

OS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS DIANTE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

VAT'S TAX BENEFITS IN THE FEDERAL SUPREME COURT'S CASE LAWS

Gabriela Fonseca Prada Cassiolato¹

RESUMO

Este artigo trata do confronto entre a disciplina jurídica da concessão de incentivos fiscais do ICMS e a importância destes institutos como ferramenta de promoção do desenvolvimento, tendo-se em vista os princípios e objetivos definidos pela Constituição Federal e a indiscutível desigualdade regional que subsiste no Brasil. Com base na análise detalhada da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema, buscar-se-á fazer uma breve abordagem de alguns aspectos que envolvem assunto tão complexo, a fim de ressaltar pontos nevrálgicos e parâmetros possíveis para compatibilizar o tratamento jurídico dos incentivos com a redução das desigualdades e o endereçamento da famigerada “Guerra Fiscal”, mediante a instituição e garantia da “Competição Fiscal Lícita”.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivos Fiscais; ICMS; Jurisprudência; STF; Guerra Fiscal, Competição Fiscal Lícita.

ABSTRACT

This paper has the scope to confront the legal discipline on granting State Tax Benefits (VAT) and their relevance as a tool of state intervention in the economy to foster economic/social development and to reduce the unquestionable regional inequality that subsists in Brazil, regarding Constitution's objectives and principles. From a detailed Federal Supreme Court's case law analysis, it aims to consider some of the aspects that constitutes such a complex issue, in order to highlight some critical issues and possible criteria to set up a “Legal Tax Competition”, mitigating the regional inequality and resolving what is known as “Tax Harmful Competition”.

KEYWORDS: Tax Benefits; VAT; Case Law; Federal Supreme Court; Tax Harmful Competition; Legal Tax Competition.

¹ Advogada, especialista em Direito Tributário pelo Insper/SP, mestranda em Direito Político e Econômico pelo Mackenzie/SP e professora de Direito Constitucional da Faculdade de São Sebastião/SP.

1- Disciplina jurídica aplicável à concessão de incentivos e benefícios fiscais

Os incentivos e benefícios fiscais representam um dos instrumentos de intervenção estatal para estimular atividades de índole econômica, em que, por meio de desonerações e/ou vantagens tributárias, fomentam-se iniciativas que são consideradas relevantes e prioritárias com o fim último de promover os objetivos fundamentais firmados pela Constituição Federal (CF)².

O emprego da legislação tributária com o objetivo de influenciar comportamentos³, seja para estimular (com o Estado atribuindo vantagens adicionais àqueles que se comportarem conforme a norma), seja para desencorajar (incorrendo os sujeitos em gravames maiores que não seriam aplicáveis caso a norma inexistisse), enquadra-se como uma das formas de intervenção do Estado sobre o domínio econômico⁴ (na modalidade da indução), adquirindo as normas um caráter nitidamente extrafiscal, isso é, com um objetivo que transcende a mera necessidade arrecadatória.

Os fundamentos que justificam e legitimam a intervenção do Estado por meio de normas tributárias indutoras encontram-se no texto constitucional. Ao eleger no art. 3º o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais como objetivos fundamentais⁵, a CF/88 apontou-os como impostergáveis e alvo de preocupação constante, pois “a Constituição entende que sua realização constitui meio de conseguir a realização plena dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, enunciados no art. 1º⁶”.

Ao tratar da Ordem Econômica e Financeira, a Constituição novamente reforça, no inciso VII do art. 170, a redução das desigualdades regionais e sociais como princípio geral

² CATÃO, Marcos André Vinha. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar 2004. p. 13 e MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 38

³ Para entendimento da classificação dos incentivos e benefícios fiscais, ver: PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 20;

⁴ SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 54 e ELALI, André. Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 38.

⁵ Art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:*

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais

⁶ SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p.46- 48.

da atividade econômica⁷ e, como tal, preceito que a condiciona. A própria “constitucionalização” da ordem econômica (“com os direitos que legitimam a atuação dos sujeitos econômicos, o conteúdo e limites desses direitos e a responsabilidade que comporta o exercício da atividade econômica⁸”) é sinal de que a intervenção do Estado sobre o domínio econômico mostra-se necessária, uma vez que se busca condicionar a ordem econômica ao cumprimento do objetivo de assegurar existência digna a todos, conforme os ditames da justiça social⁹.

Como um dos mecanismos aptos a tornarem efetivas referidas regras, a Constituição aponta no § 2º do art. 43 algumas espécies de benefícios fiscais como forma de promover desenvolvimento e redução das desigualdades regionais¹⁰. Sem dúvida trata-se de lista exemplificativa.

O próprio capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional tratou de excetuar do princípio da uniformidade geográfica a hipótese de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País¹¹, novamente demonstrando o direcionamento da Constituição para a possibilidade e adequação do uso deste instrumento como forma de atingir os objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira.

O tratamento diferenciado por meio de incentivos e benefícios fiscais, dessa feita, existe e tem a sua previsão expressa no texto, sempre com o objetivo de concretizar os fundamentos constitucionais. As balizas encontram-se no próprio texto, que determina que independentemente da espécie de benefício, deverá o mesmo ser concedido por meio de lei específica que regule exclusivamente a matéria¹².

⁷ Art. 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)VII - redução das desigualdades regionais e sociais.*

⁸ SILVA, José Afonso, op. cit., p. 708.

⁹ Ibid., p. 707.

¹⁰ Art. 43. *Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...)III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;*

¹¹ Art. 151. *É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;*

¹² Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de*

No que diz especificamente ao Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no entanto, muito embora ele seja apto a implementar referidos objetivos, acabou tornando-se protagonista da famigerada “Guerra Fiscal”.

Isso porque, nos termos do art. 155, II da CF, apesar de competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS¹³, trata-se de um imposto de caráter nacional, por conta dos efeitos inerentes às operações reguladas, que irradiam e repercutem por todo o território brasileiro, o que torna a incidência homogênea tão mais importante como forma de resguardar o princípio federativo¹⁴.

Diante da “inequívoca complexidade do assunto e objetivando evitar eventuais conflitos de competência bem como conferir harmonia e uniformidade à disciplina jurídica do ICMS¹⁵”, a Constituição atribuiu à Lei Complementar competência para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, alínea g¹⁶). E exatamente por esse motivo, o art. 150 faz a ressalva no final de seu texto, de forma a deixar registrado que o procedimento no caso do ICMS deverá ser regulado por meio de Lei Complementar (ver nota de rodapé nº 11 supra).

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, § 2.º, XII, g.

¹³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - 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.

¹⁴ Sobre o caráter nacional do ICMS leciona Paulo de Barros: “Os traços do ICMS estão assinalados como marcas indeléveis, incisões profundas que lhe dão uma fisionomia singular, quer em confronto com os demais impostos do Brasil, quer em padrões de direito comparado. É assim que os autores proclamam o princípio da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência, para indicar a propriedade que o tributo tem de manter-se o mesmo, com idênticas proporções semânticas, com uma e somente uma projeção significativa para todo o território brasileiro.” MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. Op.cit., p. 48. Ainda sobre o assunto, ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 11-12, p.122, 1980.

Sobre o princípio federativo ver: RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Desenvolvimento Econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 308; ELALI, André, op. cit., p. 55 e CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p.159-170.

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. Op.cit., p. 51

¹⁶ XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

O instrumento que disciplina o assunto (apesar de haver algumas controvérsias sobre o tema¹⁷) é a Lei Complementar nº 24/75, que determina em seu art. 1º que “*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 pelo Distrito Federal*”¹⁸. Mas a lei vai além, determinando no § 2º do art. 2º que apenas os benefícios fiscais aprovados de forma unânime pelos Estados e Distrito Federal (DF) no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e na forma do seu regimento, Convênio/ICMS 133, poderão ser concedidos¹⁹.

Como os interesses são díspares e a unanimidade dificulta a aprovação dos casos que são levados ao CONFAZ, essa regra acarreta a atuação dos Estados e DF à margem da LC, e, portanto, da Constituição. E a busca desenfreada por investimentos privados, viabilizada por meio da concessão de incentivos fiscais de ICMS, sem a prévia celebração de convênio, gera a conhecida “Guerra Fiscal”²⁰.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 55 e p. 72. FANUCCHI, Fábio. Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 24 de 1975. **Revista de Direito Administrativo**, nº 120, p.509; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos financeiros do Estado de Pernambuco (PRODEPE). Constitucionalidade do mesmo à luz do princípio da autonomia financeira dos Estados. Projetos de Reforma Tributária do Governo Federal – eventuais efeitos se aprovados. **Revista Forense**, v. 348, p. 245-255. Disponível em <http://www.gandramartins.com.br/parecer/detalhe/id/PA00836>. Consulta feita em 15/07/2014.

¹⁸ *Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:*

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

¹⁹ 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. (...) § 2º - **A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.** (grifo nosso)

²⁰ Sobre este assunto, entende o professor Tércio que: “Quando a Constituição exige deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal para concessão de incentivos que tenham por base e reduzam ou eliminem o ônus do imposto, a cumulatividade das condições mostra que estamos diante de formas de benefício que, sob a justificativa de favorecer a economia do Estado-membro, na verdade desequilibra a relação econômica entre as unidades federadas. Esta relação tem por fundamento o princípio da homogeneidade que informa a federação. Conto uma federação não é propriamente um acordo ou um contrato, mas uma união indissolúvel em que os membros não estão unidos por disposição voluntária, mas por status político que exclui formas conflituais típicas de estados independentes (represálias, invasões, guerra), a utilização unilateral de incentivos que instrumentalize um imposto que é da autonomia de cada unidade, mas que repercute nas outras unidades, tomando-o por base e desonerando o beneficiário do respectivo ônus, assume o caráter de abuso da autonomia (não importam as justificativas), gerando um conflito político-institucional de conteúdo econômico. Aqui, a função de bloqueio própria do Estado de Direito, faz pleno sentido. Nesses termos, a exigência do convênio é meio institucional que garante a união indissolúvel e a

Como decorrência dessa dificuldade de aprovação via CONFAZ, podem ser apontados, além da concessão indiscriminada de incentivos e benefícios, a criação de um contencioso específico com numerosos ajuizamentos de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (que serão abordadas em tópico específico) e a glosa dos créditos gravados pelos incentivos²¹, além da retroalimentação deste cenário de disputas e conflitos por meio da concessão de benefícios ainda mais ousados por Estados que se sentem prejudicados em seus interesses²².

Do ponto de vista do contribuinte, a insegurança vige sem qualquer garantia de que, mesmo respeitando a legislação que institui o incentivo e as contrapartidas necessárias para que faça jus ao mesmo (que muitas vezes não são triviais e de fácil consecução, vale dizer), não será penalizado e terá os créditos glosados numa eventual declaração de inconstitucionalidade. Como garantir a segurança jurídica nas relações entre estes contribuintes e o Fisco?²³

Não se pode esquecer que introduzidas as regras no ordenamento pelos Estados, as mesmas são válidas e dotadas de presunção *juris tantum*, até que sejam retiradas, como nos casos de declaração de inconstitucionalidade, ou que sejam revogadas²⁴. Uma vez que gozam

renova toda vez que é celebrado”. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Guerra Fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETTI, Fernando Aurélio. Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. 303 p. Também disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/137>. Acesso em: 12.07.2014.

²¹ Esta problemática não será abordada no presente artigo, por conta da necessidade de delimitação do tema. Para entendimento do assunto, consultar: MELO, José Eduardo Soares de. **Direito Tributário Empresarial**. Quartier Latin, São Paulo, 2009. p. 372-382; MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. Op.cit., p. 63-71; FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martin – Vedação ao crédito integral de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços provenientes de unidades da federação que concedem incentivos e benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ. Comunicado CAT nº 36/2004. Incentivos concedidos pelo Estado de Goiás mediante programas de concessão de incentivos fiscais e financeiros denominados “FOMENTAR” ou “PRODUZIR” e todos os demais programas deles decorrentes. In: MELO, Fábio Soares de e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS – questões fundamentais**. MP Editora. São Paulo, 2007. p.53.

²² ALVES, Fernanda Maia Salomão. Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 167

²³ O princípio da segurança jurídica “tem por finalidade conferir estabilidade da ordem jurídica, garantir a certeza, previsibilidade e confiabilidade do direito, bem como a confiança legítima dos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé, moralidade e razoabilidade. A realização da segurança jurídica, para fins de estabilidade da ordem jurídica, se efetiva pela intangibilidade de posições jurídicas oriundas de atos jurídicos perfeitos e de direitos incorporados ao patrimônio o titular, ainda que não exercidos, bem como pela imutabilidade das manifestações definitivamente outorgadas” CAMPANELLI, Daniela Moreira. Incentivos Tributários Estaduais Concedidos Unilateralmente e Segurança Jurídica. São Paulo, 2010. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2010, p. 157.

²⁴ Ainda sobre a questão da vigência e aplicação das normas tributárias, ver MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. Malheiros Editores. 2011. p. 90 e p. 96.

dessa presunção de legitimidade, resta claro que os contribuintes terão essa expectativa legítima de não sofrer represálias por tê-las cumprido.

Essa insegurança jurídica desestabiliza por completo a ordem jurídica e econômica.

Do ponto de vista concorrencial, há quem entenda que os incentivos e benefícios, a despeito de terem como justificativa a redução da desigualdade entre as regiões, na verdade criam uma situação de desigualdade entre os contribuintes, configurando o que o jurista Ricardo Lobo Torres entende por “concessões odiosas²⁵”. O próprio Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), ao responder a consulta nº 38/99, formulada pelo Instituto de Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) acerca de questão abstrata (ou seja, não relacionada a qualquer incentivo ou benefício específico), manifestou-se no sentido de serem os incentivos concedidos à margem do CONFAZ incompatíveis com a livre concorrência. Isso porque, ao aumentarem os lucros das empresas beneficiadas em várias centenas de pontos percentuais, podem alterar a dinâmica econômica, gerando ainda, os seguintes efeitos: “retirar o estímulo ao aumento constante da eficiência da economia, permitir a permanência de práticas ineficientes, desestimulando melhorias na produção ou inovação, permitir que empresas incentivadas eliminem do mercado empresas não favorecidas, ainda que mais eficientes e inovadoras, prejudicar empresas não beneficiadas, diminuindo com isso o incentivo para a realização de inovações, gerar incerteza e insegurança no planejamento empresarial, desestimular, por tudo isso, a realização de investimentos, tanto novos quanto a expansão de atividades em andamento²⁶”.

2- Os incentivos e benefícios fiscais como ferramenta para promoção do desenvolvimento regional

Não há dúvida sobre inconstitucionalidade dos incentivos e benefícios concedidos sem a prévia aprovação do CONFAZ, por conta da desobediência da LC nº 24/75, entretanto, é de se refletir sobre a importância de referida ferramenta e de seu potencial para a consecução dos objetivos fundamentais previstos na Carta Maior.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 329.

²⁶ Consulta nº 0038/99 Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Relator: Marcelo Calliari. Julgamento em 22/03/2000. Publicado no Diário Oficial da União de 28/04/2000. Brasília, 2000.

No necessário sopesamento entre princípios constitucionais²⁷, há que se levar em conta a forma como referidos instrumentos realmente são eficazes na redução das disparidades socioeconômicas (objetivos também prestigiados pela CF, vale sempre lembrar), motivo pelo qual a solução para o tratamento jurídico dispensado ao assunto precisa, com urgência, ser alterado, conforme se verá no item 3 deste trabalho. Em nome da preservação de objetivos que requerem estímulo e proteção, os princípios constitucionais devem sim ser relativizados quando se estiver tratando da concessão de benefícios fiscais²⁸.

Estudo da FVG Projetos realizado em 2011 buscou estimar os impactos socioeconômicos decorrentes da implantação e operação de 12 projetos industriais viabilizados por incentivos fiscais em 08 Unidades Federativas, tanto do ponto de vista estadual, como do nacional. Valendo-se da metodologia de insumo-produto estendido (MIP-X), baseado na matriz insumo-produto do IBGE, o estudo conclui haver substanciais efeitos multiplicadores, sendo os impactos indiretos e induzidos muito superiores aos diretos²⁹. Além disso, embora a maior parte destes efeitos seja percebida no Estado em que está localizada a planta industrial incentivada, por conta da interligação regional das economias, é possível afirmar que referidos efeitos distribuem-se de maneira difusa. O estudo conclui que a suspensão dos incentivos fiscais e a conseqüente interrupção das operações beneficiadas gerariam prejuízos para a economia e população dos Estados e do País, além de perdas significativas para os cofres estaduais e federais.

No entanto, mesmo com esses sinais positivos no sentido da redução da descentralização do desenvolvimento, as desigualdades regionais continuam marcantes. Como bem pontuado na nota técnica *Lições da Reforma do ICMS*, “São Paulo sustenta um terço do PIB brasileiro, maior que a soma dos 21 outros estados. A média do PIB per capita dos cinco estados mais ricos é três vezes a média do PIB dos cinco estados mais pobres. (...) Fato é que ainda não estão suficientemente claros os fatores que determinaram a redução das

²⁷ Sobre o assunto, vale a leitura do capítulo “Limitações constitucionais ao poder de tributar e as normas tributárias indutoras”, SHOUERI, Luís Eduardo. Op.cit., p. 225-326.

²⁸ CAMPANELLI, Daniela Moreira. Op. cit. p.80.

²⁹ “No agregado entre os projetos, o impacto sobre o PIB gerado pela operação dos projetos se multiplica por 4,4, e o impacto anual gerado pela implantação dos mesmos se multiplica por 4,0. Os impactos sobre o emprego se multiplicam por 85,6 na implantação e por 14,1 na operação.” BLUMENSCHNEIN, Fernando Naves et al. **Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais**. CE nº 1503/11. Projeto nº 201/11. Fundação Getúlio Vargas – FGV Projetos, 2011, p. 5. Disponível em:

http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/documentos/Estudo_FGV_Incentivos_Fiscais.PDF Acesso em 10/07/2014.

desigualdades regionais depois de 1995. Mas existem indícios que levam a afeitos positivos da concessão de incentivos estaduais, e que precisam ser testados, para melhor entender o seu papel numa sociedade extremamente desigual e em processo de desenvolvimento³⁰”.

3- Das Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tratam dos incentivos e benefícios fiscais de ICMS e a jurisprudência no Supremo Tribunal Federal

Além de entender o tratamento jurídico dispensado aos incentivos e benefícios fiscais e como eles estão intrinsecamente inseridos na realidade econômico-social brasileira, faz-se necessário analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), bem como os argumentos que baseiam referidas decisões. Isso ajudará, inclusive, a vislumbrar de que forma o Tribunal deverá endereçar as diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade³¹ (ADIs) que estão em andamento e aquelas cujos efeitos ainda não foram definidos³².

Dos mais de 100 processos analisados³³, 30% foram julgados procedentes ou parcialmente procedentes, fundamentados na constatação de que a ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da CF implica a inconstitucionalidade da lei que instituiu o benefício, pois “não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ³⁴”.

³⁰ VESCOVI, Ana Paula, HARTUNG, Paulo e FERRAÇO, Ricardo. **Lições da reforma do ICMS**. Nota técnica apresentada ao Instituto de Estudos sobre Política Econômica – Casa das Garças, 2013, Rio de Janeiro, p. 14. Documento disponível em <http://www.iepecdg.com.br/uploads/seminario/LIÇÕES%20DO%20ICMS%2024062013.pdf>. Acesso em 10/07/2014.

³¹ Art. 102 (CF). *Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal.*

³² Sobre o controle de constitucionalidade pelo judiciário, e especificamente o controle direto / concentrado / por via da ADI, consultar MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 488-492.

³³ O levantamento da base de dados foi feito por meio da busca das palavras-chave “incentivo fiscal”, “benefício fiscal” “guerra fiscal” no sitio do STF (www.stf.jus.br), o que trouxe 259 resultados, que foram lidos um a um, planilhados e categorizados. A base contempla o período que vai de 1999 a 2014.

³⁴ Vide: **ADI nº 3936/PR**, rel. Min. Rosa Weber, DJ de 09.11.2007; **ADI nº 3803/PR**, rel. Min. Cesar Peluso, DJ de 21.09.2011; **ADI nº 3794/PR**, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 01.08.2011; **ADI nº 4152/SP**, rel. Min. Cesar Peluso, DJ de 21.09.2011; **ADI nº 3674/RJ**, rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 29.06.2011; **ADI nº 3664/RJ**, rel. Min. Cesar Peluso, DJ de 21.09.2011; **ADI nº 2906/RJ**, rel. Min. Marco Aurélio DJ de 29.06.2011; **ADI nº 2549/DF**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 03.11.2011; **ADI nº 2376/RJ**, rel. Min. Marco Aurélio DJ de 04.05.2011; **ADI nº 2345/SC**, rel. Min. Cesar Peluso, 05.08.2011; **ADI nº 1247/PA**, rel. Min. Menezes Direito, DJ de 17.08.2011; **ADI**

A título de exemplificação, colacionam-se abaixo duas ementas selecionadas dentre as 31 apontadas na nota de rodapé:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DO INCISO I DO ART. 5º DA LEI Nº 6.489/02, DO ESTADO DO PARÁ.

O dispositivo impugnado previu a possibilidade de concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º do diploma legislativo em causa. Ao fazê-lo, contudo, olvidou o disposto na letra “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o qual exige a prévia celebração, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal.

As regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito à autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal. Isto porque o próprio artigo constitucional de nº 18, que veicula o princípio da autonomia dos entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição.

Ação direta de inconstitucionalidade que se julga procedente para emprestar interpretação conforme ao inciso I do art. 5º da Lei nº 6.489/02, do Estado do Pará, de modo que se excluam da sua aplicação os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de anterior convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal (ADI nº 3246/PA, rel. Min. Carlos Britto, DJ de 01.09.2006).

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINARES DE INÉPCIA DA INICIAL, DE INCINDIBILIDADE DA LEI, E DE IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE CONCENTRADO DE DECRETO REGULAMENTAR REJEITADAS. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA PARCIALMENTE ACOLHIDA. DECRETOS ATACADOS QUE FORAM

nº 3809/ES, rel. Min. Eros Grau, DJ de 14.09.2007; **ADI nº 3462/PA**, rel. Min. Carmen Lucia, DJ de 15.02.2011; **ADI nº 3429/RO**, rel. Min. Carlos Britto, DJ de 27.04.2007; **ADI nº 3422/PR**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 15.06.2007; **ADI nº 3001/RN**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 06.08.2010; **ADI nº 2866/RN**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 06.08.2010; **ADI nº 2548/PR**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 15.06.2007; **ADI nº 2458/AL**, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 16.05.2003; **ADI nº 2439/MS**, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 21.02.2003; **ADI nº 1467/DF**, rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11.04.2003; **ADI nº 1308/RS**, rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 04.06.2004; **ADI nº 1276/SP**, rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 29.11.2002; **ADI nº 1179/RJ**, rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 19.12.2002; **ADI nº 286/RO**, rel. Min. Mauricio Corrêa, DJ de 30.08.2002; **ADI nº 4457/PR**, rel. Min. Marco Aurelio, DJ de 01.07.2011; **ADI nº 3702/ES**, rel. Min. Dias Toffoli, DJ de 30.08.2011; **ADI nº 3576/RS**, rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 02.02.2007; **ADI nº 3389/RJ**, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 01.02.2008; **ADI nº 2722/PR**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 19.12.2006; **ADI nº 3246/PA**, rel. Min. Carlos Britto, DJ de 01.09.2006.

REVOGADOS OU CUJOS EFEITOS SE EXAURIRAM. CARÊNCIA SUPERVENIENTE DA AÇÃO. INTERESSE PROCESSUAL. UTILIZAÇÃO DE POLÍTICA DESONERATÓRIA PELO DF. ICMS. "GUERRA FISCAL". ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, g, DA CF. LEI COMPLEMENTAR 24/75. NECESSIDADE DE CONSENSO DE TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. PARCIAL PROCEDÊNCIA.

(...)

VII - O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da perniciosa "guerra fiscal" entre eles. À lei complementar restou discricionária apenas a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional. A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar 24/1975, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

VIII - Necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS. Precedentes do STF. (...) (ADI nº 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 03.11.2011) (grifo nosso).

Um dado que chama a atenção são os processos julgados prejudicados por conta de perda superveniente de objeto, decorrente da revogação da norma questionada por meio da ADI. Neste estudo apontam-se 20 casos em que o desfecho da ADI foi esse³⁵, o que representa 19% do total. Seguem dois exemplos:

³⁵ Vide: **ADI 2793/MG**, rel. Min. Carlos Britto, DJ de 15.10.2003; **ADI 3537/RJ**, rel. Min. Carlos Britto, Pleno, 01.04.2011; **ADI 3607/SC**, rel. Min. Carmen Lúcia, DJ de 15.12.2006; **ADI 1999/SP**, rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 18.09.2002; **ADI 1296/PE**, rel. Min. Celso de Mello, DJ de 01.08.2003; **ADI 3764/MG**, rel. Min. Eros Grau, DJ de 31.10.2006; **ADI 1577/RJ**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 09.02.2006; **ADI 2086/SC**, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 11.04.2005; **ADI 567/MG**, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 04.03.1999; **ADI 2377/MG**, rel. Min. Menezes Direito, DJ de 14.11.2007; **ADI 2352/ES**, rel. Min. Menezes Direito, DJ de 17.08.2011; **ADI 3211/RN**, rel. Min. Menezes Direito, DJ de 09.03.2010; **ADI 2978/RN**, rel. Min. Menezes Direito, DJ de 12.03.2010; **ADI 1978/SP**, rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 03.12.2004; **ADI 2157/BA**, rel. Min. Moreira Alves, DJ de 06.06.2003; **ADI 2440/DF**, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 27.03.2008 ; **ADI 2156/BA**, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ de 06.04.2000; **ADI 2166/PR**, rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11.06.2002; **ADI 1522/RJ**, rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 27.06.1997; **ADI 930/MA**, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 23.08.2002.

Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 153-R, de 16 de junho de 2000, editado pelo Governador do Estado do Espírito Santo. ICMS: concessão de crédito presumido. Liminar deferida pelo pleno desta corte. Revogação tácita. Perda de objeto.

1. O Decreto nº 1.090-R/2002, que aprovou o novo regulamento do ICMS no Estado do Espírito Santo, deixou de incluir no rol das atividades sujeitas a crédito presumido do tributo "as operações internas e interestaduais com mercadoria ou bem destinados às atividades de pesquisa e de lavra de jazidas de petróleo e gás natural enquadrados no REPETRO", as quais eram objeto de impugnação na presente ação direta.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto, quando sobrevém a revogação da norma questionada. Precedentes.

3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada, em razão da perda superveniente de seu objeto. (ADI nº 2352/ES, rel. Min. Menezes Direito, DJ de 17.08.2011).

Ação direta de inconstitucionalidade. Alíneas "a", "b" e "c" do inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.508, de 22 de setembro de 1999, artigo 8º, incisos I, II e III, e §§ 1º e 2º, do Decreto nº 7.699, de 9 de novembro de 1999, e artigo 9º, incisos I e II do mesmo Decreto, todos do Estado da Bahia.

- Tendo a Lei estadual nº 7.981, de 12.12.01, revogado expressamente a Lei estadual nº 7.508, de 22.09.99, da qual foi atacado o artigo 3º, III, "a", "b" e "c", e não mais subsistindo, pela natureza acessória do Decreto estadual nº 7.699/99, os dispositivos dele também impugnados,

ficou prejudicada a presente ação direta por perda superveniente de seu objeto, porquanto já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que o interesse de agir, em ação dessa natureza, só existe enquanto estiver em vigor a norma jurídica impugnada, independentemente de essa norma ter, ou não, produzido efeitos concretos (assim, a título exemplificativo, nas ADIs 420-QO, 747-QO e 1.952). Ação direta que se julga prejudicada" (ADI 2.157/BA, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 6/6/03).

Esse mecanismo, comprovado pelos inúmeros casos julgados pelo STF, sugere a existência de uma estratégia por parte dos governos estaduais na elaboração de leis de incentivo, que, na iminência de serem declaradas inconstitucionais pelo STF, poderiam ser revogadas, antecipando a prejudicialidade das ações³⁶ aproveitando a inaplicabilidade de todas as consequências negativas desencadeadas por uma declaração dessa magnitude e a manutenção do benefício até sua revogação. Isso para, em seguida, uma nova lei ser editada, muitas vezes idêntica no conteúdo, o que, na prática, implicava a manutenção do *status quo ante*, sem qualquer risco de responsabilização, fosse contra o Governador e seus agentes, fosse contra os particulares envolvidos.

Interessante notar que essa “estratégia” não passou despercebida pelo Supremo que, no julgamento de junho de 2011, afirmou que não poderia aceitar referido *drible*: “A toda evidência, está-se diante de diploma a merecer censura não só em razão do conflito com a Carta da República, considerada a denominada guerra fiscal, mas também do fato de haver implicado o *drible* a decisão liminar do Supremo. Em outras palavras, a lei ora impugnada e o decreto que a ela seguiu mostraram-se viciados a mais não poder, porquanto revelaram desprezo à instituição maior que é o Supremo” (ADI nº 2906/RJ, voto do Min Rel. Marco Aurélio, DJE de 29/06/2011).

Além disso, chama a atenção o fato de haver mais de 40 ADIs aguardando julgamento³⁷, as quais foram ajuizadas em sua maioria entre 2012 e 2014 (53%). Dada a

³⁶ A jurisprudência é pacífica quanto à prejudicialidade por perda superveniente de objeto quando sobrevém a revogação da norma que está sendo questionada, conforme entendimento fixado no STF na ADI nº 709/PR, cuja ementa é a seguinte: *AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OBJETO DA AÇÃO. REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DA LEI ARGUIDA DE INCONSTITUCIONAL. PREJUDICIALIDADE DA AÇÃO. CONTROVERSIA. OBJETO DA AÇÃO DIRETA prevista no art. 102, I, a e 103 da Constituição Federal, e a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em tese, logo o interesse de agir só existe se a lei estiver em vigor. REVOGAÇÃO DA LEI ARGUIDA DE INCONSTITUCIONAL. Prejudicialidade da ação por perda do objeto. A revogação ulterior da lei questionada realiza, em si, a função jurídica constitucional reservada a ação direta de expungir do sistema jurídico a norma inquinada de inconstitucionalidade. EFEITOS concretos da lei revogada, durante sua vigência. Matéria que, por não constituir objeto da ação direta, deve ser remetida as vias ordinárias. A declaração em tese de lei que não mais existe transformaria a ação direta, em instrumento processual de proteção de situações jurídicas pessoais e concretas. Ação direta que, tendo por objeto a Lei 9.048/89 do Estado do Paraná, revogada no curso da ação, se julga prejudicada. (Min. Rel. Paulo Brossard, DJ de 24.06.1994).*

³⁷ Vide, a título de exemplo: **ADI 4999/MS**, rel. Min. Marco Aurélio; **ADI 4972/DF**, rel. Min. Teori Zavascki; **ADI 4940/MG**, rel. Min. Rosa Weber; **ADI 4935/ES**, rel. Min. Gilmar Mendes; **ADI 4934/RJ**, rel. Min. Celso de Mello; **ADI 4915/PB**, rel. Min. Celso de Mello; **ADI 4836/MS**, rel. Min. Joaquim Barbosa; **ADI 4834/RJ**, rel. Min. Dias Toffoli; **ADI 4832/AM**, rel. Min. Rosa Weber; **ADI 4722/PE**, rel. Min. Dias Toffoli; **ADI 4635/SP**, rel. Min. Celso de Mello; **ADI 4065/DF**, rel. Min. Celso de Mello; **ADI 4931/RJ**, rel. Min. Celso de Mello; **ADI 3796/PR**, rel. Min. Gilmar Mendes; **ADI 4969/AC**, rel. Min. Rosa Weber; **ADI 4936/MS**, rel. Min. Dias Toffoli; **ADI 4933/RJ**, rel. Min. Dias Toffoli; **ADI 4837/BA**, rel. Min. Dias Toffoli; **ADI 4932/RJ**, rel. Min. Teori Zavascki; **ADI 4835/BA**, rel. Min. Luiz Fux; **ADI 3984/SC**, rel. Min. Luiz Fux; **ADI 4813/PB**, rel. Min. Joaquim Barbosa; **ADI 3416/ES**, rel. Min. Ricardo Lewandowski; **ADI 5093/RJ**, rel. Min. Celso de Melo; **ADI 5092/GO** rel. Min. Gilmar Mendes.

relevância e os vultosos montantes envolvidos nos programas de incentivo questionados (dos quais ressaltamos o PRODEPE/PE na ADI nº 4722, FAIN/PB na ADI nº 4813, DESENVOLVE/BA na ADI nº 4835 e PRO-DF II/DF na ADI nº 4972) muito provavelmente o Supremo está aguardando um desfecho a ser dado pelo Congresso Nacional antes de retomar os julgamentos.

No que diz respeito especificamente ao julgamento de 01/06/2011, considerado como “marco” por ter sido responsável por deflagrar toda a discussão acerca do tema e o ter recolocado como item fundamental na agenda da reforma tributária, o Tribunal, reafirmando sua jurisprudência, julgou inconstitucionais 23 leis de 07 Estados diferentes (SP, PR, RJ, MS, ES, DF e PA) pelo fato de as mesmas terem concedido incentivos e benefícios fiscais sem a prévia autorização do CONFAZ.

As ações julgadas referem-se a incentivos com abrangência mais limitada, excetuada a ADI do DF (ADI 2.549), o que leva a entender que se objetivou sinalizar e alertar os Estados e contribuintes no sentido de que o desenho dos incentivos fiscais estaduais deverá ser, de fato, revisto.

Os esclarecimentos prestados nas ADIs nº 4152/SP, 3803/PR e 3664/RJ demonstram exatamente isso. O Ministro Gilmar Mendes fez uma observação a propósito desse julgamento em série, sobre a necessidade de encontrarem algum modelo institucional de tratar o tema da guerra fiscal, reconhecendo sua importância no modelo federativo. Afirma ele que “são tantas as práticas *contra legem* ou *contra constitutionem* que, na verdade, isso se tornou quase que um costume, uma prática corriqueira”. Sugere buscar uma gestão processual mais adequada para as ADIs que tratem do tema, ao reconhecer ser óbvia a complexidade da questão, que demanda, inclusive, uma condução política. Continua ele: “é preciso, talvez, que o Tribunal sinalize um novo posicionamento – seja, já, na concessão das liminares, seja na dinâmica das ações – para estimular o ambiente político –, e seja ele no âmbito estadual, seja ele no âmbito federal, porque a questão, talvez, passe por uma reforma tributária – para rever essa estranha teoria dos jogos que tem, de alguma forma, legitimado essa prática”.

Assim sendo, chegou-se a um consenso sobre a necessidade de deixar claro que o Tribunal não mais toleraria a utilização desses instrumentos ilegítimos para favorecer a própria economia em detrimento dos demais Estados, com a concessão, a partir daquele

momento, das liminares³⁸ nos casos de leis concessivas de incentivo sem aprovação prévia do CONFAZ (considerando, inclusive, o “efeito adicional profilático” da medida). O impacto dessa nova abordagem sobre as decisões de Estados (ao conceder incentivos), e dos Contribuintes (ao gozá-los), passa a ser direto e avassalador.

Julgadas procedentes as ADIs, os atos normativos atacados são considerados nulos desde sua origem. Excepcionalmente, preenchidos os requisitos do art. 27 da lei nº 9.868/99, os efeitos da declaração poderão ser aplicados com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro* (modulação dos efeitos)³⁹.

O STF, no entanto, em julgamento de questão análoga nas ADI nº 3246/PA⁴⁰ e nº 3462/PA⁴¹, ambas referentes a dispositivos da lei estadual do Pará nº 6.489/2002, enfrentou este questionamento e decidiu pela ausência de justificativas para aplicação do art. 27, aplicando efeitos *ex tunc* à decisão.

A posição do Supremo diante do tema gerou uma série de movimentações por parte dos atores sociais interessados, por conta da insegurança jurídica, ameaça dos investimentos realizados e da possibilidade concreta de os Estados suspenderem a fruição dos incentivos, além de cobrarem os créditos tributários referentes aos últimos 05 anos.

Além da possibilidade de ajuizamento de ações de improbidade, ações civis públicas e/ou ações populares contra o Governador, agentes responsáveis e particulares envolvidos⁴².

³⁸ Sobre o assunto, ver MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1177.

³⁹ *Ibid.* p. 1319-1324.

⁴⁰ Atenção para o voto do Min. Ricardo Lewandowski que, ao declarar ser contra a atribuição de efeito prospectivo, por se tratar de renúncia de receita concedida de forma inconstitucional, entendeu que uma decisão assim abriria precedentes perigosos para o tema. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363345> (página 13). Acesso em 10/07/2014.

⁴¹ Vale ressaltar o voto do Min. Marco Aurélio, que discorreu sobre o fato de o dispositivo, flagrantemente inconstitucional, ter resultado no desenvolvimento do Pará, mas em prejuízo da cultura nacional, e, portanto, ter rechaçado a modulação. Afirmou que “a modulação é sempre um incentivo a legislar-se à margem do Diploma Maior, na esperança de que, havendo impugnação à lei editada, o Tribunal caminhe para simplesmente dizer que, naquele período, a CF não esteve em plena eficácia, e, portanto, poderia ter sido, como de fato foi, desrespeitada”. Concordamos, no entanto, com a posição dos Ministros Gilmar Mendes (que não entende que adotar a modulação dos efeitos implique desrespeito à CF) e com Ayres Britto (que entende haver direito à modulação, com amparo no art. 3º, III da CF). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3462&processo=3462>. Acesso em 10/07/2014.

⁴² Vide, entre outros, **REsp nº 507142/MA**, rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13/03/2006; **REsp nº 1127143/RS**, rel. Min. Castro Meira, DJe de 03/08/2010; **REsp nº 1245765/MG**, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 03/08/2011.

Ou seja, o cenário não parece favorável àqueles que concedem e fruem dos incentivos e benefícios fiscais à margem da disciplina jurídica. Do ponto de vista empresarial, trata-se de um risco muito relevante e preocupante, gerando insegurança jurídica nos investidores e para as empresas que, cumprindo a legislação, garantiram as contrapartidas necessárias para a obtenção e manutenção dos benefícios (como por exemplo, geração de empregos, aumento na arrecadação do ICMS, entre outros) e, que por este motivo, podem suspender os planos de investimento.

4- Ponderações finais para instituição e garantia da “Competição Fiscal Lícita”

A análise dos incentivos e benefícios fiscais estaduais implica confrontar os aspectos constitucionais e legais envolvidos na concessão dos incentivos com a importância desse instituto como ferramenta para redução das desigualdades regionais e para promoção do investimento e desenvolvimento (princípios e objetivos também protegidos e resguardados pela CF). Além disso, não se pode deixar de considerar os impactos socioeconômicos dos incentivos estaduais e dos efeitos da decorrente descontinuação de projetos industriais existentes ou em implementação, ou seja, da inexorabilidade da realidade econômico-social que impacta e que é impactada pelos incentivos.

A tarefa não é simples, e restringir a abordagem a apenas um dos aspectos não dá a real perspectiva que o assunto demanda.

Da clara constatação da inconstitucionalidade dos incentivos e benefícios fiscais concedidos à margem do CONFAZ (que consistem na avassaladora maioria das leis estaduais vigentes), faz-se necessário sopesar os princípios constitucionais que guiam e direcionam a ordem econômica, entender o potencial das normas tributárias serem instrumento válido e eficaz de intervenção no domínio econômico, de forma a justificar o ajuste legislativo, a fim de que os incentivos sejam juridicamente enquadrados/regulamentados e cumpram seu papel fundamental na busca da redução de desigualdades e na construção de um país mais justo.

Não se pode olvidar dos efeitos positivos que advêm do uso de incentivos fiscais como instrumento de política pública bem construída e implementada: o estímulo aos empreendimentos locais, a criação de postos de trabalho e capacitação da mão de obra, o aumento da geração de renda, bem como da receita tributária, a indução a novos

investimentos, a diminuição das desigualdades regionais, a democratização do capital, ou seja, a promoção real do desenvolvimento socioeconômico⁴³.

Sem dúvida é necessário mensurar e controlar a aplicação de referidos instrumentos de intervenção sobre o domínio econômico, além de efetivamente regular o juridicamente o assunto, uma vez que, como analisado, a LC nº 24/75 tornou-se “inoperante”.

A reforma do ICMS, e em especial, a solução definitiva para os incentivos fiscais estaduais, é parte fundamental da tão necessária reforma tributária. A busca da produtividade e competitividade, da redução das desigualdades regionais e todos os esforços para promover o desenvolvimento socioeconômico devem estar na agenda do governo para tanto.

Vale usar o termo cunhado pelo ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel, que, ao tratar do assunto sob análise, sugere abandonar o conceito de Guerra Fiscal e adotar o de “Competição Fiscal Lícita⁴⁴”. Ainda que não se adotem no presente trabalho as bases propostas por ele acerca de como deveria ser essa nova organização, fato é que o novo desenho deverá contemplar respostas aos vários anseios envolvidos, na busca dos objetivos fundamentais e princípios propugnados pela Constituição Federal.

Conforme ensinamentos de Heleno Taveira Tôrres, “todo incentivo fiscal concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. (...) O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados⁴⁵”. No mesmo sentido, entende Misabel Abreu Machado Derzi que referidos incentivos somente são admitidos enquanto existirem “razões de justiça social superior interesse público e sempre para reverter em favor da coletividade como um todo”, motivo pelo qual eles devem ser direcionados, dosados e prolongados de acordo com o

⁴³ Vide conclusões dos dois estudos da FGV Projetos apresentados no trabalho.

⁴⁴ MACIEL, Everardo. A competição fiscal lícita. **O Estado de S. Paulo**. São Paulo, 04.04.2011. Caderno Economia. Disponível em <http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,a-competicao-fiscal-licita,701300,0.htm>. Acesso em 01/07/2014.

⁴⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº. 18, p. 79, 2005. No mesmo sentido, entende Misabel Abreu Machado Derzi que referidos incentivos somente são admitidos enquanto existirem “razões de justiça social superior interesse público e sempre para reverter e, favor da coletividade como um todo”.

desenvolvimento socioeconômico que forem aptos a promover, sob pena de se tornarem privilégios intoleráveis⁴⁶.

A quebra da unanimidade no CONFAZ, a convalidação (perdão do passado aliado à manutenção dos incentivos já concedidos por determinado prazo e sob determinadas condições) e a definição de como os novos benefícios deverão ser concedidos e controlados parecem se consubstanciar em pontos fundamentais para o eficaz deslinde da questão. Pode-se ou deve-se prescindir dos incentivos na atual conjuntura do Brasil? Esta é uma questão fundamental que precisa ser esclarecida.

A propositura, e mais do que isso, a implementação de medidas estruturais em médio e longo prazos, talvez comprovem a desnecessidade da manutenção destes instrumentos no futuro.

Referência bibliográfica

ALVES, Fernanda Maia Salomão. Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 163-169.

ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 11-12, 1980.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, Rio de Janeiro, Forense, 2001. 1414p.

BLUMENSCHHEIN, Fernando Naves et al. **Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais**. CE nº 1503/11. Projeto nº 201/11. Fundação Getúlio Vargas – FGV Projetos, 2011.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, Rio de Janeiro, Forense, 2001. p. 388.

CAMPANELLI, Daniela Moreira. **Incentivos Tributários Estaduais Concedidos Unilateralmente e Segurança Jurídica**. São Paulo, 2010. 191 p. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. 1152 p.

CATÃO, Marcos André Vinha. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 228 p.

Consulta nº 0038/99 Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Relator: Marcelo Calliari. Julgamento em 22/03/2000. Publicado no Diário Oficial da União de 28/04/2000. Brasília, 2000.

ELALI, André. Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 37-67.

FANUCCHI, Fábio. Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 24 de 1975. **Revista de Direito Administrativo**, nº 120, 1975.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martin – Vedação ao crédito integral de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços provenientes de unidades da federação que concedem incentivos e benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ. Comunicado CAT nº 36/2004. Incentivos concedidos pelo Estado de Goiás mediante programas de concessão de incentivos fiscais e financeiros denominados “FOMENTAR” ou “PRODUZIR” e todos os demais programas deles decorrentes. In: MELO, Fábio Soares de e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **ICMS – questões fundamentais**. MP Editora. São Paulo, 2007. 326p.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. 303 p. Também disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/137>. Acesso em: 12.07.2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. Malheiros Editores. 2011. 560 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. 94 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Incentivos financeiros do Estado de Pernambuco (PRODEPE). Constitucionalidade do mesmo à luz do princípio da autonomia financeira dos Estados. Projetos de Reforma Tributária do Governo Federal – eventuais efeitos se aprovados. **Revista Forense**, v. 348, p. 245 a 255, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Direito Tributário Empresarial**. Quartier Latin, São Paulo, 2009. 780 p.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. 1486 p.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 15-37.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Desenvolvimento Econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 299-327.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. 400 p.

SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 1024 p.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Incentivos Fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 327-347.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº. 18, 2005.

VESCOVI, Ana Paula, HARTUNG, Paulo e FERRAÇO, Ricardo. **Lições da reforma do ICMS**. Nota técnica apresentada ao Instituto de Estudos sobre Política Econômica – Casa das Garças, 2013, Rio de Janeiro. 44 p.