

# O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados

**Vinicius Figueiredo Chaves**

*Advogado, pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV - Escola de Direito/Rio, com extensões em Direito Tributário e Direito Societário e Mercado de Capitais. Professor Convidado do MBA da FGV e da Pós-Graduação da Universidade Estácio de Sá.*

## 1. INTRODUÇÃO

O homem esteve sempre em guerra, por motivos territoriais, econômicos ou ideológicos.

A história demonstra que os confrontos se iniciam por um conflito de interesses e que as ações ofensivas normalmente encontram resistência e contraofensivas da outra parte, as quais também são prontamente respondidas, até que predomine a força de um dos oponentes, através da dominação ou desistência do outro.

Em síntese, essas são algumas das facetas da guerra convencional, tão difundida e verificada ao longo da história da humanidade.

Mas a guerra não admite apenas seu conceito clássico. Novas formas de conflitos de interesses são novas formas de guerra.

Algumas das novas formas de conflito não se valem das armas tradicionais. Mas naquelas existem, com a mesma intensidade, a luta violenta, a competição e, portanto, a derrota ou a vitória como consequências.

No Brasil, em meio a tantas outras guerras não convencionais, o termo “guerra fiscal” vem se popularizando nos últimos anos, devido a sua grande exposição na mídia.

A cada dia, são veiculadas notícias sobre questões envolvendo o tema, cuja importância não se pode negar.

No entanto, ao contrário do que muitos pensam, não são recentes os incentivos fiscais que se caracterizam como instrumentos dessa nova guerra.

Eles são concedidos pelos entes tributantes desde a década de 60. Todavia, somente no início da década de 90, eles se generalizaram, em parte pela nova sistemática tributária nacional, introduzida pela Constituição de 1988.

A relevância do tema o alçou a objeto de debate nas últimas eleições para os governos dos Estados, ocasião em que alguns candidatos se manifestaram a favor e outros, contra<sup>1</sup>.

O tema é bastante polêmico e não permite a indiferença: simpatia total ou oposição feroz.

A discussão não pode, entretanto, restringir-se às esferas políticas e empresariais, por seus importantes impactos no universo do Direito.

Por outro lado, muito frequentemente as opiniões difundidas vão de encontro à legislação específica, porque não são baseadas em estudos aprofundados sobre a matéria.

A complexidade das questões que envolvem o tema exige um estudo mais amplo da guerra fiscal, para compreender a sua razão, o seu significado e, finalmente, os seus efeitos.

Somente assim poderemos chegar a uma conclusão sobre se a utilização dos incentivos fiscais pelos entes tributantes, na forma como estão sendo concedidos, gera vantagens ou desvantagens para a sociedade.

Oportuno mencionar que a guerra fiscal pode ocorrer nos planos municipal (normalmente relacionada ao ISS), estadual (normalmente relacionada ao ICMS) e até mesmo no plano internacional, relacionada ao crescente comércio entre Países, em decorrência do processo de globalização.

---

<sup>1</sup> Nas sabatinas realizadas antes da eleição para o governo do Estado do Rio de Janeiro, o então candidato e hoje governador eleito, Sérgio Cabral Filho, defendeu a prática da guerra fiscal, usando como exemplo os Estados Unidos da América, para concluir que os incentivos fiscais são benéficos para o Estado.

Este trabalho limitará sua análise à guerra fiscal entre os Estados, mais precisamente em relação ao ICMS.

## **2. AS DESIGUALDADES REGIONAIS NO BRASIL COMO ELEMENTO INDUTOR DA COMPETIÇÃO ENTRE OS ESTADOS**

Por muitos motivos, alguns originários aos tempos da colonização, o Brasil se constitui como um País rico em desigualdades socioeconômicas regionais, com enorme disparate entre as forças econômicas dos Estados.

Ao longo dos anos, a incapacidade administrativa, aliada à ausência de políticas efetivas e continuadas de desenvolvimento verificadas em sucessivas gestões governamentais desastrosas, criou esse verdadeiro abismo socioeconômico entre as regiões e unidades da Federação, prejudicial ao País sob vários aspectos.

Para se ter uma ideia, entre os anos de 1970 e 1999, a participação percentual da região sudeste no PIB do Brasil, oscilou entre 65,00 e 58,25%, com destaque para o “gigante” São Paulo, cuja participação isolada representou nada menos do que 39,36 a 34,95% do total nacional.

Por outro lado, no mesmo período, a participação das regiões Norte e Centro-Oeste variou, respectivamente, entre ínfimos 2,22 / 4,94% e 3,72 / 6,44%.

Outra questão que chama a atenção e deve ficar registrada é que a contribuição de alguns Estados das regiões Norte e Nordeste, tais como Rondônia, Acre, Roraima, Amapá e Tocantins, Maranhão, Piauí, Rio Grande do Norte, Paraíba, Alagoas e Sergipe, jamais alcançou sequer 1% do total do PIB<sup>2</sup>.

Desnecessária uma análise profunda dos indicadores para concluir que esse retrato do País demonstra riqueza e desenvolvimento excessivamente concentrados em algumas poucas regiões e Estados, em detrimento da grande maioria.

Como reflexo desta situação, os Estados menos desenvolvidos, visando a captação de investimentos, empregos e arrecada-

<sup>2</sup> Fontes (1970-1980) Síntese da Economia Brasileira - CNC (Gabriel Luiz Gabeira) (1985-1999) IBGE, DPE, Decna Contas Regionais do Brasil 1994-99, microdados.

ção para os seus respectivos territórios, ficam sem capacidade de oferecer a infraestrutura e as condições necessárias ao setor empresarial.

Assim, poucas alternativas lhes restam para condicionar comportamentos de eventuais contribuintes, no sentido de induzi-los a trazer seus investimentos para a região. E acabam por adotar perversas estratégias de sobrevivência, baseadas, principalmente, na utilização reiterada de políticas de incentivos fiscais.

### 3. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DA GUERRA FISCAL

A guerra fiscal se caracteriza por concessões unilaterais, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de benefícios e isenções de natureza fiscal relativos ao ICMS.

Essas manobras objetivam tornar atrativo o território destes Estados, através da redução do ônus tributário, via concessões de vantagens para sociedades que estejam nele instaladas, estabelecidas em outros, ou mesmo para novas sociedades, que buscam um lugar para se estabelecer.

As políticas de incentivo implementadas pelos entes tributantes se caracterizam pela redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus relativo ao imposto, no caso o ICMS.

Teoricamente, com a redução do ônus tributário, podem ser atraídas pessoas jurídicas e, conseqüentemente, investimentos e empregos para o Estado que a adota.

São exemplos destes benefícios as reduções de base de cálculo, as isenções, as anistias, as remissões, o crédito financeiro e o crédito presumido que, ao longo dos anos, têm sido utilizados pelos entes tributantes sob as mais variadas formas.

Vejam o exemplo protagonizado por determinado Estado e citado por João da Silva Medeiros Netto, em estudo realizado no ano de 2003<sup>3</sup>:

Foi constatado que, no Balanço Anual de 1998, publicado pela **Gazeta Mercantil**, o Governo deste Estado, em anúncio co-

<sup>3</sup> NETTO, João da Silva Medeiros. **Guerra Fiscal Entre os Estados**, Brasília - DF: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2003.

lorido de página inteira, fazia, entre outras, as seguintes promessas:

*“INCENTIVOS FISCAIS PODEROSOS - Carência para pagamento do ICMS devido em até 10 anos, com resgate nos 10 anos subsequentes e rebate de até 75% do valor devido”*

*“APOIO FINANCEIRO E CREDITÍCIO - Participação acionária do Estado, financiamento através de PSDI/FAI, com juros subsidiados para indústria com tecnologia de ponta”*

*“APOIO LOCACIONAL - Terrenos e galpões com infra-estrutura para a instalação de sua indústria em locais privilegiados”.*

Prosseguindo a sua pesquisa, o autor cita, ainda, o trabalho “Políticas Estaduais de Apoio à Indústria”, elaborado pela Confederação Nacional da Indústria, em 1998, no qual foram levantados outros benefícios tributários concedidos pelos Estados, tais como:

- *Diferimento do diferencial de alíquota do ICMS nas compras de bens de capital;*
- *Carência para pagamento do ICMS devido, inclusive nas operações internas, decorrente de substituições tributárias, no caso de empreendimento novo;*
- *Diferimento do ICMS nas importações de matérias-primas, insumos, material secundário e de embalagens.*

A verdade é que, independente da forma e estratégia utilizadas, as políticas de incentivos vêm sendo adotadas em escala crescente pelos Estados. Estes, em vez de cooperarem, ajustando seus interesses e, finalmente, acordando acerca da forma como a tributação de ICMS deve ocorrer, passaram a trilhar caminho diametralmente inverso, competindo ferozmente entre si, através da concessão de benefícios cada vez maiores. Tais medidas vêm gerando consequências econômicas das mais diversas.

*São palavras da economista Marilena Simões Valentim:*

*De fato, esses incentivos fiscais não geram, agregadamente, aumento de investimentos, mas apenas determinam sua realocação dentro do território brasileiro. Dessa forma, não há aumento da produção e do emprego. A “guerra fiscal” pode comprometer a capacidade do estado de dinamizar sua economia<sup>4</sup>.*

Quando uma sociedade decide se estabelecer em determinado Estado, o faz por acreditar que ali poderá ter êxito na atividade, seja qual for o ramo de seu negócio. Na sua esteira, traz consigo investimentos e empregos.

Ao iniciar suas atividades, praticará fatos geradores de obrigações tributárias, que resultarão no pagamento de tributos, aumentando a arrecadação deste Estado.

No entanto, o raciocínio inverso indica que, se outro Estado libera um incentivo fiscal economicamente mais atraente, esta mesma pessoa jurídica simplesmente fechará as portas e encerrará as suas atividades onde estava estabelecida, transferindo-as para o território deste outro Estado.

Por razões óbvias, se pode afirmar que esta dinâmica não produz crescimento, simplesmente por não resultar em ganho definitivo e fixação de investimentos, empregos e arrecadação, mas mera transferência dos mesmos. Transferência esta, que se opera de um território para o outro, sucessivamente.

Dênerson Dias Rosa, ao discorrer sobre a guerra fiscal internacional, traz exemplos que igualmente podem ser utilizados no âmbito da competição interna que se estabeleceu entre as unidades da Federação<sup>5</sup>:

*Para melhor compreensão, pode-se fazer um paralelo com a situação hipotética na qual determinado comerciante, instalado em local mais afastado, adota uma política agressiva de preços no intuito de atrair a clientela de outros comerciantes.*

<sup>4</sup> VALENTIM, Marilena Simões. Impactos Econômicos da Guerra Fiscal no Brasil. In [www.jusnavigandi.com.br](http://www.jusnavigandi.com.br).

<sup>5</sup> ROSA, Dênerson Dias. Guerra Fiscal Internacional. In [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br).

*Inicialmente este objetivo é atingido, todavia, quando os demais comerciantes passam a praticar política similarmen- te agressiva, restam ao primeiro duas alternativas possíveis: a primeira, abandonar a sua guerra de preços, mantendo parte dos clientes conquistados, embora não todos, toda- via perdendo seu principal mecanismo de atração de novos clientes; segunda, manter sua guerra de preços, sucessiva- mente reduzindo as suas margens, o que na maior parte das vezes resulta em situações insustentáveis, com margens de lucratividade tão ínfimas ou mesmo negativas que, a médio prazo, podem inviabilizar o próprio negócio, ou seja, na bus- ca desenfreada por crescimento do negócio tem-se provavel- mente ao final negócio algum.*

A situação descrita pelo autor é muito interessante, na medi- da em que nos faz refletir sobre uma das principais consequências da guerra fiscal, qual seja, a prevalência, a médio e longo prazo, dos interesses dos Estados economicamente mais fortes.

Essa ideia, inclusive, nos levou a identificar similaridade e traçar o pequeno paralelo existente entres as guerras fiscal e con- vencional, na introdução deste trabalho.

O motivo é muito simples: Quando um Estado libera um in- centivo fiscal, os outros normalmente contrapõem medidas de de- fesa, de autopreservação.

E, normalmente, aqueles que se sentem prejudicados se uti- lizam da mesma “arma”, ou seja, a concessão de benefícios.

Por outro lado, e por razões óbvias, buscam opor benefícios no mínimo à altura, igualmente vantajosos, ou numa intensidade ainda maior. Além disso, em outras situações, chegam ao cúmulo de implementar medidas restritivas do direito do contribuinte, tais como a vedação de crédito relativo a produtos originários de outros Estados.

Assim, como na guerra convencional, as ações se sucederão de parte a parte, visando a “minar” a resistência do “inimigo”.

Como exemplo desta dinâmica perversa, trazemos situação real que vem ocorrendo no decorrer desta década, entre os Esta- dos de São Paulo, Goiás e o Distrito Federal.

Os governos do Distrito Federal e de Goiás decidiram não mais aceitar os créditos relativos aos produtos originários do Estado de São Paulo, aplicando a mesma regra tributária por este imposta, ou seja, revidando com dano igual ao recebido.

Trata-se de medida de retaliação, um mecanismo vingativo de defesa fiscal, que começou a ser aplicado sobre alimentos enlatados, palha de aço, produtos de informática e de telefonia celular contemplados por incentivos fiscais paulistas.

Acontece que, muito provavelmente, tal mecanismo será também implantado por outros Estados, espalhando-se rapidamente e, sem sombra de dúvida, prejudicará, além dos envolvidos, os contribuintes do imposto, os quais serão ceifados de seu direito de crédito do imposto, em flagrante afronta ao próprio Princípio da Não Cumulatividade.

Ora, estabelecida esta disputa agressiva de concessões de benefícios e de restrições de créditos, sem sombra de dúvida, mais cedo ou mais tarde prevalecerá a “Lei do Mais Forte”, ou seja, a força de um Estado em detrimento do(s) outro(s). Isto porque, o Estado mais forte, economicamente falando, certamente contará com uma maior margem de reserva financeira, podendo se utilizar, por exemplo, de reduções mais significativas de alíquotas do imposto incidente sobre determinada operação.

Tal situação faz com que, a médio e longo prazo, os Estados menos desenvolvidos sejam os maiores prejudicados, na medida em que não têm condições de igualar os incentivos ofertados pelos mais desenvolvidos.

Assim, uma vez mais utilizamos as palavras de Dênerson Dias Rosa: “...a impressão que se tem é que a guerra fiscal entre Estados Federados no Brasil caminha para a concretização da segunda hipótese, na qual ninguém ganha e todos perdem, o que é um bom indicador de estar, o modelo de guerra fiscal adotado no Brasil, já superado”<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> ROSA, Dênerson Dias. *op. cit.*



#### 4. EFEITOS PRÁTICOS DA GUERRA FISCAL

Analisando um passado não muito distante, podemos notar que os investimentos eram dirigidos principalmente para a Região Sudeste, especialmente ao Estado de São Paulo, a maior força econômica do País.

Nas últimas décadas, no entanto, este quadro sofreu algumas alterações, e os investimentos passaram a ser também direcionados para outras regiões.

Esse movimento de descentralização aconteceu em virtude, principalmente, dos benefícios fiscais que Estados menos desenvolvidos passaram a conceder às empresas e indústrias, que se instalassem em seus territórios.

Estudos sobre o assunto comprovam que, como consequência direta destas políticas de incentivos, houve criação de empregos, demanda e oferta de mão-de-obra especializada, aumento de renda *per capita* nos Estados que a adotaram, ou seja, contribuição positiva no sentido de redução das desigualdades regionais.

Por outro lado, a simples disputa em si, entre os entes tributantes, através da concessão de benefícios fiscais cada vez maiores, também teve um lado positivo, qual seja, a redução do ônus tributário para as sociedades beneficiadas.

Estas constatações iniciais não podem deixar de ser reconhecidas e, muitas vezes, levam a uma análise apenas superficial da guerra fiscal, unicamente no âmbito das vantagens decorrentes da competição entre os Estados, resultado direto das medidas de incentivos fiscais. Por esta razão, alguns concluem que se estaria diante de uma vantagem inequívoca para a coletividade.

No entanto, a guerra fiscal, como a guerra convencional, tem faces ocultas, desvantagens que somente são conhecidas e sentidas com o passar do tempo, especialmente no que diz respeito à questão econômica.

Estudos demonstram que o País deixa de receber investimentos na ordem de R\$ 20 bilhões e estimam perda de arrecadação em torno de R\$ 25 bilhões ao ano.

E é explicável que seja assim.

A falta de investimentos é facilmente entendida: Nosso sistema tributário é confuso, complexo demais e com regras instáveis. Assim, mediante a incerteza jurídica que se estabelece, os investidores tendem a ser mais cautelosos e conservadores. Investimentos deixam de ser realizados em face das incertezas e insegurança jurídica.

Constatar os motivos que levam à perda de arrecadação também não é tarefa das mais difíceis: Na medida em que todas as unidades da Federação passam a oferecer incentivos fiscais parecidos, surge uma corrida desenfreada, uma espécie de “leilão”, onde leva as sociedades e investimentos aquele que oferecer os maiores incentivos. Ocorre que, quanto maiores são renúncias, menor a arrecadação.

## **5. DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RELATIVA AO ICMS**

A Constituição Federal, em seu artigo 155, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

## **6. DA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IMPOSTO**

A Constituição não fixou as alíquotas do ICMS, mas estabeleceu critérios para a sua fixação, como o previsto no inciso IV, do parágrafo 2º, do artigo 155:

*“IV - Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”.*

Além disso, de acordo com o inciso V, alíneas *a* e *b*, fica facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço

e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesses de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

## **7. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS**

As isenções tributárias são consequência lógica da própria competência para tributar. Sim, pois a Constituição, ao conferir a determinadas pessoas (políticas) o poder de tributar, também lhes outorgou a faculdade de não o exercitar<sup>7</sup>.

Por outro lado, tal como o poder de tributar, o de isentar igualmente necessita observar os princípios constitucionais tributários, que impõem limitações a este poder.

Nesse sentido, vale lembrar a clássica lição de José Souto Maior Borges<sup>8</sup>:

*“O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser ultrapassados pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha”.*

No caso do ICMS, as isenções não podem ser concedidas unilateralmente, nem pelos Estados e nem pelo Distrito Federal, porque, de acordo com a alínea g, do inciso XII, do artigo 155 da Constituição Federal, “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

<sup>7</sup> Art.155, parágrafo 2º, II e XII, “g” da Constituição Federal de 1988.

<sup>8</sup> BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 2.

Basta uma interpretação literal do teor desta alínea para se chegar à conclusão de que a Constituição não deixou a critério dos Estados e Distrito Federal, isoladamente, a concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS. Para tanto, necessária a aprovação expressa dos demais, através de convênio entre eles firmado.

Da mesma maneira, as isenções, incentivos e benefícios fiscais não podem ser concedidos por lei ordinária.

## **8. LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75**

Ainda que anterior à Constituição de 1988, a Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre os Convênios para a concessão de isenções do ICMS, foi por aquela recepcionada, não restando dúvidas de que os seus dispositivos devem ser observados no que diz respeito à matéria.

Já nos seus artigos 1º e 2º, a lei foi objetiva no que diz respeito à forma de concessão ou revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão vejamos:

*“Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, segundo esta Lei.*

*Art. 2º Os convênios a que alude o art. 1º serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.*

*§ 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

*§ 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de 4/5 (quatro quintos), pelo menos, dos representantes presentes.”*

Então, de acordo com a Lei Complementar nº 24/75, benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos, exclusivamente, por deliberação unânime, manifestada através de convênios cele-

brados entre os Estados e o Distrito Federal, perante o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Além disso, para a fixação de alíquotas inferiores ao mínimo estabelecido pelo Senado Federal, na forma da alínea a, do inciso V, é necessária a edição de lei complementar, com a observância do teor da alínea g, do inciso XII.

## **9. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ**

De acordo com o seu regimento institucional, o CONFAZ - CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos 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.

O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado.

Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação.

Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

Compete ao Conselho<sup>9</sup>:

*“I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975;*

*II - promover a celebração de atos visando ao exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei n.º 5.172,*

<sup>9</sup> Art.3º do Regimento Interno CONFAZ.

*de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;*

*III - sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;*

*IV - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;*

*V - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de interrelação da tributação federal e da estadual;*

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

*§ 1.º O Conselho pode, em assunto técnico, delegar, expressamente, competência à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS para decidir, exceto sobre deliberação para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais;*

*§ 2.º O Conselho poderá, ainda, colaborar com entidades e outros órgãos da administração pública.”*

## **10. EMENDA CONSTITUCIONAL 03/93**

A Emenda Constitucional nº 03/93 deu nova redação ao parágrafo 6º, do art. 150 da Constituição Brasileira, trazendo consigo uma controvérsia no que diz respeito à natureza do instrumento legislativo hábil à ratificação dos convênios em matéria de ICMS.

Até então, era pacífico na doutrina e jurisprudência que a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais oriundos

de Convênios poderia se operar mediante norma não originária do Poder Legislativo, ou seja, decreto do Poder Executivo.

O parágrafo 6º passou a ter a seguinte redação:

*“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*Parágrafo 6º - 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, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, parágrafo 2º, XII, g.”*

A inclusão da expressão “sem prejuízo do disposto no art. 155, parágrafo 2º, XII, g”, por um lado, deu margem ao surgimento de duas novas linhas de interpretação, mas, por outro, consolidou o entendimento segundo o qual o decreto do governador não tem a força necessária para ratificar os Convênios que tratam de isenções de ICMS.

Quanto a esta última questão, é válido trazer os sólidos ensinamentos de Geraldo Ataliba<sup>10</sup>:

*Exige o texto constitucional que os convênios sejam “celebrados” pelos Estados (e pelo Distrito Federal) e, depois, “ratificados”. A celebração cabe ao Executivo. A ratificação, ao Poder Legislativo. “Estado” (ou “Distrito Federal”) não é Executivo. O Estado (ou o Distrito Federal) se representa pelo Executivo, mas delibera mediante harmônica atuação deste com o Legislativo. (...) Por isso, só pode ser válido e eficaz o convênio “ratificado” - como quer o Texto Magno - pelos Legislativos estaduais (e distrital). Convênio é contrato. Executivo não pode “contratar” sem pronuncia-*

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. Convênios Interestaduais. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 2-4.

*mento parlamentar prévio ou ratificatório. O Executivo não é o Estado (ou o Distrito Federal). É órgão do Estado (ou do Distrito Federal). Só a conjugação das expressões volitivas do Legislativo ou do Executivo é “vontade” do Estado (ou do Distrito Federal). (...) Os decretos legislativos que os aprovam têm força de lei interna, no Estado (e no Distrito Federal), a partir de sua vigência.*

Voltando à controvérsia estabelecida, as linhas de interpretação se apresentam da seguinte maneira: A primeira, seguindo o entendimento de que, para validar a concessão e revogação de incentivos referentes ao ICMS, oriundos de Convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, seria necessária tão somente a expedição de ato normativo Estadual próprio, ou seja, Decreto Legislativo, que ratifique os termos do Convênio, sendo até mesmo aceitável a ratificação tácita. Já a segunda prega que, além do Convênio, seja editada Lei Estadual específica, que trate exclusivamente dos benefícios ajustados no Convênio, ratificando-o.

Ao discorrer sobre as isenções, Roque Antonio Carraza deixou clara a sua posição<sup>11</sup>:

*Os Estados e o Distrito Federal podem também conceder (ou revogar) isenções, em matéria de ICMS, por meio de decreto legislativo, que ratifica convênio (deliberação) entre eles firmado. Só após aprovados legislativamente, os convênios que concedem isenções de ICMS passam a ter eficácia. Tal aprovação deve ser feita por meio de decreto legislativo (grifamos).*

Além disso, cabe consignar que, independente do entendimento adotado, não é o Convênio quem concede as isenções fiscais, mas sim o Decreto (ou Lei) que o ratifica. Este sim fará com que o Convênio se integre ao ordenamento jurídico do respectivo Estado ou do Distrito Federal. Segundo Roque Antonio Carraza: “...o con-

<sup>11</sup> CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 407-408.



vênio é, tão só, o pressuposto para a concessão da isenção, que surgirá, agora sim, do decreto legislativo que o confirma”<sup>12</sup> .

## 11. A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Após o acirramento da competição e o implemento de políticas cada vez mais agressivas por parte de alguns Estados, aliadas à incapacidade de harmonização dos procedimentos e normas inerentes ao exercício da capacidade tributária, as concessões destes benefícios começaram a ser contestadas judicialmente por outros Estados, os quais passaram a ajuizar ações diretas de inconstitucionalidade contra tais dispositivos.

Como exemplo, trazemos algumas das discussões travadas perante o Supremo Tribunal Federal.

O Governo do Estado de São Paulo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548, questionou dispositivos de normas do Estado do Paraná, mais precisamente das Leis 13.212/01 e 13.214/01, sob o argumento de que caracterizariam “guerra fiscal”, gerando prejuízos para os demais entes da Federação, diante da “concorrência desleal” instaurada pela concessão de benefícios isolados.

Foi alegada ofensa aos dispositivos constitucionais estabelecidos nos artigos 150, II, 152, 155, parágrafo 2º, XII, “g”.

O Governo do Estado de Minas Gerais, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.422, contestou dispositivos de norma do Estado do Paraná, que concede incentivos fiscais aos estabelecimentos industriais e comerciais relacionados a produtos metalúrgicos deste Estado.

O Plenário do STF julgou procedentes ambas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas, derrubando as regras que concediam os benefícios.

Segundo o relator das ações, Ministro Gilmar Mendes, as normas questionadas preveem isenções e reduções de base de cálculo do ICMS, sem o convênio entre os Estados, que seria indispensável na ocasião.

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 409.

Rebatendo o argumento de que determinado Estado concedia benefícios de ICMS semelhantes, esclareceu que “tal fato não se mostra apto a afastar o vício da inconstitucionalidade, como bem anotado no parecer da Procuradoria Geral da República. Trata-se de argumento que supõe uma “igualdade no ilícito”, que não pode ser aceito pela ordem jurídica”.

Várias outras decisões no mesmo sentido podem ser citadas:

- a) ADIN nº 1.467, impetrada pelo governador do Distrito Federal contra a Câmara Legislativa do Distrito Federal (Informativo STF nº 54);*
- b) ADIN nº 1.979, impetrada pelo Rio Grande do Sul contra legislação de Santa Catarina (Informativo STF nº 147);*
- c) ADIN nº 1.999, impetrada pelo Rio Grande do Sul contra legislação de São Paulo (Informativo STF nº 155);*
- d) ADIN nº 2.021, impetrada pelo Rio Grande do Sul contra legislação de São Paulo (Informativo STF nº 159);*
- e) ADIN nº 2.157, impetrada por São Paulo contra legislação da Bahia (Informativo STF nº 213);*
- f) ADIN nº 1.179, impetrada por São Paulo contra legislação do Rio de Janeiro (DJ S1 de 12.04.96, p. 11072);*
- g) ADIN nº 84, impetrada pelo governador de Minas Gerais contra a Assembléia Legislativa do mesmo Estado (DJ S1 de 19.04.96, p. 12211);*
- h) ADIN nº 1.247, impetrada pelo Procurador-Geral da República contra legislação do Estado do Pará (DJ S1 de 08.09.95, p. 28354);*
- i) ADIN nº 1.587, impetrada pelo governador do Distrito Federal contra a Câmara Legislativa do Distrito Federal (DJ S1 de 15.08.97, p. 37034).*

São palavras do próprio Supremo Tribunal Federal<sup>13</sup>:

<sup>13</sup> Ementa do acórdão relativo à ADIn nº 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554.

*“Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS.*

*Esses convênios - enquanto instrumento de exteriorização formal do prévio consenso entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.*

*O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.”*

Em outras ocasiões, alguns Estados se utilizam de artifícios para tentar mascarar verdadeiras isenções do ICMS, atribuindo-lhes a rubrica de não incidência.

A Lei Estadual nº 268, de 02.04.1990, por exemplo, acrescentou uma nova hipótese aos casos de não incidência do ICMS, ou seja, “quando a mercadoria se destina a empresas concessionárias do serviço público estadual, desde que para uso e consumo ou integração no ativo fixo”.

Inconformado, o Governador do Estado de Rondônia, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286-4/RO, questionou e o Supremo Tribunal Federal declarou a sua inconstitucionalidade, utilizando o argumento de que a norma impugnada concedia verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não incidência.

Como o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição de 1988, somente admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio, os termos da Lei em questão,

certamente, não poderiam prevalecer, porque em dissonância com o texto Constitucional.

No julgamento da medida cautelar nessa mesma ADIn, o posicionamento do STF foi o seguinte: A isenção de ICMS, ainda que denominada de não incidência, subordina-se às regras fixadas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

A análise de todas estas decisões demonstra que o Supremo vem se posicionando no sentido de reconhecer e declarar a inconstitucionalidade das concessões unilaterais, pelos Estados ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a celebração dos convênios exigidos em Lei.

No entanto, ainda que a tendência dessa linha de decisão venha sendo seguida, a verdade é que existem muitas ações propostas e ainda não julgadas, como a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.537, contra a Lei nº 4.533, do Estado do Rio de Janeiro.

A ação foi proposta pelo Procurador-Geral da República e questiona vários dispositivos da Lei em questão, por suposta violação ao artigo 155 da Constituição Federal, sob os argumentos de que representa ameaça ao pacto federativo, ao provocar guerra fiscal.

Neste caso em específico, a Lei fluminense foi aprovada com o objetivo de propiciar a recuperação de 31 (trinta e uma) cidades do Estado, através da redução, para as indústrias locais, da alíquota do ICMS, que passaria a ser de 2%. Concedia também vantagens na importação de máquinas, insumos e matéria-prima, entre outras coisas.

Ainda que recebida pela ministra-relatora, com a observância de que, diante da relevância da matéria e do seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, seria adotado o procedimento previsto no art. 12 da Lei nº 9.868/99<sup>14</sup>, na prática, a ação ainda não foi julgada.

<sup>14</sup> Artigo 12 da Lei nº 9.868/99: “Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação”.

Chamamos a atenção para esta questão porque, muitas vezes, os efeitos oriundos da colocação, em prática, de medidas que caracterizam guerra fiscal, acabam por se prostrar no tempo, enquanto não suspensos por decisão liminar ou cancelados por decisão final em ação própria.

## 12. ASPECTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Sensível aos problemas econômicos e políticos causados pela guerra fiscal, o Legislativo incluiu o tema na pauta da tão aguardada Reforma Tributária.

De acordo com o Portal da Câmara dos Deputados, a segunda etapa da Reforma Tributária busca *unificar as regras do ICMS*, aumentar os recursos federais para os municípios, *impedir a guerra fiscal entre os estados*, *criar o fundo nacional para reduzir as desigualdades regionais* e estabelecer um programa de renda mínima a todos os brasileiros.

Destacamos três destes objetivos, por guardarem estreita relação com o presente estudo: *a unificação das regras do ICMS*, *a tentativa de impedir a guerra fiscal e a criação do fundo nacional para reduzir as desigualdades regionais*.

Abaixo, as principais mudanças previstas em relação a cada um dos temas:

### 12.1. Unificação das Regras do ICMS

O substitutivo do deputado Virgílio Guimarães (PT-MG) à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 285/04 - que corresponde à segunda etapa da reforma - prevê a unificação das regras do ICMS em todo o País.

Serão propostas seis alíquotas para o imposto, em vez de cinco, como estava previsto na proposta original. Segundo o relator, foi necessário acrescentar mais uma alíquota para dar uma maior flexibilidade ao sistema, por que assim as diferenças entre elas seriam menores.

Desta forma, as novas alíquotas serão de 7%, 12%, 15%, 18%, 21% e 25%. Caso fossem apenas cinco, teria o relator que optar entre a de 15% e a de 21%. Acreditando que os estados pressionariam por essa última, mais alta, a escolha foi manter ambas as alíquotas.

Não foi estabelecido ainda, sobre quais produtos incidirá cada alíquota; definição esta que caberá ao Senado (Casa representativa dos estados) e aos próprios estados. É certo, no entanto, que os produtos da cesta básica serão tributados pela menor alíquota, atendendo ao Princípio da Seletividade.

A unificação das alíquotas do ICMS, reduzindo das atuais 44 para cinco ou seis, que sejam, sem sombra de dúvida, será de grande utilidade para a redução da complexidade em torno do imposto.

## **12.2. Guerra fiscal**

Outro item que integra a proposta de reforma tributária é a restrição para a concessão de benefícios fiscais pelos governos estaduais, reduzindo o poder que os Estados e o Distrito Federal têm para dar isenções e reduzir alíquotas. Uma lei complementar posterior deverá estabelecer prazo de 11 anos para os estados se ajustarem às novas regras, visando a acabar com a chamada guerra fiscal.

No atual sistema, cada estado e o Distrito Federal têm sua própria legislação sobre o ICMS. Como dito acima, o Senado pode fixar alíquotas mínimas e máximas para o imposto, mas os estados e o DF ainda têm amplo poder para dar isenções e reduzir alíquotas. Esse expediente é usado para atrair empresas, e a concorrência entre eles com esse objetivo provocou perda representativa de arrecadação nos últimos anos, pois as sociedades passaram a exigir cada vez mais benefícios para se transferirem de uma unidade da Federação para outra unidade, numa espécie de ciclo vicioso.

Estados de menor poder econômico reclamam que essa proposta vai beneficiar as localidades mais desenvolvidas, que contam com melhor infraestrutura e estão mais próximas dos grandes mercados consumidores.

Certamente, a redução do poder de dar incentivos fiscais, num primeiro momento, afeta os Estados menos desenvolvidos, porque a falta de infraestrutura se torna fator de relevante desestímulo para os investidores.

No entanto, o prazo para o ajuste às novas regras, aliado a sérias políticas de fomento do desenvolvimento das regiões menos favorecidas, servirá para atenuar esta desigualdade, fazendo com

que, a médio e longo prazo, eles possam ampliar consideravelmente e possam dispor da infraestrutura atrativa aos investidores e necessária ao estabelecimento das empresas.

### **12.3. Desigualdades regionais**

Visando a contornar esse grave problema brasileiro, as alterações na Constituição devem instituir um fundo nacional de desenvolvimento regional, composto, de acordo com o texto aprovado no Senado, de 0,8% das receitas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda.

Segundo a proposta aprovada no Senado, 93% desses recursos serão destinados às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. De acordo com o texto, o fundo ainda receberá 45% do aumento da arrecadação do IPI decorrente da extinção de créditos de benefícios fiscais que se tornaram não cumulativos com a Emenda Constitucional 42. Essa emenda é resultado da primeira etapa da Reforma Tributária, que agregou as mudanças que alcançaram consenso na Câmara e no Senado em 2003.

Essa medida, ainda que tomada tardiamente, é importantíssima, porque as desigualdades regionais se constituem como um dos mais graves problemas do País, tanto social quanto economicamente.

É imperioso que o fundo proporcione investimentos pesados na infraestrutura dos Estados menos favorecidos, de maneira a criar as condições necessárias para que se tornem atrativos aos olhos dos investidores.

## **13. CONCLUSÃO**

Ainda que resulte na redução direta ou eliminação do ônus tributário, entendemos que a Guerra Fiscal vem gerando mais desvantagens do que vantagens, porque contraria os interesses nacionais, o desenvolvimento econômico e o progresso social.

Como visto no decorrer do presente trabalho, num primeiro momento, pode até trazer alguns benefícios, especialmente para as empresas diretamente agraciadas com os favores fiscais. No entanto, a médio e longo prazo passa a trilhar caminho inverso, as-

sumindo uma dinâmica perversa, prejudicando os Estados menos desenvolvidos e também os contribuintes do imposto.

Quando um Estado libera um incentivo fiscal, os outros contrapõem medidas defensivas. E, por razões óbvias, o poder de conceder benefícios e isenções é proporcional à força econômica do Estado.

Num País que se caracteriza por extremas desigualdades regionais, com enorme disparate entre as forças econômicas dos Estados, essa realidade se reflete com maior intensidade.

Assim, os grandes fomentadores da guerra fiscal acabam sendo os economicamente mais fortes, o que faz com que as vantagens inicialmente verificadas tomem rumo diverso num momento posterior.

Além disso, a corriqueira não observância, por parte dos entes tributantes, dos trâmites necessários à legitimação dos benefícios fiscais, leva ao acirramento da competição, na medida em que a convenção se forma em torno da igualdade no ilícito, ou seja, o Estado “A” adota políticas desta natureza porque o Estado “B” também faz. E assim se inicia um ciclo vicioso.

A guerra fiscal gera instabilidade e insegurança jurídica, uma vez que os Estados passaram a questionar judicialmente as medidas implementadas uns pelos outros, sendo os incentivos constantemente anulados pelo Judiciário. Essa instabilidade prejudica sobremaneira o contribuinte que, por um lado, vê os incentivos serem anulados, e por outro, muitas vezes, chega a ter seu direito de crédito ceifado por alguns Estados, como medida de retaliação imposta aos seus pares. Aos contribuintes, resta apenas buscar socorro perante o Poder Judiciário, a fim de rechaçar quaisquer possíveis afrontas ao seu direito, em virtude destas políticas adotadas pela grande parte das unidades da Federação.

A guerra fiscal não gera crescimento econômico e desenvolvimento sustentável dos Estados, porque os investimentos, empregos e arrecadação acabam assumindo caráter transitório, ou seja, não se fixam nos respectivos territórios, mas apenas migram de um para o outro. Isso sem contar nos problemas de orçamento e sociais, como desemprego, decorrente do encerramento das



atividades de pessoas jurídicas de grande porte em determinados Estados.

A guerra fiscal ocasiona perda de arrecadação porque a sucessão de políticas de incentivo implementadas gera uma competição desenfreada, uma espécie de “leilão” entre as unidades da Federação, que se veem obrigadas a abdicar cada vez mais de suas receitas tributárias, oferecendo descontos cada vez maiores, que reduzem gradativamente as suas receitas.

Por estas razões, a inibição total ou o enfraquecimento da guerra fiscal são imperativos para a resolução da crise em que os Estados se encontram.

Além disso, tornou-se ponto convergente e consensual a necessidade de alterações profundas no sistema tributário do País, de maneira a torná-lo menos complexo e mais igualitário.

Nesse horizonte, surge a reforma tributária, muito discutida, mas ainda não implementada. Ela, sem dúvida, traz alguns pontos positivos, como a unificação das alíquotas do imposto e as iniciativas visando à inibição de guerra fiscal e a redução das igualdades regionais.

Todavia, ainda que possa se constituir como instrumento valioso para amenizar alguns destes graves problemas nacionais, deve ser encarada apenas como ponto de partida nesta direção, e não como única ou última solução para a crise estabelecida, por que ela desafia inúmeras outras e constantes tomadas de decisões.

De qualquer maneira, é necessária a retomada de políticas públicas efetivas, voltadas ao enfrentamento e superação dos problemas regionais, atuando a União Federal como elemento indutor desta transformação, visando ao desenvolvimento dos entes federativos menos favorecidos social e economicamente.

Neste ponto, inclusive, pode ser de grande valia a utilização de alguns incentivos fiscais, não como instrumento de enfrentamento e competição entre os Estados e o Distrito Federal, mas destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Desenvolvendo as suas economias, através de pesados investimentos em infraestrutura, os Estados que se encontram nessa atual situação alarmante, a médio e longo prazo, poderão substituir as atuais estratégias de captação de investimentos via políticas de incentivo fiscal, por oferecimento de condições estruturais para os retornos financeiros aos investidores, o que resultará em novas e duradouras parcerias neste sentido, com vantagens para a coletividade como um todo. 📄