais razoável que se busquem no próprio ordenamento jurídico pátrio formas de combatê-lo. Portanto, adquirem relevância as normas sancionatórias daqueles que, envolvidos na gestão da coisa pública, optam por adotar práticas reconhecidamente irregulares e que lesionam sobremaneira o ordenamento jurídico, causando consequências desastrosas para Estados-membros e contribuintes. Ora, um benefício fiscal inconstitucional não é concedido no vácuo. Ele é operacionalizado por uma atuação concertada entre parlamentares, gestores e agentes públicos que, mesmo sabendo dos impeditivos à sua atuação, optam por conceder os benefícios cientes da improvável repreensão.

Nesse cenário, a provável edição da PSV 69 se apresenta como alternativa, mas que carece de debates profundos diante da complexidade do problema que busca solucionar. Certamente, o enunciado por si só não será capaz de propiciar os efeitos desejados, como também não foi capaz a expressa vedação constitucional e a consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. No entanto, a existência da súmula e a previsão de seus efeitos vinculantes ao Poder Judiciário e à Administração Pública talvez venham a oferecer os ingredientes necessários para que os órgãos responsáveis possam aplicar as devidas sanções aos agentes públicos e políticos envolvidos. Aí estaria sua maior virtude: representar elemento novo a contribuir para uma reordenação das peças no interior deste estranho jogo que é a guerra fiscal.

## V. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese; VICECONTI, Andressa Vianna Santos. Reflexões sobre o atual entendimento jurisprudencial sobre a guerra fiscal e sobre a (definitiva) solução do problema. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 221, fev. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito de creditamento do ICMS constante de nota fiscal regularmente paga. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 222, mar. 2014.

FUNARO, Hugo. Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 12 jun. 2015.

LEAL, Saul Tourinho. Proposta de súmula vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 204, set. 2012.

Data de recebimento: 02/08/2016.

Data de aprovação do artigo: 18/09/2016.