

GUERRA FISCAL, PACTO FEDERATIVO E SEGURANÇA JURÍDICA: a proteção da confiança em face da supressão de benefícios fiscais inconstitucionais

TAX WAR, FEDERAL PACT AND LEGAL CERTAINTY: the trust's protection before the suppression of unconstitutional tax benefits

Rayneider Brunelli de Oliveira Fernandes¹

Altamirando Pereira da Rocha²

Resumo: O tema da guerra fiscal subjaz uma série de questões econômicas, políticas e jurídicas. A fórmula trazida pela Constituição para conter o atrito federativo no âmbito do ICMS, exigindo a celebração de convênios para a concessão de benefícios fiscais, desde o início de sua vigência é descumprida pelos Estados-membros em larga escala. A declaração de invalidade de uma lei restaura o “estado de constitucionalidade”, mas pode gerar insegurança jurídica quando muitas situações se consolidaram no tempo até o advento da decisão. Neste contexto, princípios ético-jurídicos emergem de maneira a conformar os efeitos dessas decisões judiciais para que não haja abalo dos pilares democráticos.

Abstract: The issue of “tax war” underlies a range of economic, political and legal issues. The formula brought by the Constitution to contain the tension among the federal entities about the ICMS, demanding the execution of agreements for the granting of tax benefits, is broken by Member States on a large scale since its inception. The declaration of invalidity of an act restores the “constitutional *status*”, but may cause legal uncertainty when many situations were consolidated along the time until the advent of the decision. In this context, ethical-legal principles emerge to mold the effects of those judgments to prevent the weakening of the democracy's pillars.

Palavras-chave: Guerra fiscal; Proteção da confiança; Segurança jurídica; Federalismo; Controle de constitucionalidade.

Key-words: Tax war; Protection of trust; Legal certainty; Federalism; Judicial review.

INTRODUÇÃO

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal de Ouro Preto. Mestrado em Direito Público pela Universidade Federal de Uberlândia. Advogado.

² Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Mestre e Doutor em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia. Professor Orientador no Curso de Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Uberlândia.

Como cláusula pétrea decorrente do federalismo, a autonomia dos entes federados permite-lhes legislar sobre os tributos de sua competência. Contudo, sendo o ICMS incidente sobre o consumo (regulador do comércio) e de relevância nacional, a Constituição Federal tratou de reservar algumas matérias desse imposto para serem disciplinadas exclusivamente por meio de lei complementar federal.

A expressão “guerra fiscal”, em matéria de ICMS, tem sido usada para designar as práticas tributárias que os Estados se valem para atrair empresas para seus territórios, visando à maior arrecadação, em razão da geração de postos de trabalho e do incremento da economia regional. Alíquotas reduzidas, isenções, outorga de créditos e regimes especiais de tributação são algumas estratégias que os entes federativos lançam mão para parecerem chamativos perante o capital.

Prevedo acontecer esse tipo de atrito entre os entes, a Constituição prescreve que os incentivos fiscais serão concedidos mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a ser regulada por lei complementar (art. 155, §2º, XII, “g”). A LC n. 24/1975 traz como quórum de aprovação de tais benefícios fiscais a decisão unânime dos Estados representados.

O Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, julgou inconstitucionais incentivos fiscais concedidos unilateralmente, retirando a validade dessas normas beneficiadoras. No entanto, criou-se um problema com essas decisões, pois o STF não manifestou se a declaração de inconstitucionalidade teria eficácia retroativa ou prospectiva. Implicitamente, o controle de constitucionalidade brasileiro já prevê que a lei dissonante da Constituição é nula, logo não pode ter produzido efeitos; expressamente, o art. 8º da LC n. 24/75 prescreve isso.

O trabalho é justificado pela recorrente invalidação de diplomas legais estaduais concedentes de benefícios fiscais e dos impasses ainda existentes em relação aos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade. A partir da pesquisa teórica, perscrutou-se a guerra fiscal através do método jurídico-descritivo (dedutivo), decompondo e discutindo o problema em suas relações e níveis. Para tanto, utiliza-se como marco teórico o pensamento sistemático de Claus-Wilhelm Canaris relacionado à teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.

Edificou-se a hipótese que questiona a eficácia retroativa dessas decisões à luz princípio da segurança jurídica, pois o contribuinte de boa-fé, que pautou sua conduta numa norma produzida pelo Estado, com aparência de legitimidade e presunção de constitucionalidade, deve ter os seus atos acautelados pela confiança gerada e não ser, assim, surpreendido com a cobrança de tributo não recolhido no passado.

Num primeiro momento, tratar-se-á do papel da confiança na visão de teóricos do Direito e da contemplação da segurança jurídica na Constituição Federal de 1988. No segundo tópico, será estudada a guerra fiscal em matéria de ICMS, analisando as suas possíveis justificativas bem como os seus efeitos nos sistemas político, jurídico e econômico. No último e terceiro ponto, serão explicitados os problemas havidos em relação aos efeitos das decisões judiciais em tema de guerra fiscal. Pela natureza das pesquisas jurídicas (como Ciência Social Aplicada), não é possível ignorar a finalidade propositiva deste artigo³. Deste modo, tentar-se-á construir uma solução para o problema enfrentado⁴.

1 A CONFIANÇA NO PENSAMENTO SISTEMÁTICO DE CANARIS E NA TEORIA DOS SISTEMAS DE LUHMANN

Niklas Luhmann (1977, p. 37) sustentava que o sistema tende à complexidade, porém persegue a simplicidade. Essa percepção, segundo ele, viria da constatação da imensa e crescente complexidade do ambiente, mas que o sistema selecionaria algumas possibilidades que lhe fazem sentido conforme a função que desempenha. No entanto, o sistema também muda as suas estruturas e se torna mais complexo que fora outrora em razão de irritações do ambiente que conseguem romper a sua tolerância (capacidade de resistência).

Desta feita, o sistema pretende apreender o ambiente de forma mais simplificada, menos complexa para si mesmo, mas o ambiente incute rearranjos estruturais (através de estímulos) no sistema para que este possa se ajustar ao

³ Cf.: GUSTIN. Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re) pensando a pesquisa jurídica**. 2.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 30.

⁴ Muito embora o problema das guerras fiscais seja endêmico e demanda uma correção legislativa, procurou-se neste artigo trabalhar sob a perspectiva do contribuinte, propondo-se uma solução adotável por ele.

incremento da complexidade no ambiente. Essa feição de produzir a si mesmo é chamada de “autopoiese” por Humberto Maturana e Francisco Varela⁵.

Celso Fernandes Campilongo (2011, p. 133-136) faz referência à teoria dos sistemas sociais de Talcott Parsons, que integra à teoria luhmanniana, segundo a qual o sistema social deve responder a quatro problemas funcionais: adaptação (função da economia), instrumentalização dos objetivos (função típica do subsistema político), manutenção (referida à socialização) e integração (coligada à solidariedade social e à cidadania). Nesse paradigma funcional traçado por Parsons, os componentes necessários da ação social são representados por uma tabela inter cruzada, não um simples esquema classificatório. Ademais, Talcott Parsons, ao defender que a função primária do sistema jurídico é integrativa pressupondo como condição básica o equilíbrio social, ele não exclui as tensões existentes ou o pluralismo.

A teoria de Luhmann explica a setorização do sistema, apresentando subsistemas, sendo o sistema de Direito um sistema social parcial, que aplica uma distinção específica entre o jurídico e o não-jurídico. A norma, nesse espectro, é entendida como “[...] um conjunto de expectativas institucionalizadas que dizem como a sociedade pode esperar que os outros se comportem [...]”, ficando o direito “[...] visto como um modo de programação condicionada [...]”, “[...] de tal forma que se não forem preenchidas as expectativas previstas ocorrerá a imposição de uma sanção” (SILVEIRA, 2009, p. 3-4)⁶. Para Luhmann, [...] “o direito é um sistema social, cognitivamente aberto, com uma estrutura acoplada a outros sistemas e que estabelece contatos com o ambiente” (CAMPILONGO, 2011, p. 167). O acoplamento do sistema político com o jurídico é a carta constitucional.

⁵ Humberto Maturana e Francisco Varela elaboraram trabalhos fantásticos no estudo da biologia. Suas atividades eram impulsionadas pelo propósito de compreender a organização biológica, e sua problemática, muito sucintamente, consistia na explicação da autonomia da organização dos seres vivos (sistemas dotados de vida) e da manutenção de identidade ao longo do tempo (marcado pela diversidade). Para responder a esses problemas de apreensão, os pesquisadores chegaram à conclusão de que os sistemas vivos são autopoieticos, construtores de si mesmos (MATURANA, Humberto; VARELA, Francisco. **De máquinas e seres vivos**. Autopoiese - a organização do Vivo. 3ª ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 1997, 138 p.)

⁶ Nas próprias palavras de Niklas Luhmann: “[...] as normas são expectativas de comportamento estabilizadas em termos contrafáticos. Seu sentido implica na incondicionabilidade de sua vigência na medida em que a vigência é experimentada, e portanto também institucionalizada, independentemente da satisfação fática ou não da norma” (LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Gustavo Bayer (trad.). Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 57).

Niklas Luhmann (1996, p. 14 e 121) ensinava que a confiança decorre da necessidade de redução da complexidade da vida moderna, por pretender antecipar o futuro. A confiança sistêmica, que transcende aspectos psíquicos e individuais, estrutura-se em sistemas e organizações, produzindo expectativas e não meras esperanças. Esclarece Luhmann que a confiança não se interessa pelo conhecimento da verdade, mas antes no êxito de reduzir a complexidade, estando a confiança relacionada a si mesma, alçando absorver mais incerteza com menos risco (LUHMANN, 1996, p. 120). Neste ponto, parece que o desprestígio da confiança conduziria ao efeito adverso de suas funções, causando, por conseguinte, um aumento da complexidade⁷.

O sistema jurídico (operacionalmente fechado e cognitivamente aberto) tem elencado em seu centro (núcleo-duro) (CAMPILONGO, 2011, p. 165) o juiz (os tribunais) que, por sua vez, tem sua atividade vinculada à lei⁸, devendo decidir conforme as determinações do próprio sistema, livre das ingerências políticas e econômicas⁹ ¹⁰. Essas exigências, ensina a Professora Misabel Derzi (2009, p. 13), são mínimas ao Estado Democrático de Direito. Os conceitos, assim como os tipos servem a auxiliar a solução de conflitos a fim de se poder no Estado Democrático de Direito:

- controlar a consistência das soluções de conflitos;
- eliminar alternativas de sentido incompatíveis com os limites possíveis da palavra, embora, dentro daqueles mesmos limites, prestem-se a

⁷ Não é muito difícil enxergar isso. Quando se suprime a confiança, desprotegendo-a, as possibilidades que o sistema selecionou, mas que confiança cumpriu seu papel de eliminá-las ou torná-las pouco prováveis, brotam descontroladamente. Sem a devida blindagem à confiança, esta se torna inútil na sua missão de redução da complexidade.

⁸ Com o afastamento da necessidade da interpretação da lei pelo legislador, as funções interpretativa e aplicadora das leis foram delegadas aos Tribunais. “A ‘vinculação à lei’ torna-se assim, por sua vez, objeto da interpretação por parte do Juiz” (LUHMANN, Niklas, A posição dos tribunais no sistema jurídico. Tradução de Peter Naumann e revisão de Vera Jacob de Fradera, **Revista Ajuris**, Porto Alegre, n. 49, ano XII, jul., 1990, p.153)

⁹ Paulo Caliendo reconhece a força argumentativa da teoria sistêmica, mas traz alguns pontos passíveis de questionamento como a “desumanização” (retirando as pessoas concretas do centro do sistema e coloca no lugar a ideia de comunicação em um ambiente não controlável) e a desaxiologização (reduzindo os valores às formas e, igualmente, a função da “justiça” será meramente formal). Em sentido contrário ao de Luhmann, Paulo Caliendo concorda com Wittgenstein que diz que a ética é a condição do mundo, atribuindo sentido mínimo na linguagem, e afirma que “o sujeito é o sujeito volitivo” (SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elvieser, 2009, p. 5-6).

¹⁰ Contudo, bem explica Celso Campilongo que “um sistema autorreferencial não é um sistema que vive independente do ambiente. Por isso, os contatos e a exposição do sistema jurídico ao sistema político, e vice-versa, são inerentes à ordem diferenciada funcionalmente” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 167).

antecipar soluções de outros casos potenciais, multiplicando, assim, as mesmas alternativas;

➤ pré-formar os casos jurídicos, pela indicação das notas e características dos conceitos, quer aquelas necessárias, rígidas e fixas dos conceitos fechados, quer aquelas renunciáveis e flexíveis dos tipos;

➤ auxiliar, assim, a possibilidade de formação das expectativas normativas de comportamento, de modo a que o sistema jurídico cumpra sua função essencial de solucionar conflitos;

➤ para isso, por meio de classificações gerais, ou mesmo de uma tipológica de “universalidade” relativa (pelo menos dentro da mesma ordem positiva), em grau mínimo necessário, possibilitar o cumprimento do princípio da igualdade de todos perante a lei (DERZI, 2009, p. 186-187).

Claus-Wilhelm Canaris (2002, p. 141-142) traz a ideia de que os princípios não têm pretensão de exclusividade no Direito, ostentando eles sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas. Canaris situa o conceito de sistema como uma ordem teleológica de princípios gerais de Direito e o atribui qualidades: “abertura” e “mobilidade”.

Pelo lado científico, “abertura” significará incompletude, provisoriedade do conhecimento¹¹. O sistema, portanto, é mutável, suscetível de aperfeiçoamento. Já a “mobilidade” é caracterizada como “[...] a ausência de uma formação rígida de previsões normativas assim como a permutabilidade livre e a igualdade fundamental de categoria dos princípios de valoração”.

Canaris anota que Walter Wilburg, desenvolvendo a concepção de sistema móvel, chega a afirmar que o Direito privado alemão é fundamentalmente imóvel, em face da delimitação dos âmbitos de aplicação de princípios singulares. Entretanto, Claus-Wilhelm Canaris (2002, p. 134-137) conclui que o Direito privado, no âmbito da responsabilidade civil, compreende junto de uma “imobilidade” de princípio, um setor no qual os pontos de vista valorativos competentes são “móveis”. Exemplificando, Canaris lembra as previsões normativas rígidas que se complementam e acomodam por meio de cláusulas gerais.

¹¹ “Cada sistema científico é, assim, tão só um projeto de sistema, que apenas exprime o estado de conhecimento do ei tempo; por isso e necessariamente, ele não é definitivo nem ‘fechado’, enquanto, no domínio em causa, uma reelaboração científica e um progresso forem possíveis” (CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. 3ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 106).

Do ponto de vista sistemático, vale salientar que a teoria de Luhmann (que parte de uma perspectiva funcional e operativa do direito) figura melhor para descrever a multicentricidade social. Celso Fernandes Campilongo entende que “a teoria dos sistemas autopoieticos substitui a explicação causal dos sistemas abertos (*input/output*) por um modelo de ligações simultâneas e assimétricas entre os sistemas”¹². Não seria informação, *input* ou determinação do sistema político ao jurídico, mas sim uma relação de acoplamento estrutural, que permite o sistema jurídico irritar-se internamente, “[...] a partir de suas próprias estruturas seletivas, pelo sistema político” (CAMPILONGO, 2011, p. 95).

O princípio da confiança surge, de acordo com o pensamento de Canaris, como uma emanção da ideia de Direito, sendo este princípio exemplo modelar da capacidade de mutabilidade interna que inspira ao reconhecimento depois de determinada modificação na consciência jurídica geral. Neste passo, o vigor de uma doutrina apoiada no princípio da confiança só emerge quando essa modificação passa conduzir a um acentuar mais forte de valores ético-jurídicos (CANARIS, 2002, p. 122-123).

No campo da responsabilidade civil, Canaris trabalha o entendimento da proteção da confiança, “[...] por meio da qual o ordenamento assegura os efeitos da ilusão, ou seja, do fato indutor da confiança que ao final, veio a ser violada” (DERZI, 2009, p. 13). A confiança, portanto, se apoia numa ilusão¹³ (forte), que repercute na visão de realidade daquele que confiou. A responsabilidade pela aparência surge como princípio ético-jurídico aflorado quando se irrompe a conduta expectada pelo sujeito confiante de boa-fé.

A decepção e a boa-fé objetiva são as notas para a responsabilização de quem quebrou a confiança. Nessa esteira, Misabel Derzi, apoiada nas lições de Grotius e Fikentscher, ensina que “a autonomia de cada um pressupõe um risco na escolha livre

¹² Marcelo Neves nega que o sistema jurídico nacional seja autopoietico. Para ele, é alopoietico, acreditando na força meramente simbólica da Constituição e negando a aplicabilidade (universalidade) da teoria de Luhmann para os Países do Terceiro Mundo (NEVES, Marcelo. From Autopoeisis to Allopoiesis of Law. In: **Journal of Law and Society**, v. 28, n. 2, Oxford: Blackwell Pub., jun. 2001, p. 242-264).

¹³ Analisando a relação entre tempo e confiança, Niklas Luhmann “[...] distingue entre o tempo como fluxo, unidimensional, para trazer as noções de duração por oposição à de variação, ou a noção de estado em contraste com a de evento/acontecimento” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 326).

de sua posição e, ao mesmo tempo, o dever de fidelidade e de crença”; “[...] somos livres para prometer e decidir, mas temos o dever de fidelidade às promessas feitas” (DERZI, 2009, p. XXI).

1.1 A proteção da confiança na visão de outros teóricos

A segurança jurídica, ou proteção da confiança, já foi alvo de investigação e reflexão por diversos teóricos do Direito no Brasil e no exterior. Enumerar todos os pontos de vista existentes sobre a temática seria tarefa impossível na medida em que os conhecimentos são fabricados nessa seara diuturnamente. Procurou-se, portanto, evidenciar alguns posicionamentos que se mostram interessantes para a presente pesquisa.

Humberto Bergmann Ávila (2005, p. 93), no seu livro “Teoria dos princípios”, dizia que a segurança jurídica é tomada como confiança do cidadão nos atos estatais, que se estende e pressupõe estabilidade no tempo. Em obra mais aprofundada sobre a segurança jurídica, Humberto Ávila (2011, p. 109 e 250-256) visa reconstruir a segurança jurídica como norma-princípio fundada na Constituição da República de 1988. Tratando pormenorizadamente da segurança jurídica, afirma que esta “[...] diz respeito a um estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuem para a sua promoção”. Na Constituição de 1988, o aspecto material da segurança jurídica é, para ele, um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade.

O Professor Fernando Rodrigues Martins (2009, p. 218-129) entende a confiança como “[...] axioma constitucional que permite a paz e a segurança do tráfego jurídico”. Alicerçado na teoria luhmanniana, observa que “[...] a confiança despessoaliza, porque a pessoa não exerce a confiança a sua conta e risco, senão a conta e risco do sistema”. Nesta senda, explica Fernando Rodrigues Martins que a sociedade de massas é dependente do conhecimento, obstinada por informações dos conteúdos dos atos decorrentes do exercício das funções estatais para o próprio funcionamento das suas atividades cotidianas (ex.: celebração de contratos); e a confiança adviria da comunicação do teor desses atos ou de comportamentos reiterados do Estado, que gera expectativa.

Gustav Radbruch (1992, p. 228), antes de sua conversão ao jusnaturalismo, dizia que o direito injusto não era inútil, que mediante sua vigência já cumpriria sua finalidade: a da segurança jurídica. Henrique Napoleão Alves (2009, p. 519-538) observa que ainda não se desenvolveu no Brasil uma “teoria do direito subjetivo à justiça fiscal” fincada no princípio da segurança jurídica. No propósito de estudar a possibilidade de tal teoria, apoiado na distinção básica entre normas universais e normas individuais construída por Robert Alexy, Henrique Napoleão delimita o objeto de sua pesquisa circunscrito aos direitos subjetivos¹⁴, alocando a segurança jurídica como estabilidade das posições jurídicas a eles (direitos subjetivos oponíveis ao Estado como forma de limitação) ligadas e por eles projetadas para o futuro. A investigação de Henrique Napoleão Alves é destacadamente interessante porque trata de estabelecer relação entre a justiça social e a tributação – da qual surge a concepção de justiça fiscal – na figura dos direitos subjetivos.

Leandro Paulsen (2008, p. 72) firma sua concepção de segurança jurídica enraizada na etimologia da palavra “segurança”, sustentando que seria ela a qualidade daquilo que se encontra fora de perigo, livre de riscos. Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 235) enfatiza que o núcleo da segurança jurídica estaria na previsibilidade de situações jurídicas. Já Misabel Derzi (2009, p. 159), em razão dos princípios constitucionais tributários, assevera que no âmbito exacional, a segurança jurídica é fortalecida ao ponto máximo.

O Ministro Gilmar Ferreira Mendes compreende que “[...] a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material” (BRASIL, 2005). Por isso que a segurança jurídica, conforme adverte Ricardo Lobo Torres (2005, p. 75), deve estar primeiramente presente na instituição do dever tributário por lei (legalidade formal).

Por fim, Eduardo Maneira (2011, p. 34) chama a atenção para as causas das situações de insegurança jurídica que frequentemente são verificadas no Brasil: No

¹⁴ Pela semântica que se atribui aos “direitos subjetivos” relacionada à *falcutas agendi*, seria mais correta a expressão “direito fundamental” até mesmo pela permeabilidade da justiça fiscal na Constituição (fundamentabilidade formal [ex.: arts 3º, II e III, art. 5º, XIII, XXII, XXIII, LXIX LXXVI, 6º, 145, §1º, 170, CF/88] e material) e pela sua dimensão objetiva e não meramente subjetiva.

Judiciário, o ativismo judicial e as modificações jurisprudenciais frequentes; no Executivo, as recorrentes medidas provisórias e a edição de diplomas normativos infralegais nas mais diversas áreas; e no Legislativo, o atrofiamento no exercício do papel de criador do direito positivo. Humberto Ávila (2011, p. 39), em relação aos elevados níveis atuais de insegurança jurídica, diz que se chega ao ponto de se descrever o presente momento histórico como “caos legislativo”, “furacão normativo”, “descontinuidade do ordenamento”.

Pode-se avaliar que as construções teóricas em torno da segurança jurídica são complementares e quase nada conflitantes em seus pontos nevrálgicos. As diferenças de posições, entretanto, costumam aparecer nas proposições de soluções para casos concretos (não no conceito de segurança jurídica) e quanto às hipóteses em que se torna imperiosa a proteção da confiança¹⁵.

1.2 Breve panorama da segurança jurídica no texto constitucional

Além da ideia intrínseca de segurança jurídica vinculada ao Estado Democrático de Direito instituído pelo art. 1º da Constituição Federal de 1988¹⁶, há ainda menção ao direito fundamental à segurança (art. 5º, *caput*) e aos instrumentos assecuratórios de direitos (jurisdição inafastável, remédios constitucionais, ação civil pública, etc.). No preâmbulo da Constituição, figura como finalidade do Estado *assegurar* os direitos sociais e individuais.

Como bem atenta Humberto Ávila (2011, p. 34), a Constituição “[...] demonstra grave preocupação com a segurança jurídica mediante a utilização de termos como ‘segurança’, ‘assegurar’, ‘harmonia’, ‘ordem’”. No campo específico do Direito Tributário, tais noções se concretizam nas garantias e nas limitações opostas ao poder, “[...] tradicionalmente compreendidas como elementos parciais da segurança jurídica

¹⁵ Questão relevantíssima que será ainda apreciada pelo STF é a da modulação de efeitos, a favor da Fazenda Pública (com argumentos consequencialistas), em sede de ações de inconstitucionalidade.

¹⁶ Misabel Derzi realça suas lições no sentido de que o Estado Democrático de Direito não é forma oca de governo, sendo, antes, “[...] estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação dos poderes e da segurança jurídica” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 11).

[...]”, como a legalidade (art. 5º, II e art. 150, I), a irretroatividade (art. 150, III, “a”), a anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”), a isonomia (art. 150, II)¹⁷.

2 GUERRA FISCAL

O substantivo “guerra” deriva do vocábulo frâncico *werra*, que significa peleja. Esta ideia de desavença denota situação em que há conflito atinente a determinados interesses. A expressão “guerra fiscal” em matéria de ICMS tem sido utilizada para designar as práticas competitivas de que os Estados-membros se valem para atrair investimentos produtivos para seus territórios visando à maior arrecadação tributária. Muitas são causas apontadas para a ocorrência da guerra fiscal no Brasil. Para estudá-las com o detalhamento necessário, primeiro, será abordado o modelo de tributação sobre o consumo que se implantou neste país.

2.1 Tripartição fiscal do consumo: peculiaridade brasileira, dificuldades operacionais e tentativa de evitar a guerra fiscal

Sucintamente, pode-se frisar que o Brasil adotou divisão tríplice da tributação do consumo¹⁸ baseado em seu federalismo de três níveis (tridimensionalismo vertical¹⁹). Quando se foi aprovar a EC n.18/65, percebeu-se que os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio de mercadorias, a União, a produção de mercadorias industrializadas e os Municípios, os serviços. Por essa observação, os intuítos

¹⁷ “Na ausência de restrições constitucionais específicas o poder de tributar é simplesmente o poder de expropriar (*the power to tax is simply the power to take*) e nesse caso tributar e expropriar são idênticos (*taxing and taking are identical*)” (BRENNAN, Geoffrey; BUCHANAN, James. *The logic of tax limits: alternative constitutional constraints on the power to tax*. National Tax Journal, 32 (2): 11-22, 1979. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *O Poder Tributário no Estado Democrático de Direito*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e Poder**. São Paulo: Manole, 2005, p. 467).

¹⁸ Sob o prisma da capacidade contributiva, há três “bens tributáveis”: a renda, o patrimônio (renda acumulada) e o consumo (renda despendida). O ICMS não incide indiretamente sobre o consumo, pois seu fato gerador não é a operação relativa à circulação de mercadorias (art. 155, II, CF/88). Pelo contrário, esta (a operação) é o objeto do imposto e o “bem tributável” (fato gerador) do ICMS é o consumo final, “[...] assim entendido o *sacrifício definitivo da renda acumulada*”. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109-110, grifos originais).

¹⁹ Expressão de Miguel Reale, dado que os municípios também possuem autonomia. Cf.: REALE, Miguel. *Federação. Poderes Implícitos. Desenvolvimento Urbano*. **Revista de Direito Administrativo**, 155:327-44, 1984.

reformistas não foram inteiramente acatados em razão dos problemas arrecadatários e políticos que poderiam advir de uma total reformulação do sistema²⁰.

Sacha Calmon, ao discorrer sobre o fenômeno, identifica que, logo de início, algumas perversões acompanharam o sistema de tributação do consumo ora implantado pela EC n. 18/65. De acordo com esse autor:

(a) O ICM, por sua própria natureza, um imposto global sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de expressão econômica, apenhou-se, para ceder espaço ao IPI federal (ex-imposto de consumo, tributando indiretamente os produtos industrializados) e ao ISS municipal (que conservava, em sua base tributável, parte dos serviços ligados à produção, antes tributados pelo imposto indústrias e profissões). A realidade de um país federativo com três ordens de governo impunha-se desafiadora.

(b) O ICM, por ser, na genealogia dos IVAS, um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não-cumulativo, viu-se – o imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter “perfil nacional” uniforme. A consequência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União, através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais parainfados pelos Estados de *per se*, foram ideados os convênios de Estados-Membros, espécies de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.

(c) Dada a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país, e a ânsia generalizada dos Estados de se desenvolverem, o ICM já esparramado sobre um mapa de 22 Estados e mais de 4 Mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como uma ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento econômico, se bem que, em parte, contido pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com a ânsia de crescimento dos Estados e a profunda diversidade econômica dos ‘países’ componentes da federação (COELHO, 1994, p. 220-224).

Já em outro momento, surgiu o ICMS, suplantando o antigo ICM. A intenção de concentrar nesse imposto o maior número de receitas possível encontrou solo fértil na Assembleia Constituinte instalada em 1987²¹. Os Estados-membros procuraram

²⁰ Klaus Tipke faz importante indagação às reformulações do sistema tributário via Legislativo: “Onde existem ainda projetos de uma só peça, e cuidadosamente discutidos? Ao invés disso – sem perder de vista os curtos períodos legislativos, predominam as técnicas ligeiras de construção jurídica com inúmeros defeitos, continuamente acompanhadas de crítica freqüente nos meios de comunicação que se dirigem primeiro em primeiro plano contra pessoas concretas. A maioria dos eleitores, assim se deduz sucessivas enquetes, não confia mais na competência dos políticos para a solução de grandes problemas do país, inclusive uma grande reforma tributária” (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**; trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 77).

²¹ Luiz Alberto Brasil de Souza, que foi Secretário da Fazenda do Estado da Bahia no governo de João Durval Carneiro entre os anos de 1986 e 1987, fez análise bastante fascinante sobre o sistema vigente

avidamente retirar receitas da União, identificando-se descaso pela racionalização do imposto. Sem se preocupar com as dificuldades técnicas e operacionais que poderiam advir, foi aprovado que o ICMS passasse englobar os fatos geradores dos extintos impostos únicos federais (circulação de energia elétrica, minerais, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos) e ainda dois serviços: o de transporte que não fosse estritamente municipal e o de comunicação. Didaticamente, seria assim repartida a tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil entre os entes federativos:

Ente tributante e imposto de sua competência	Hipóteses tributadas ao longo da cadeia produção-circulação-consumo
União (IPI)	Importação de produto industrializado e promoção de operações com produtos industrializados.
Estado e Distrito Federal (ICMS)	Operações relativas à circulação de mercadorias e energia elétrica; prestação de serviço de transporte intermunicipal, serviço de comunicação e serviços não previstos como de competência municipal na LC n. 116/2003 que envolvam entrega de mercadorias; importação de bens (por contribuinte habitual ou não).
Município e Distrito Federal (ISSQN)	Prestação de serviços que não sejam de incidência do ICMS e que tenham previsão na LC n. 116/2003.

antes da CF/88 (a partir da EC n. 18/65) e narrou problemas que demandavam solução imediata. Na Assembleia Nacional Constituinte, ele afirmou que o Sistema Tributário Nacional é filosoficamente bom, mas contém perversões. Ele relatou que os Estados e os municípios viviam financeiramente à míngua porque a União podia conceder isenções de tributos estaduais e municipais e, assim, prejudicar fortemente as receitas destas pessoas políticas e enfraquecer o federalismo. Este problema foi parcialmente corrigido, o impasse remanescente é referente à concessão de benefícios fiscais de tributos federais (ex.: IPI) que constitucionalmente devem ter a arrecadação repartida entre os entes federativos. Ressaltou Luiz Alberto a necessidade de se desenhar um sistema tributário que levasse em consideração as desigualdades regionais existentes no Brasil e de se instituir uma repartição de receitas mais equânime (BRASIL, **Anais da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988**. Disponível em: <www.senado.gov.br/publicacoes/anais>. Acesso em 13 mai. 2013).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2011, p. 411) chama o modelo da tributação da renda consumida brasileiro de caótico. A distribuição pouco racional da tributação sobre o consumo, em um país com federalismo complexo e desigualdades regionais gritantes, não poderia despertar outra coisa senão dificuldades de operacionalização e briga entre os entes por receitas. A não-cumulatividade do ICMS incrementou o caos vivenciado no setor, pois o imposto tem dimensão nacional, mas apresenta disciplinas estaduais vagamente uniformes (ex.: a permissão da imposição de regimes de substituição tributária progressiva ao bel prazer dos Estados, consoante o art. 6º da LC n. 87/96). Sacha Calmon, ao discorrer sobre as incoerências da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil, defende que a exação deveria ser de competência federal, assim como na Alemanha, Áustria e Argentina. Na opinião desse autor:

O melhor para o Brasil seria adotar o IVA como praticado na Europa, com ligeiras adaptações. Teríamos neutralidade (proibição de exonerações fiscais), não-cumulatividade, competência nacional e crédito financeiro sobre a base alargada e extinção do ISS, do PIS, da Cofins e do IPI, e a partilha entre a União e Estados da efetiva arrecadação, privilegiando o Estado de destino (onde há o consumo final), sem desestimular o Estado de origem (4%) que produziu o bem ou serviço (COÊLHO, 2011, p. 414).

Não se prestigiou a neutralidade e nem a racionalidade (coerência em favor dos contribuintes) no Brasil. Preferiu-se adotar sistemas complexos como os convênios²² do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz para a concessão de incentivos fiscais e deixar a disciplina do gravame ser retalhada pelos vinte e seis Estados-membros mais o Distrito Federal, acreditando no bom senso dos gestores e legisladores estaduais de respeitarem a Constituição (acoplamento estrutural entre os sistemas político e jurídico).

Todavia, não se pode negar que os problemas aqui evidenciados, dentre eles o da guerra fiscal, foram visualizados pelos constituintes de 1988. O constituinte Osmundo Rebouças, por exemplo, chegou a propor que fossem proibidos os benefícios fiscais via ICMS, prevendo que ocorreria guerra fiscal²³, e ele faz referências explícitas ao fato que desde a promulgação da Constituição se pretendeu vincular a concessão de incentivos fiscais ao regramento previsto na LC n. 24/75. A guerra fiscal se materializa,

²² Celso Campilongo, certamente, afirma que o direito não faz outra coisa, praticamente por todo o tempo, senão resolver problemas criados em outros subsistemas (CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 180).

²³ Cf.: BRASIL, **Anais da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988**. Disponível em: <www.senado.gov.br/publicacoes/anais>. Acesso em 13 mai. 2013.

superficialmente falando, pelo atropelamento de normas da Constituição e da LC n. 24/75. Mas para entender o acotovelamento recíproco dos Estados por arrecadação é necessário listar suas causas.

2.2 As causas e os efeitos da guerra fiscal

Como já foi dito, a Constituição prevê que os incentivos fiscais devem ser concedidos mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a ser regulada por lei complementar (art.155, §2º, XII, “g”). A LC n. 24/1975 traz como quórum de aprovação de tais benefícios fiscais a decisão unânime dos Estados representados (art. 2º, §2º).

Cada Estado-membro que concede benefícios fiscais ao revés do que a LC n. 24/75 exige vai apresentar as suas razões para tanto, mas todos expressam sua insatisfação com o quórum de aprovação estatuído pela LC n. 24/75.

A decisão unânime, como sinaliza Hugo de Brito Machado (2011, p. 128-129), inviabiliza a concessão de tais benefícios, pois se torna “[...] praticamente impossível qualquer convênio contrário ao interesse dos Estados ricos”. A partir dessa constatação, Hugo de Brito argumenta que “não é razoável a exigência de unanimidade, pois nos órgãos colegiados deve prevalecer o princípio majoritário”.

Betina Treiger Grupenmacher (2011, p. 11), todavia, entende que a prévia aprovação, unânime, de tais temas pelo Confaz é instrumento de todo eficiente para evitar a guerra fiscal e o risco de agressão ao pacto federativo. Contudo, mesmo sendo instrumentos ideais, os convênios do Confaz não parecem ser tão eficientes assim diante dos recorrentes pedidos de declaração de nulidade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados-membros. Por outro lado, a redução do quórum de aprovação necessário, talvez, elidiria melhor a guerra fiscal, mas, de qualquer jeito, não se sabe ao certo os efeitos que a positivação do princípio majoritário poderia causar em relação às práticas concorrenciais em matéria de ICMS.

Além do quórum extremamente dificultoso para a concessão de benefícios fiscais em tema de ICMS, Hugo de Brito Machado (2011, p. 129) aponta a técnica não-cumulatividade do imposto propiciando a guerra fiscal. A incompatibilidade do modelo

erigido pela Constituição de 1988 com a realidade brasileira, segundo Hugo de Brito, teve como resultado, pela adoção da não-cumulatividade, o aumento da oportunidade de fraudes e de arbítrio. No concernente à propiciação da guerra fiscal, a utilização de créditos (mesmo sem ter havido o recolhimento) perante outros Estados da federação fez despertar a fúria dos Estados “[...] nos quais estão os estabelecimentos comerciais que adquirem produtos de indústrias incentivadas sediadas em outros Estados”. Os Estados furiosos passaram a vedar a utilização dos créditos por meio de resoluções das secretarias da fazenda.

Eduardo Maneira discute a adequação e a necessidade dessas resoluções para declarar a nulidade de leis estaduais de outros Estados e determinar a proibição da utilização de créditos. Obviamente que Eduardo Maneira conclui pela impossibilidade da edição de atos normativos do Poder Executivo nesse sentido. Num Estado de Direito, só o Poder Judiciário pode declarar a nulidade de diploma legal por afronta a preceitos da LC n. 24/75 (MANEIRA, 2011, p. 34); e esclareceu o aposentado Min. Sepúlveda Pertence que:

Na “guerra fiscal”, portanto, a solitária força da paz aquartela-se neste salão: é o Supremo Tribunal que tem feito recolher-se ao bom comportamento constitucional todos beligerantes que, um dia, denunciam, mas, no outro, são denunciados (BRASIL, 2003).

Voltando a tratar das causas da guerra fiscal, sobressaem-se as desigualdades regionais. Como agentes do mercado, as pessoas jurídicas empresárias estão inseridas num contexto de concorrência, em que o lucro é o pressuposto de sobrevivência e a diminuição dos custos é a pedra de toque para o êxito.

Os custos²⁴ são variados e envolvem preços de mão de obra, matérias-primas, logística, equipamentos (e suas manutenções), os tributos, etc. Neste sentido, as empresas procuram os lugares mais próximos de seus mercados consumidores, de produtores ou extratores de matérias-primas (por questões de gestão logística), os que têm oferta de mão-de-obra especializada e os que tributam menos.

No Brasil, em razão desses fatores, uma indústria, por exemplo, obterá maior lucratividade se se instalar num lugar mais desenvolvido economicamente, pois estará

²⁴ Incluídas aí as despesas, que não apresentam relação direta com a atividade-fim da pessoa empresária.

mais perto de centros consumidores, de trabalho especializado disponível e, muitas vezes, de provedores de matérias-primas. Assim, as desigualdades regionais só tendem a se agravar.

A Constituição de 1988 prevê a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (art. 3º, III), como princípio da ordem econômica (art. 170, VII), como função dos orçamentos (arts. 161, II e 165, §7º) e como critério de discrimen válido para se quebrar a uniformidade geográfica dos tributos federais (art. 151, I). Contudo, quanto à materialização desses preceitos, o que foi feito até hoje foi insuficiente para se romper com a lógica da lucratividade exposta acima.

Por isso, Hugo de Brito Machado (2011, p. 131) elenca como possível justificativa para a guerra fiscal a diminuição das desigualdades regionais. Para ele, “[...] a concessão de incentivos fiscais pelos Estados tem sido uma forma desesperada de lutar pela redução das desigualdades. Luta que poderia ser desnecessária se a União Federal concedesse incentivos fiscais como lhe faculta expressamente a Constituição”.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2011, p. 329) aponta que a guerra fiscal ressurgiu no Brasil na década de 1990 pelos seguintes fatores de ordem econômica e política:

- a) ausência de uma política nacional de desenvolvimento regional;
- b) inexistência de uma política industrial;
- c) aumento da centralização dos recursos públicos em favor da União; e
- d) incremento de investimentos estrangeiros no País.

Em relação aos efeitos da guerra fiscal, Betina Grupenmacher (2011, p. 9) diz que a concorrência entre as pessoas políticas é nociva ao desenvolvimento econômico e pode pôr em risco a coesão e a própria existência do pacto federativo. A Professora tem toda razão, não são desejáveis tensões entre os entes federados dessa grandeza. Ademais, a unidade do ordenamento jurídico²⁵ já é suficiente para o controle de constitucionalidade dos atos que prejudicam o federalismo, mesmo que supostamente praticados dentro da órbita de autonomia dos entes políticos.

²⁵ As normas jurídicas constituem uma unidade, mesmo complexa, porque encontram seu fundamento de validade numa mesma norma fundamental. Cf.: BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Apresentação Tércio Sampaio Ferraz Júnior; trad. Maria Celeste C. J. Santos; rev. téc. Cláudio De Cicco. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6ª ed., 1995, p. 37-70.

Efeito adverso também poderia acontecer em termos arrecadatários. A disputa pelo estabelecimento de empresas entre os entes em seus territórios levaria ao sacrifício progressivo de receitas públicas, pois o Estado que, em razão da política de incentivos adotada por outros entes, perdeu o investimento produtivo, vai se sentir pressionado a reduzir a carga tributária com o objetivo de neutralizar essa atração exercida. Como adverte Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2011, p. 329), “[...] todos sairão perdedores, pois a arrecadação do tributo objeto da política pública será reduzida para patamares inferiores, prejudicando os diversos entes federados”.

Essa vedação da guerra fiscal também apresenta razões plausíveis no âmbito do mercado. O CADE concluiu que a medida de extrafiscalidade no âmbito do ICMS:

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor que dispõem.
- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta do mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão da atividade em andamento (SILVEIRA, 2004, p. 214-215).

Como já dizia Moschetti (2001, p. 251), tanto a adequação quanto a necessidade da medida de extrafiscalidade são premissas de sua “idoneidade estrutural”. Cumpre assim dizer que, na temática sob enfoque, não há adequação das normas extrafiscais para alcançar os fins almejados porque a guerra fiscal nem sempre conseguirá produzir redução das desigualdades regionais, mas desestimulará a eficiência dos processos produtivos.

Enfim, é enganosa a ideia de que a concessão unilateral de benefícios fiscais em matéria de ICMS pelos Estados possa ser a solução mais adequada para a redução das desigualdades regionais ou configurar a fórmula imediata mais eficaz para o fomento da industrialização. A competição é própria dos mercados, não dos governos estaduais.

3 DECISÕES DECLARATÓRIAS DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS FISCAIS E SEGURANÇA JURÍDICA

No que tange à jurisprudência, Canaris (2002, p. 125-126), partindo da ideia da existência de uma relação dialética entre os sistemas objetivo e científico, diz que as modificações do sistema objetivo reportam-se, essencialmente, a modificações legislativas, a novas formações consuetudinárias, à concretização de normas carecidas de preenchimento com valorações e à erupção de princípios gerais de Direito extra-legais.

Quando se declara uma norma inconstitucional em sede de controle abstrato (ou concreto, se o Senado suspender a execução da lei assim declarada, consoante o art. 52, X, CF/88), não se pode negar que o sistema objetivo foi modificado, posto que uma norma foi expulsa do ordenamento.

Desde 1989, o Supremo Tribunal Federal vêm invalidando leis estaduais que concediam benefícios fiscais sob as mais diversas formas: isenção, dispensa de pagamento, redução de alíquotas e de base de cálculo, crédito presumido²⁶. Como já assentou o Ministro Luiz Fux, em decisão de 2013, “[...] a deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal é requisito constitucional de validade do benefício, cuja inobservância acaba por inquina-lo desde o nascedouro” (BRASIL, 2013).

Surgem então dois problemas correlatos: O tributo não pago no passado deve agora ser cobrado em função da declaração de inconstitucionalidade? Quem deve arcar com o prejuízo dos créditos de ICMS concedidos irregularmente?

A simples invalidação das leis estaduais, como alerta Betina Grupenmacher (2011, p. 26), sem a realização da modulação de efeitos, não implica necessariamente a

²⁶ Por exemplo, as ADI's n.: 128-1 (Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 26.3.1993), 84-5 (Relator Min. Ilmar Galvão, DJ de 19.4.1996), 902 (Relator Min. Marco Aurélio, DJ de 3.3.1994), 1.296 (Relator Min. Celso de Mello, DJ de 14.6.1995), 1.247 (Relator Min. Celso de Mello, DJ 17.8.1995), 1.179 (Relator Min. Marco Aurélio, DJ de 29.2.1996), 2.021 (Relator Min. Maurício Corrêa, DJ de 25.8.1999), 1.587 (Relator Min. Octavio Gallotti, DJ de 19.10.2000), 1.999 (31.3.2000), 2.352 (Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 9.3.2001), 2.155 (Relator Min. Sydney Sanches, DJ de 1º.6.2001), 2.376 (Relator Min. Maurício Corrêa, DJ de 4.5.2001), 1.179 (Relator Min. Carlos Velloso, DJ de 19.12.2002), 2.377 (Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 7.11.2003), 1.308 (Relatora Min. Ellen Gracie, DJ de 4.6.2004), 2.320 (Relator Min. Eros Grau, DJ de 16.3.2007), 3.246 (Relator Min. Carlos Ayres Britto, DJ de 1º.9.2006), 3.936 (Relator Min. Gilmar Mendes, DJ de 19.9.2007).

retroatividade da eficácia da decisão. No entanto, há de ser frisado que como nessas ações diretas de inconstitucionalidade as partes são os Estados-membros, não haveria no que se falar em presença de boa-fé objetiva apta a ensejar a modulação dos efeitos da decisão (entre as partes)²⁷.

Nesta trilha, Sacha Calmon interpreta que em razão de o Supremo Tribunal Federal ter decidido, com razão, contra o aforamento de declaratórias de inconstitucionalidade (ou seja, as ADI's são o único modo de tornar sem efeitos as leis estaduais), julgou em favor do Estado infrator num primeiro momento, mas não impediu que os Estados (infratores e prejudicados) fossem ressarcidos mutuamente. Com isso, a guerra fiscal se torna onerosa e contraproducente (COÊLHO, 2011, p. 413-414).

Mas e se o Estado resolver cobrar o tributo não recolhido do contribuinte? Poderá fazê-lo? Acredita-se que não, pois opera em prol do contribuinte o princípio da proteção da confiança, elidindo a cobrança.

Como já dizia Niklas Luhmann, a confiança decorre da necessidade de redução da complexidade da vida moderna, por pretender antecipar o futuro. A confiança sistêmica, por sua vez, transcende os aspectos psíquicos, gerando expectativas. Neste passo, o contribuinte confia na regularidade das operações tributadas e na presunção de constitucionalidade, que é apanágio da lei.

Quando se institui determinado tributo, a Administração não se exime de cobrá-lo, mesmo que inconstitucional, posto que a atividade estatal no âmbito exacional é “plenamente” vinculada (art. 3º do CTN). A confiança gerada é exatamente esta: não se deve recolher tributo superior ao que a lei prevê. Sobrevinda a declaração de inconstitucionalidade, a responsabilidade pela aparência emerge como princípio ético-jurídico, pois se irrompeu a conduta expectada pelo sujeito confiante de boa-fé.

²⁷ Como bem lembra Misabel Derzi, o princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva são princípios e direitos fundamentais individuais que somente o privado pode reivindicar (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 495).

E a responsabilidade, oposta ao Estado que concedeu o benefício fiscal, será justamente o dever de não atrapalhar o passado, respeitando os efeitos produzidos em razão de uma conduta sua (legislar) que deveria ter estado em conformidade com a Constituição²⁸. Além disso, sofrerá responsabilização perante os Estados-membros prejudicados (deverá promover o ressarcimento).

Betina Treiger Grupenmacher (2011, p. 26) defende que mesmo que o STF não tenha modulado os efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, os secretários da fazenda dos Estados e do DF poderão acordar, no âmbito do Confaz, acerca da exigência dos recursos que foram objeto de renúncia, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da boa-fé.

Entende-se que, ainda que não se opere tamanha benevolência no Confaz, o contribuinte que for cobrado pode contestar tal imposição fiscal sem necessidade de recorrer ao art. 27 da Lei 9.868/99, sendo suficiente o próprio fundamento desse dispositivo: art. 1º (Estado Democrático), art. 5º, *caput* (direito fundamental à segurança), arts. 5º, II e 150, I (legalidade), art. 150, II (isonomia), art. 150, III, “a” (irretroatividade), art. 150, III, “b” e “c” (não surpresa). O contribuinte dispõe de satisfatório arsenal de garantias constitucionais e pode perfeitamente utilizá-las para se proteger nessas situações, prescindindo de decisão do STF²⁹.

Digna de proteção, a continuidade da ordem jurídica, sobretudo perante o legislador, é associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito. Para Misabel Derzi (2009, p. 407-408), “[...] a confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança da lei ou da norma”. Nesta senda, a fidelidade ao sistema também deve ser preservada, por seu efeito garantidor de igualdade, tida, assim, como regra de “sequência correta”.

²⁸ Numa ilação superficial, pode-se comparar, dentro do instituto da responsabilidade civil, que o dever jurídico originário do Estado é legislar conforme a Constituição e o seu dever jurídico sucessivo (responsabilidade) será não tocar no passado marcado por situações que ele mesmo criou (*venire contra factum proprium*).

²⁹ Cf.: HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional – a Sociedade Aberta de Intérpretes da Constituição**: Contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 2002, 55 p.

Nesse raciocínio, o art. 8º da LC n. 24/75 deve ser interpretado restritivamente³⁰, de modo que a exigibilidade do imposto não pago só possa se efetivar entre os Estados-membros e jamais em face dos contribuintes, na medida em que estes estavam acautelados pela boa-fé e não dispõem de tantos meios quanto os entes federados para mitigar os efeitos da decepção (a retirada da lei estadual do ordenamento).

Há outras interpretações possíveis, como a de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2011, p. 342-343), que fundamenta seu entendimento acerca da inexigibilidade retroativa do tributo no art. 146 do CTN. Humberto Ávila (2011, p. 569), que também espousa seus argumentos no princípio da segurança jurídica, e, assentado na jurisprudência do STF³¹, diz que não se pode atribuir, no controle concentrado de constitucionalidade, a eficácia prospectiva, sem previamente verificar se a questão não deve ser melhor tratada pelos eventuais prejudicados no controle difuso.

Assim, parece que de acordo com Humberto Ávila, o Supremo Tribunal Federal agiu corretamente quedando-se silente quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle abstrato, pois a proteção da confiança deverá ser verificada nos casos concretos, não se devendo proceder à convalidação automática dos não-recolhimentos (ou pagamentos parciais) em razão dos benefícios irregulares até então em vigor.

Aliás, salienta bem Humberto Ávila (2002, p. 17) que a legalidade não é princípio único da Administração Pública e deve ser harmonizada com a proteção da confiança gerada. Assim, “o valor da obediência à forma, antes mesmo de prevalecer sobre o valor da confiança, deve ser com ele harmonizado por meio de procedimentos que permitam a ponderação de todos os interesses em conflito”.

O problema da guerra fiscal é um dentre tantos do Direito Tributário atual. Klaus Tipke (2012, p. 77 e 134) faz importante observação relativa à necessidade de uma reforma fiscal pautada no realinhamento de todos os tributos pela capacidade contributiva, na colmatação das lacunas nas bases de cálculo e na decidida eliminação

³⁰ Fazendo-se uma interpretação conforme a Constituição (sem redução textual); resultando no mesmo, uma redução teleológica da norma.

³¹ Cf.: BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 105.789-1, 2ª Turma. Min. Relator Carlos Madeira, DJ de 9.5.1986.

de todos os favorecimentos fiscais injustificáveis. Ele está certo, o Direito Tributário necessita assumir perfil de Estado de Direito Constitucional, devendo os tribunais exercer seus papéis nesse imbróglio, analisando a justificação dos favorecimentos fiscais.

O legislador, o juiz, os funcionários das Fazendas e os contribuintes, todos de alguma forma se envergonham do Direito Tributário vigente. Não deveria ser assim, a injustiça por detrás das leis fiscais deveria ser sacudida pelo princípio da capacidade contributiva. A doutrina da moral tributária ainda está dando seus primeiros passos para a sinalização de como deveria ser edificada uma ordem objetivamente justa.

CONCLUSÕES

Embora o Judiciário venha lidando com a guerra fiscal em matéria de ICMS há mais de duas décadas, ainda existem questões controversas relativas aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade. Este trabalho se propôs enfrentar apenas uma dessas questões, que é a duvidosa possibilidade de cobrança de imposto não pago em virtude de benefício fiscal inconstitucional.

Perscrutando a guerra fiscal, percebeu-se que não são apenas meros interesses arrecadatários que subjazem esse atrito federativo. A redução das desigualdades regionais também serve em alguns casos para justificar a concessão de benefícios fiscais irregulares.

Contudo, verificou-se também que benefícios fiscais em matéria de ICMS concedidos unilateralmente agridem o pacto federativo (consubstanciado na Constituição Federal) e repercutem muito mal na promoção da livre concorrência e da eficiência na economia (competitividade associada à alta inovação e à boa produtividade).

Sendo assim, a guerra fiscal não deve mesmo ser admitida por razões jurídicas, políticas e econômicas. No entanto, cria-se um problema quando o comando constitucional (art. 155, §2º, XII, “g”) é descumprido e a declaração de inconstitucionalidade demora a produzir efeitos.

Surge a dúvida quanto aos numerários não recolhidos no passado (em virtude de benefícios fiscais concedidos) em relação à regra de que as declarações de inconstitucionalidade apresentam efeitos retroativos. Daí, perguntou-se: Pode o Estado resolver cobrar do contribuinte o tributo não recolhido?

Pontuou-se que a resposta seria que não, posto que o contribuinte de boa-fé que pautou sua conduta numa norma produzida pelo Estado (não recolheu tributo, ou recolheu menos, porque a lei não o exigiu conduta diversa), com aparência de legitimidade (editada por agentes políticos com *pedigree* democrático³²) e presunção de constitucionalidade (apanágio das leis), deve ter os seus atos acautelados pela confiança gerada.

A questão do prejuízo causado em razão das renúncias fiscais deve ser resolvida entre os Estados-membros que num dia denunciam ao STF o benefício concedido por um ente federado e noutra são denunciados. E, mesmo que o Pretório Excelso não tenha se manifestado em relação aos efeitos das suas decisões perante os contribuintes, qualquer cobrança realizada poderá ser discutida no Judiciário e elidida com base nos princípios da segurança jurídica e da boa-fé.

Enfim, compreende-se que diante de todo esse imbróglio, a situação atual demanda uma total reformulação do pacto federativo na seara tributária. A guerra fiscal apenas sinaliza que há pontos que devem ser consertados na futura (e infelizmente incerta³³) reforma tributária, e a tributação do consumo parece ser a maior questão pendente.

³² Cf.: MENDES, Conrado Hübner. **Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação**. 2008. 224 f. Tese [Doutorado] – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

³³ Tipke fala da Alemanha há alguns anos atrás, mas, do mesmo modo, no Brasil: “Grandes reformas tributárias, baseadas no ‘pensamento jurídico’ (K. Vogel), sistematizantes e notavelmente simplificadoras, muito menos um Código Tributário, não são, lamentavelmente, também de se esperar futuramente” (TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**; trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012, p. 76). No Brasil, a questão da reforma fiscal vem sendo debatida ainda que timidamente. No âmbito do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), já se chegou à conclusão que “a implantação da Reforma Tributária substituindo os atuais impostos indiretos por um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) – ancorado numa legislação unificada e baseada no princípio do destino – deve propiciar, no longo prazo, a eliminação da guerra fiscal que prejudica o crescimento econômico do País, e gera atualmente uma renúncia estimada em R\$ 25 bilhões/ano”. (BRASIL, **Reforma tributária: um eixo estratégico para o desenvolvimento com equidade**. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2007, p. 19).

REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão. Segurança Jurídica e a Teoria do Direito Subjetivo à Justiça Fiscal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Separação dos poderes e efetividade do sistema tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, n. 13, abr.-mai., 2002. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 28 mai. 2013.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, Mudança e Realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed., revista. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL, **Lei n. 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 28 mai. 2013.

BRASIL, Senado Federal. **Anais da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988**. Disponível em: <www.senado.gov.br/publicacoes/anais>. Acesso em: 13 mai. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.377, Min. Relator Sepúlveda Pertence. In: **DJ** 07.11.2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ag Reg. no RE n. 637.959/DF. Min. Relator Luiz Fux. In: **Informativo n. 698**, de 11-15.03.2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 25.259/DF. Min. Gilmar Mendes, julgado em 17.03.2005. In: **DJU** de 28.03.2005.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MS n. 16.512. Min. Prado Kelly. In: **RTJ** 38, n.1.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 4335/AC**. Min. Ricardo Lewandowski (voto vista). Min. Relator Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/voto-lewandowski-funcao-senado-controle.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2013.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 03 mai. 2013.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

CANARIS, Claus- Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. 3ª ed., Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As Decisões do STF e a Guerra Fiscal entre os Estados. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988** – Sistema Tributário, 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Guerra Fiscal. As decisões do STF e seus Efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2011.

LUHMANN, Niklas. **A nova teoria dos sistemas**. In: Clarissa Baeta Neves et al. (coord.) Porto Alegre: UFRGS Goethe Institut, 1977.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**. Mexico: Universidad Iberoamericana, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das desigualdades. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2011.

MANEIRA, Eduardo. Segurança Jurídica e Guerra Fiscal. In: MENEZES, Farley Soares (coord.), **Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Financeiro/Universidade Estadual de Montes Claros** – Vol. 1, n. 1 (jan./dez. 2011). Montes Claros: UNIMONTES, 2011.

MARTINS, Fernando Rodrigues. **Controle do Patrimônio Público**: comentários à Lei de improbidade administrativa. 3ª ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 72.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra Fiscal: Problemas Decorrentes dos Efeitos das Recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2011.

RADBRUCH, Gustav. **Introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Princípio da livre concorrência em matéria tributária – Para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**; trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Limitações ao poder de impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2005.