

Paulo Camargo Tedesco

A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do  
Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços  
(ICMS): exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado  
de Origem

Dissertação de Mestrado

Orientador: Roberto Quiroga Mosquera

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo – 2014

Paulo Camargo Tedesco

A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do  
Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços  
(ICMS): exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado  
de Origem

Dissertação de mestrado apresentada ao  
Departamento de Direito Econômico,  
Financeiro e Tributário da Universidade de  
São Paulo, na subárea de Direito Tributário,  
como requisito parcial para obtenção de  
título de Mestre, sob a orientação do  
Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

São Paulo – 2014

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

**Serviço de Biblioteca e Documentação  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**

Tedesco, Paulo Camargo  
T255g A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS): exigência, pelo Estado de destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem / Paulo Camargo Tedesco. - - São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2014

173 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera.  
Dissertação (Mestrado), Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.

1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.  
2. Competência tributária Estadual. 3. Obrigação tributária.  
4. Federalismo. I. Mosquera, Roberto Quiroga.  
II. Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU 351.713.223(81)(043)

Paulo Camargo Tedesco

A guerra fiscal travada entre os Estados da Federação na exigência do  
Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços  
(ICMS): exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado  
de Origem

Dissertação de mestrado apresentada ao  
Departamento de Direito Econômico,  
Financeiro e Tributário da Universidade de  
São Paulo, na subárea de Direito Tributário,  
como requisito parcial para obtenção de  
título de Mestre, sob a orientação do  
Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera

Data da defesa: 31 de janeiro de 2014

Resultado: \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

Roberto Quiroga Mosquera  
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Fernando Facury Scaff  
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

Edison Carlos Fernandes  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. \_\_\_\_\_

*À Júlia e à Thais, com muito amor,  
como um pequeno gesto para retribuir  
tudo o que me proporcionam.*

## **AGRADECIMENTOS**

O trabalho não seria possível sem o estímulo, desde a infância, de meus pais, a quem agradeço por sempre prezarem e zelaram por minha educação.

Também não existiria não fosse a oportunidade que me foi outorgada pelo Professor Roberto Quiroga Mosquera, a quem agradeço pelo voto de confiança e em quem me inspiro pela excelência no exercício do magistério e da advocacia.

Jamais teria se desenvolvido sem a compreensão de quem comigo conviveu por este período, Thais, a quem sou grato pelo genuíno apoio, incondicional, à custa de tantos finais de semana dedicados preponderantemente à vida acadêmica.

Não teria evoluído, por fim, não fosse a ajuda honesta dos amigos e colegas Bruno Maciel dos Santos, Thiago Corrêa Vasques e Guilherme Lautenschlaeger Novello, que se dispuseram a ler e criticar o esboço do trabalho.

## RESUMO

Segundo a legislação de regência, o ICMS é exigido pelos Estados e preponderantemente na origem. A competência estadual para a exigência de exação pautada em base tributária móvel, aliada à concentração da arrecadação na origem, criou ambiente convidativo à concorrência dos Estados pela concentração dos contribuintes em seu próprio território.

A realidade socioeconômica, cultural e geopolítica do Brasil, no entanto, torna essa concorrência degenerativa, pautada na instituição de benefícios fiscais tidos por irregulares há mais de quarenta anos. Como resposta, os Estados prejudicados ajuízam ações, contra o ente que outorgou o benefício, com vistas a anular o incentivo. A resposta judicial, no entanto, não corresponde ao dinamismo dos impactos econômicos que derivam da instituição dessas políticas irregulares. Em função disso, os Estados alteraram o foco de sua insurgência. Recentemente, passaram a promover a glosa dos créditos apropriados pelos seus próprios contribuintes em decorrência da aquisição, em operação interestadual, de mercadorias gravadas com benefício fiscal no Estado de origem. Como o crédito é outorgado pelo Estado de origem, na prática o Estado de destino exige o valor que deixou de ser cobrado pelo de origem. Assim procedem escudados no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, que estabelece “a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria” e “a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido”. Todavia, a repartição de competências para a exigência do ICMS trouxe campo de atuação bem demarcado para cada ente subnacional. Logo, considerando que o Brasil está estruturado em regime federativo, não pode um Estado se apropriar de tributo de competência de seu par. Se o benefício é irregular, é dever do Estado de origem exigir os valores, comportamento que pode ser obrigado a adotar por força de ordem judicial. Sendo assim, interpretação conforme a Constituição do dispositivo em foco autoriza que o Estado de origem – e apenas ele – reconheça, exclusivamente nas hipóteses de isenção irregularmente outorgadas, a “nulidade do ato”, “a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria” em operações internas e “a exigibilidade do imposto não pago”.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS; guerra fiscal; competência; glosa de créditos; federalismo.

## ABSTRACT

Brazilian sales tax is levied by States and predominantly in origin basis. Both high mobility of the tax base in this case, and the taxation mainly in origin, led Brazilian states to fiscal competition. Socioeconomic, cultural and geopolitical context in Brazil, however, make this competition harmful, based on the institution of irregular tax benefits for over forty years. In reaction, victim states file lawsuits against the ones who granted the benefit aiming to nullify the incentive. The correspondent judgment, however, is issued long time after the economic impacts of the irregular incentives take place. As a result, States have changed the focus of their reaction. Recently started to disallow taxpayers to appropriate credits due to the acquisition of goods originated from another State awarded with tax benefit in the origin State. As the benefit is granted by the origin State, in reality destination State levies the tax that the origin State waived. This practice is allegedly supported in Article 8 of Law 24/75, which establishes both the disallowance of the credits, and the duty to charge the tax unpaid due to the irregular benefit. However, Brazil is structured as a federation, a form of organization that secretes financial matters of each State. Therefore, a State cannot pocket the amount that could be levied by its pair. If the benefit granted to the taxpayer is irregular, the origin State shall have to levy the amount, procedure that may be imposed by the Courts. Thus, Article 8 should be construed in the following sense: fiscal authorities can disallow the credit only if the benefit is in discordance with constitutional provision of non cumulative ICMS, and, above all, only the origin state can proceed this way.

**KEYWORDS:** Brazilian sales tax; fiscal competition; taxing power; credit disallowance; federalism.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABECE	-	Associação Brasileira das Empresas de Comércio
ADI	-	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGR	-	Agravo Regimental
CADE	-	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAT	-	Coordenadoria de Administração Tributária
COFINS	-	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	-	Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE	-	Comissão Técnica Permanente do ICMS
FGTS	-	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FUNDAP	-	Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias
ICM	-	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias
ICMS	-	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	-	Índice de Desenvolvimento Humano
IPI	-	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	-	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	-	Imposto sobre Serviços
ITCMD	-	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	-	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	-	Imposto sobre o Valor Agregado
MC	-	Medida Cautelar
MS	-	Mandado de Segurança
PIS	-	Programa de Integração Social
PRÓ DF	-	Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal
RE	-	Recurso Extraordinário
REsp	-	Recurso Especial
SIMPLES	-	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	13
2 O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS .....	18
2.1 Resgate histórico.....	18
2.2 Feição Constitucional do ICMS.....	19
2.2.1 O arquétipo constitucional do tributo .....	19
2.2.2 As formas de redução do ICMS a ser exigido do contribuinte .....	22
2.2.3 A substituição tributária para frente.....	25
a) restituição de valores quando a venda se der em valor inferior ao da pauta fiscal .....	25
b) a substituição tributária em operações interestaduais.....	26
2.2.4 Outras formas de exigência do imposto.....	28
2.3 A sistemática não cumulativa e sua contraposição com outras formas de tributação do consumo .....	28
2.3.1 Os modelos de tributação do consumo .....	28
a) As desvantagens de cada modelo .....	29
b) As vantagens de cada modelo.....	31
2.3.2 A origem da sistemática não cumulativa de tributação e suas principais características.....	33
2.4 As operações interestaduais .....	35
2.4.1 Tributação na origem vs. tributação no destino.....	35
a) as vantagens da tributação no destino.....	36
b) as dificuldades de implementação da tributação no destino.....	38
c) quando é pertinente adotar a tributação no destino .....	39
2.4.2 O modelo brasileiro .....	39
a) as operações interestaduais envolvendo contribuintes sujeitos ao regime periódico de apuração .....	40
b) a partilha da arrecadação pelos entes subnacionais .....	41
2.5 A guerra fiscal no Brasil .....	43
3 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO .....	46
3.1 As formas de organização dos Estados.....	46

3.2 O federalismo.....	49
3.2.1 O modelo federal .....	49
3.2.2 A autonomia financeira como característica do federalismo.....	51
3.2.3 O federalismo brasileiro.....	54
3.3 A repartição das competências tributárias .....	55
3.3.1 A concorrência entre os entes subnacionais .....	55
3.3.2 Os instrumentos para a harmonização tributária.....	58
a) a concentração da arrecadação no ente central .....	59
b) sobretaxação .....	60
c) a distribuição adequada de competências tributárias.....	60
3.3.3 As formas de atribuição de competência tributária na federação .....	61
a) evolução histórica .....	61
b) a aplicação da doutrina econômica para a definição das competências tributárias .....	61
3.3.4 A tributação no plano estadual.....	65
a) as variáveis relevantes para a definição do grau de descentralização das .....	65
competências.....	65
b) os tributos com vocação econômica para serem exigidos no plano estadual .....	68
3.3.5 A exigência de impostos sobre o valor agregado no plano subnacional .....	70
a) tributação isolada .....	70
b) tributação concorrente .....	71
3.3.6 O modelo brasileiro .....	75
3.4 As regras constitucionais tendentes a mitigar a guerra fiscal no ICMS .....	80
3.4.1 As medidas internacionalmente aplicadas com vistas a inibir a concorrência .....	80
fiscal.....	80
3.4.2 As regras brasileiras vigentes .....	82
3.5 Os benefícios fiscais e financeiros usualmente instituídos pelos Estados.....	83
3.5.1 Isenção .....	83
3.5.2 Reduções de base de cálculo e de alíquota .....	85
3.5.3 Crédito presumido ou outorgado .....	87
3.5.4 Incentivos financeiros .....	90
3.6 As dificuldades na sustação dos efeitos econômicos gerados pelos benefícios tidos .....	91
por irregulares .....	91
4 A GLOSA DE CRÉDITOS OUTORGADOS PELO ESTADO DE ORIGEM,	

PROMOVIDA PELO ESTADO DE DESTINO, SOB OS ENFOQUES ECONÔMICO E CONSTITUCIONAL.....	93
4.1 A guerra fiscal reativa.....	93
4.2 O comportamento do Estado de destino diante da realidade econômica subjacente: incorreta imputação da responsabilidade ao contribuinte.....	94
4.3 O influxo do federalismo na interpretação da questão.....	98
4.4 O cabimento jurídico da exigência dos valores pelo Estado de origem e a extensão da cobrança .....	102
4.4.1 Definição de interesse público e sua indisponibilidade .....	102
4.4.2 A anulação de atos administrativos .....	104
a) o entendimento clássico .....	104
b) o entendimento atual e o princípio da proteção da confiança .....	105
c) A positivação do princípio da proteção da confiança no âmbito tributário .....	108
d) O princípio da proteção da confiança no contexto da outorga de benefícios fiscais irregulares .....	110
e) A salvaguarda das relações estabilizadas pelo decurso do tempo .....	113
4.5 As perspectivas de cobrança dos valores do contribuinte pelo Estado de origem .....	113
4.5.1 Argumento político, e não jurídico .....	114
4.5.2 Imposição de exigência dos valores pelo Supremo Tribunal Federal .....	115
4.5.3 a iniciativa do Ministério Público .....	116
4.5.4 o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade e as consequências sobre a exigência dos valores controvertidos .....	117
a) Efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade sobre a pretensão dos Estados de origem e de destino.....	117
b) Possível modulação dos efeitos dos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal.....	118
c) O benefício irregular e as operações interestaduais entre pessoas não ligadas ..	119
5 A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 8 <sup>o</sup> DA LEI COMPLEMENTAR N <sup>o</sup> 24/75 DIANTE DAS PREMISSAS CONSTITUCIONAIS ATUAIS E DAS QUE LHE SÃO CONTEMPORÂNEAS .....	121
5.1 Fundamento legal para a exigência dos valores do contribuinte .....	121
5.2 O artigo 8 <sup>o</sup> da Lei Complementar n <sup>o</sup> 24/75 em sua dimensão objetiva.....	121
5.2.1 As restrições ao creditamento de ICMS impostas pela legislação	

infraconstitucional .....	121
5.2.2 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em confronto com o texto constitucional a ele contemporâneo .....	126
5.2.3 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em confronto com a Emenda Constitucional nº 23/83 .....	128
5.2.4 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em confronto com o texto constitucional atual .....	129
5.3 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em sua dimensão subjetiva .....	130
5.3.1 Impossibilidade de manejo do regime jurídico administrativo por um Estado em desfavor de outro Estado.....	130
5.3.2 Presunção de constitucionalidade das normas .....	132
5.3.3 Nulidade do ato vs. ineficácia do crédito.....	133
5.3.4 A forma adequada de formulação de pretensão pelo Estado de destino.....	135
5.4 A exegese do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75.....	137
6 AS ALTERNATIVAS PARA EQUACIONAR A SITUAÇÃO.....	142
6.1 As alternativas judiciais .....	142
6.1.1 A edição de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal .....	143
6.1.2 A dispensa de unanimidade para a instituição de benefícios fiscais de ICMS .	144
6.2 As alternativas legislativas.....	146
6.2.1 A alteração da alíquota interestadual do ICMS .....	146
6.2.2 A federalização do ICMS .....	150
a) Possibilidade de transferência da competência ativa do ICMS para a União....	150
b) A alteração da competência para regular e exigir o ICMS.....	154
6.3 A convalidação dos benefícios ou a remissão das dívidas.....	157
7 CONCLUSÃO .....	161
8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	165

## 1 INTRODUÇÃO

Dentre as diversas formas de organização do Estado, o Brasil fez expressa opção pelo federalismo. Ainda que a figura do federalismo não seja propriamente rígida, seus principais traços característicos apontam para a descentralização do poder, sendo resguardado a cada um dos entes federativos seu próprio quinhão de autonomia.

Dentre as diversas perspectivas da autonomia das unidades federativas, a de cunho financeiro tem como escopo assegurar aos entes recursos suficientes para honrar as diversas obrigações de fundo patrimonial que assumem para a consecução dos encargos a eles constitucionalmente estabelecidos.

Para atingir dita autonomia, os entes subnacionais valem-se, sobretudo, da exigência de tributos de sua competência e do recebimento de transferências intergovernamentais verticais<sup>1</sup>.

Quanto à primeira forma de ingresso de valores, a discriminação de competências tributárias prevista na Constituição reservou aos Estados<sup>2</sup> o tributo mais rentável do País<sup>3</sup>, o ICMS.

Trata-se de modelo de tributação que foge à regra internacional. Usualmente, o signo de riqueza atingido pelo ICMS é parte integrante de tributo de envergadura mais ampla, exigido pelo ente central, frequentemente conhecido como tributo sobre o valor agregado.

---

<sup>1</sup> Transferências intergovernamentais são as remessas de valores entre entes federativos distintos com vistas a auxiliar no adimplemento do gasto público. Segundo José Maurício Conti, as transferências intergovernamentais podem ser classificadas como automáticas (também intituladas obrigatórias), caso sejam impostas pelo ordenamento jurídico, hipótese dos repasses previstos nos artigos 157 a 159 da Constituição, ou voluntárias (também chamadas discricionárias), quando a remessa dos valores fica ao alvedrio do administrador. O Brasil contempla ainda uma terceira categoria de transferência, intitulada mista, pela qual o ente central destina obrigatoriamente valores a um fundo. No âmbito do fundo, por sua vez, o gestor tem discricionariedade para destinar as verbas segundo programas de financiamento sujeitos a prévia análise e aprovação pelas autoridades competentes. Ditas transferências podem, ainda, ser incondicionadas (também chamadas não vinculadas) se o ente que recebe os valores tem liberdade para dar a destinação que lhe aprouver, ou condicionadas (também conhecidas como vinculadas), hipótese em que a verba transferida já está legal e previamente canalizada a um determinado fim. Por fim, as transferências, em regra, são verticais, que correspondem a remessas de recursos do ente central para as unidades subnacionais. Excepcionalmente, ocorre em alguns países, como a Alemanha, transferências de natureza horizontal, pelas quais entes de idêntica envergadura promovem remessas de valores entre si (2001, p. 39-41).

<sup>2</sup> A fim de estruturar o texto da forma mais sintética e objetiva possível, as alusões à competência para a instituição do ICMS sempre farão referência apenas aos Estados, embora seja incontroverso que o Distrito Federal também detém tal prerrogativa.

<sup>3</sup> Segundo estudo publicado pela Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, intitulado “Carga Tributária no Brasil 2012”, o ICMS foi o tributo responsável pela maior arrecadação tributária em 2012, atingindo a cifra de R\$ 327,5 milhões, superando as contribuições previdenciárias (R\$ 274 milhões) e o imposto de renda em todas as suas modalidades de exigência (pessoa física, pessoa jurídica e retenção na fonte), o qual foi responsável por receita de R\$ 265 milhões (SANTANA, 2013, p. 10-14)

A outorga aos Estados da competência para exigir o ICMS trouxe efeitos colaterais à economia do País, decorrentes de concorrência instalada pelos entes subnacionais com vistas a atrair investimentos para si.

É certo que o ambiente de competição entre os entes federativos para a busca de investimentos, assim entendida a gama de atrativos que o Poder Público pode ofertar ao particular em busca de desenvolvimento, pode trazer resultados econômicos positivos aos agentes envolvidos, conforme se verá detidamente mais adiante. No entanto, esse cenário muda de figura quando a concorrência atinge características degenerativas, ou seja, nas hipóteses em que os investimentos são artificialmente direcionados em função de oferta desproporcional de vantagens pelo Poder Público ao particular.

No Brasil, a concorrência extrapolou o cenário econômico ótimo (SHAH, 2009, p. 387). Essa desnaturação do ambiente concorrencial pode ser creditada à combinação de uma série de fatores de difícil conciliação entre si.

Em primeiro lugar, a organização geopolítica bastante fragmentada do País, com grande desigualdade social, por si, já induz a migrações entre Estados. A tal contexto se deve agregar que a União jamais desempenhou a contento sua atribuição de “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”, prevista no artigo 21, IX, da Constituição, não havendo esforços palpáveis para atenuar esse desequilíbrio.

Em segundo lugar, a disposição em migrar sequer é inibida por outras barreiras, de natureza diversa da econômica. Analisando-se o contexto brasileiro, conclui-se que o País apresenta ambiente cultural e climático relativamente homogêneo, amistoso a migrações.

Enfim, não há efetivas barreiras para o deslocamento de pessoas físicas e jurídicas no território, circunstância hábil a provocar sensíveis alterações na arrecadação dos entes federativos, em razão da alta mobilidade da base tributária. Se a base é bastante móvel, as políticas oficiais tendentes a atrair a migração de pessoas – físicas ou jurídicas – tendem a ser exageradamente eficientes, causando os indesejados excessos decorrentes da concorrência travada entre os entes subnacionais.

Não é de se estranhar, neste contexto, que a exigência do ICMS por vinte e sete entes federativos distintos tenha provocado acirrada disputa entre os Estados, que se desnaturou a ponto de ser comumente intitulada guerra fiscal, assim “entendida como a falta de uma coordenação mínima na concessão de incentivos fiscais dentro de um mercado integrado” (CATÃO, 2012, p. E2).

Tal política promocional provoca impacto de magnitude na economia.

A par da renúncia tributária, vislumbram-se outros reflexos igualmente substanciais. A guerra fiscal expandiu-se na luta pela concentração da importação de produtos estrangeiros e consequente arrecadação do ICMS incidente em tal operação. Essa frente ocasionou redução da carga tributária incidente no ingresso de bens no País, com o consequente aumento no ingresso de produtos industrializados na razão de 33% nas últimas décadas, o que gera, como contrapartida natural, sensível retração da indústria nacional (CATÃO, 2012, p. E2).

No plano interno, os descontos tributários outorgados em atividades mais suscetíveis à barganha da guerra fiscal conduziram os entes subnacionais a buscar recomposição desses desfalques na instituição de elevadas alíquotas sobre produtos de demanda inelástica e menor mobilidade tributária, como combustíveis, telecomunicações e energia. Tal política provocou incremento de cerca de 70% sobre a taxaço de ditos bens nas últimas décadas, a ponto de esgotar tais fontes e tornar os entes subnacionais dependentes dos resultados de ditos setores econômicos (REZENDE, 2009, p. 12-21).

Todo esse desarranjo econômico, no entanto, sequer trouxe o resultado visado pelos gestores dos entes subnacionais quando passaram a promover as políticas de incentivo aqui tratadas, haja vista que a participação no Produto Interno Bruto teve irrisória oscilação nas últimas décadas, não sendo possível sequer estabelecer relação proporcional entre a concessão de benefícios e a esperada, mas inatingida prosperidade econômica (CATÃO, 2012, p. E2).

Se, de um lado, essa guerra fiscal não trouxe efetivo incremento econômico e causou abalos ao mercado interno tutelado constitucionalmente, de outro provoca verdadeira entropia no ambiente empresarial.

É que a concessão de incentivos estimula o deslocamento artificial dos agentes econômicos, que, em busca de competitividade, deixam de eleger o local de desenvolvimento de seus negócios em função da proximidade do mercado consumidor, dos fornecedores e de porto ou aeroporto, da infraestrutura, das condições institucionais e do desenvolvimento de capital humano (ROSTAGNO, 2011, p. 36), dentre outros fatores, passando a adotar o critério tributário como o determinante para a escolha de sua sede.

Esse modelo provoca ainda inúmeras outras patologias econômicas, listadas pelo CADE na resposta à Consulta nº 38/99<sup>4</sup>. Segundo o CADE, as políticas de concessão de

---

<sup>4</sup> Acórdão publicado em 28.4.2000.



incentivos irregulares inibem estímulos necessários para se atingir nível de eficiência econômico, causando impactos sobre a geração de riquezas no país. Além disso, estabelecem grau elevado de desequilíbrio concorrencial que mascara as ineficiências da empresa agraciada e lhe dá ferramentas para instituir políticas predatórias em desfavor de seus concorrentes. A contrapartida de tais facilidades é a dificuldade que será enfrentada pelos concorrentes, que não terão paridade de armas na luta econômica que travarão para se estabelecerem no mercado.

Diante de todo esse contexto, quer parecer que o único beneficiado pelo ambiente econômico de acirrada competição entre os Estados seria o particular agraciado com os benefícios fiscais outorgados pelos entes subnacionais.

A realidade, no entanto, indica pairarem relevantes ressalvas sobre esta hipótese, que derivam dos reflexos da incerteza jurídica da perenidade dos benefícios, frequentemente questionados no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Ao concorrente, por outro lado, os efeitos nocivos são ainda mais palpáveis. A guerra fiscal implica insegurança para os que se aventuram na atividade empresarial, dado que o próprio sucesso do negócio está condicionado às condições tributárias asseguradas ao concorrente por legislação que outorga benefício fiscal, o que pode inibir a efetivação de investimentos (MUSSOLINI Jr., 2007, p. 405).

Essa natural e indesejada insegurança econômica atingiu patamar inquietante, na medida em que vem sendo alimentada pelos próprios Estados.

Se, em um primeiro momento, os entes subnacionais centravam sua pretensão contra os seus pares, postulando o reconhecimento da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais outorgados à revelia da legislação de regência, atualmente já se percebeu que tal medida, por si, não solucionará os problemas oriundos da guerra fiscal (KALUME; BATISTA JR., 2013, p. 40).

É que, na prática, a resposta judicial a essa investida tarda a vir, em manifesto descompasso com os céleres efeitos práticos que decorrem da instituição de benefício fiscal irregular.

Frustrada a tentativa de resolver a questão em litígios envolvendo os próprios entes subnacionais e que têm como objeto a invalidação dos benefícios, os Estados buscaram alternativas para mitigar os prejuízos que suportam em decorrência da instituição desses benefícios irregulares (CORREIA; RODRIGUES, 2007, p. 125).

A medida que se mostrou mais eficiente no plano prático substitui o alvo da ação do Estado prejudicado. Em vez de voltar sua pretensão contra os entes subnacionais que

instituem os benefícios controvertidos, os Estados passaram a lavrar autuações promovendo a glosa dos créditos apropriados em decorrência de operações interestaduais quando o remetente tenha se valido de benefício fiscal tido por irregular.

No entanto, essas novas investidas com vistas a solucionar o problema, dessa vez focadas no contribuinte, são objeto de questionamentos jurídicos das mais diversas espécies.

A validade dessas iniciativas é o objeto do presente trabalho.

Para tanto, a dissertação apresentará, no capítulo inaugural do desenvolvimento, o tributo aqui analisado (ICMS), abordando com vagar as regras mais pertinentes à questão aqui posta, tais como as formas de tributação interestadual, a concentração da tributação na origem ou no destino e a instalação da guerra fiscal mediante a instituição de benefícios fiscais controvertidos pelos entes subnacionais com vistas à obtenção de investimentos para o seu território.

Acentuadas as principais características do ICMS no que importa a este estudo, o capítulo seguinte enfoca o federalismo brasileiro e as regras vigentes para a repartição de competências, sobretudo no que tange ao ICMS, expondo os instrumentos previstos na legislação com vistas a inibir comportamento concorrencial exagerado entre os entes subnacionais.

O terceiro capítulo do desenvolvimento vale-se da conjugação entre as principais características do ICMS e o federalismo brasileiro, expostas nas duas seções anteriores, para vislumbrar as consequências jurídicas da glosa, pelo Estado de destino, dos créditos reputados como irregularmente concedidos pelo Estado de origem, pontuando a competência para a exigência do tributo na hipótese ora em lume.

O exame da competência para a exigência do tributo nas hipóteses de glosa aqui abordadas permite que, no capítulo seguinte, proceda-se a abordagem direta do dispositivo legal invocado pelos Estados de destino quando das autuações fiscais em exame.

Esgotada a análise do cabimento da exigência pelo Estado de destino mediante a apresentação da interpretação que se reputa mais adequada do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, passa-se, no último capítulo do desenvolvimento do trabalho, a investigar os modelos legislativos alternativos à atual realidade, com vistas a equacionar o delicado cenário econômico retratado linhas acima.

O desenvolvimento de tais capítulos servirá de suporte à conclusão, apresentada na última parte do trabalho.

## 2 O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

### 2.1 Resgate histórico

A experiência brasileira com a exigência de tributos sobre vendas teve gênese por iniciativa do próprio contribuinte, por paradoxal que possa parecer (VIEIRA, 2011, p. 57).

No início do século passado, com o advento do Decreto nº 2.044/1908, que previu força executiva para as letras de câmbio e as notas promissórias, as faturas comerciais deixaram de ter tal atributo. Em razão disso, os comerciantes vislumbraram dificuldades na versação desses papéis. Como solução, postularam a instituição de um novo título executivo, a ser emitido de forma conjugada às faturas, intitulado duplicatas-faturas, mediante a instituição de um tributo a incidir sobre tal título.

Tal foi o contexto em que emergiu o Imposto sobre Vendas Mercantis, instituído pelo artigo 2º, X, da Lei nº 4.625/22 (BALEEIRO, 2001, p. 367). O imposto, que veio a ser exigido a partir de 1923 para vendas a prazo e à vista, adotava a sistemática cumulativa, era exigido pela União e deveria ser pago pelo contribuinte mediante a aposição de estampilhas sobre as duplicatas, no caso de vendas a prazo, ou sobre a folha em que contemplada a venda à vista no Livro de Registro de Vendas à Vista, com alíquota de 0,25%.

O artigo 8º, *e*, da Constituição de 1934, no entanto, transferiu tal competência para os Estados-Membros (COSTA, 1978, p. 3) e alterou sua alcunha, passando a ser conhecido como Imposto sobre Vendas e Consignações.

Cerca de três décadas se passaram até que emergiu no cenário internacional a sistemática não cumulativa.

A ideia foi previamente concebida na França em razão do cenário econômico delicado provocado pela primeira guerra mundial. Na ocasião, a França dispunha de tributo incidente sobre a produção, cuja exigência era suspensa nas diversas etapas do ciclo econômico até que houvesse a cobrança do agente situado na ponta final desta cadeia. O Estado francês, diante daquela conjuntura socioeconômica, necessitava reforçar sua arrecadação, mas não vislumbrou espaço para aumento de carga tributária. Diante desse cenário, optou por antecipar as receitas que teria em razão da exigência do imposto incidente sobre a cadeia produtiva mediante a cobrança em cada uma das etapas antes agraciadas com a suspensão do imposto, outorgando ao adquirente, em contrapartida, o

direito de abater do seu imposto devido o encargo suportado pelo agente que lhe antecedeu nesse ciclo (COSTA, 199?, p. 117-118).

No Brasil, essa ferramenta foi primeiramente implementada no antigo Imposto de Consumo, atual Imposto sobre Produtos Industrializados, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 3.520/58.

Pouco após, veio a contribuir para o ocaso do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações e justificar a instituição de tributo mais moderno, então denominado Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (COÊLHO, 1995, p. 220-221). No caso do então ICM, a previsão de não cumulatividade foi contemporânea à própria criação do tributo, plasmada na Emenda Constitucional nº 18/65.

Diante da iminência de nova ordem constitucional, os entes federativos estaduais passaram a postular a ampliação do antigo ICM mediante a incorporação, em tal tributo, de fatos antes não contemplados pela exação. O pleito surtiu efeito. Em confronto com a realidade jurídica que a antecedeu, a Constituição de 1988 incorporou ao imposto estadual a tributação de bens antes sujeitos aos antigos impostos únicos de competência da União, quais sejam, minerais, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes. Afora a tributação desses bens antes sujeitos a exação de competência da União, o tributo estadual passou a contemplar, ainda, a exigência sobre dois específicos serviços, o de transporte e o de comunicação (COÊLHO, 1995, p. 224-225).

Essa nova realidade provocou, inclusive, a alteração de seu *nomen juris*, que passou a ser chamado da forma em que o conhecemos hoje: Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

## **2.2 Feição Constitucional do ICMS**

### *2.2.1 O arquétipo constitucional do tributo*

O atual texto constitucional, em seu artigo 155, II, passou a retratar essa dimensão mais ampla do antigo ICMS. Segundo tal previsão, os Estados podem instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.

A própria narrativa cronológica do tributo, apresentada linhas acima, já descortina o que não pode passar despercebido pelo intérprete: sob a epígrafe de ICMS exige-se tributo sobre três materialidades: operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte e prestações de serviços de comunicação

(CARVALHO, 2012, p. 40-41).

A primeira das hipóteses de exigência do ICMS, segundo o próprio texto constitucional, demanda a ocorrência de operação de circulação de mercadoria. Por conta disso, estudo analítico do tributo demanda a compreensão do significado de ditas expressões.

Operações são negócios jurídicos hábeis a espelhar manifestação de vontade das partes envolvidas. Tais negócios têm como nota marcante a sua natural bilateralidade, do que se infere que as operações jamais podem ser praticadas de maneira individual, demandando a presença de contraparte (MOSQUERA, 1999, p. 116-117).

A característica de bilateralidade, inerente às operações, impede a incidência do tributo quando a atividade em exame for exercida de maneira individual, sem interação com outrem. Por essa razão, o Superior Tribunal de Justiça consolidou jurisprudência, sintetizada em seu verbete sumular nº 166, no sentido de que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Logo, a exigência deve ser afastada mesmo nas hipóteses de transferências interestaduais, conforme jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal (AI 618.947/MG AGR, relator ministro Celso de Mello, julgado em 2.3.2010<sup>5</sup>).

Circulação, por sua vez, é usualmente entendida como a transferência de propriedade de mercadorias. Nessa linha, o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, de Geraldo Ataliba e de Cleber Giardino, retratados por José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 16). Há, no entanto, quem entenda que circulação não representa cada operação de troca de titularidade do bem, mas, mais amplamente, o conjunto de sucessivas operações de alteração de propriedade dessa mercadoria. Essa é a linha advogada por Carvalho de Mendonça (*apud* MELO, 2003, p. 16-17) e Alcides Jorge Costa (1978, p. 88).

Por mercadoria se entende o bem sujeito à mercancia (CARRAZZA, 2008, p. 42). Essa característica não permite que se identifique um bem como mercadoria de maneira descontextualizada, ou seja, sem levar em conta a sua destinação. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, não há como qualificar determinado bem como mercadoria “pela própria natureza das coisas” (2008, p. 43).

Por conta disso, não incide o ICMS na venda de bens quando não estiver configurada a intenção de habitualidade da venda do bem transacionado, haja vista estar ausente, em tal hipótese, a conotação mercantil inerente à noção de mercadoria.

---

<sup>5</sup> Acórdão publicado em 26 de março de 2010.

É o caso da alienação, por pessoa jurídica, de um bem classificado em seu ativo não circulante, conforme interpretação do Supremo Tribunal Federal (RE 182.721, Relator Ministro Maurício Corrêa<sup>6</sup>) ou da transferência de bens em razão de operação societária de transformação, cisão, fusão ou incorporação, conforme manifestação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Segundo pontuou o aludido sodalício, “em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial” (REsp 242.721/SC, Relator para o acórdão Ministro Humberto Gomes de Barros<sup>7</sup>).

Embora a ideia de mercadoria esteja associada a bem móvel, com o advento da *internet* tal conceito foi revisto no âmbito do Supremo Tribunal Federal, que sedimentou orientação no sentido de ser irrelevante, para fins de incidência de ICMS, que determinados bens, como os *softwares*, não sejam corpóreos (ADI MC 1.945 MT, Redator para o acórdão Ministro Gilmar Ferreira Mendes<sup>8</sup>).

Consoante pontuado acima, o imposto incide também sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal. O transporte limitado ao perímetro municipal, por sua vez, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços.

Em princípio, o imposto poderia incidir sobre “os transportes de passageiros, de cargas, de valores, de mercadorias etc.” (CARRAZZA, 2008, p. 159). Todavia, ao julgar a ADI 1.600, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a estrutura legislativa infraconstitucional aplicável à matéria tornava inconstitucional a exigência do ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros, qualquer que seja o itinerário, bem com sobre o transporte internacional de cargas. Na ocasião, a Corte pontuou, ainda, que deixava de estender o reconhecimento da inconstitucionalidade para o transporte viário de passageiros unicamente porque não havia correspondente pedido nesse sentido na petição inicial do feito.

Na hipótese de ICMS incidente sobre as atividades de transporte interestadual, o imposto é devido ao Estado em que o itinerário teve início (artigo 12, V, da Lei Complementar nº 87/96). Diversa é a situação do transporte internacional, para o qual a legislação de regência outorga a competência ao Estado em que o itinerário encerrará (artigo 12, VI, da Lei Complementar nº 87/96). O transporte internacional iniciado no Brasil não está sujeito à incidência do imposto por força do que dispõe o artigo 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

---

<sup>6</sup> Acórdão publicado em 26 de abril de 1996.

<sup>7</sup> Acórdão publicado em 17 de setembro de 2001.

<sup>8</sup> Acórdão publicado em 14 de março de 2011.

A terceira das materialidades do ICMS previstas no texto constitucional atinge a prestação de serviços de comunicação.

Assim como as demais hipóteses que autorizam a incidência do imposto aqui em exame, comunicação pressupõe a interação entre duas pessoas distintas, sejam elas física ou jurídica. Essas pessoas são o emissor e o receptor da mensagem, que é comunicada por determinado canal. Logo, são pressupostos da existência de comunicação um sujeito emissor, um receptor, uma mensagem e um canal (MELO, 2003, p. 113-114).

Esclarecido o que é comunicação, deve-se ter em mente que a tributação atinge o serviço, e não a comunicação em si. Logo, como pontuam Marco Aurélio Greco e Anna Paula Zonari, a exigência não ocorre diante de mera comunicação, mas quando determinado sujeito possibilita a emissor e receptor a troca de informações (*apud* MELO, 2003, p. 115).

A incidência do imposto pressupõe a onerosidade do serviço prestado. Essa a razão por que não incide o imposto quando o serviço de comunicação é prestado nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de forma gratuita, como textualmente prevê a Constituição em seu artigo 155, § 2º, X, *d*.

Outrossim, de acordo com o inciso III do artigo 155, § 2º, da Constituição, o ICMS poderá ser seletivo. Assim como a progressividade, a seletividade também permite a estipulação de alíquotas distintas das convencionais. No entanto, no caso da seletividade, essa variação não se dá em relação proporcional direta com a base de cálculo, mas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (SCHOUERI, 2011, p. 373).

Sendo assim, quanto mais relevante for a mercadoria ou o serviço a ser adquirido pelo consumidor, menor pode ser a carga tributária incidente sobre esse bem ou serviço, caso assim entenda pertinente o legislador infraconstitucional.

Essa relevância deve ser vislumbrada tanto do ponto de vista do consumidor quanto das necessidades coletivas ou de mercado. Na primeira hipótese, pretende-se exigir imposto menos oneroso de bens essenciais para o sustento da camada menos favorecida da população; no segundo caso, busca-se privilegiar mercadorias que estejam alinhadas a aspirações constitucionais, como, por exemplo, garantir o desenvolvimento nacional, objetivo previsto expressamente no artigo 3º, II, da Constituição (SCHOUERI, 2011, p. 374).

### 2.2.2 As formas de redução do ICMS a ser exigido do contribuinte

Usualmente, o ICMS será exigido de acordo com alíquota a ser estabelecida por

cada ente subnacional. Conforme será melhor abordado linhas adiante, as operações interestaduais estão sujeitas a alíquotas previstas pelo Senado da República. Já as operações ditas internas estão sujeitas a alíquotas estabelecidas pelos próprios entes subnacionais. A fim de mitigar eventuais reflexos negativos decorrentes de possível instituição de política tributária arrojada por alguns dos entes, o art. 155, § 2º, IV, da Constituição, dispõe que, salvo deliberação em contrário dos Estados, as alíquotas previstas para as operações internas não poderão ser inferiores às praticadas para as operações interestaduais.

Embora essa seja a regra, há uma série de exceções à incidência convencional do ICMS. Ditas exceções seriam concedidas na forma de benefícios fiscais, figura jurídica que se presta a estimular a participação da iniciativa privada na prática de atos de interesse público (ATALIBA; GONÇALVES, 1991, p. 167).

Assim, os benefícios fiscais se prestam a buscar, junto à iniciativa privada, auxílio para a consecução de fins constitucionais relevantes, tais como a redução das desigualdades regionais, a busca do pleno emprego, o fomento à atividade econômica e empresarial, dentre outros nortes traçados pela Carta da República (CARVALHO, 2012, p. 38).

Segundo a doutrina norte-americana, as espécies mais comuns de benefícios fiscais são as isenções, as reduções de base de cálculo, as alíquotas reduzidas, os créditos de tributos e os diferimentos (HENRIQUES, 2010, p. 183-184).

Uma delas está prevista expressamente no texto constitucional<sup>9</sup>. O inciso X, *a*, do artigo 155, § 2º, da Constituição estabelece imunidade para a incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadoria ao exterior, bem como sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Para as demais, via de regra, há previsão em lei para a adoção de procedimento específico para a sua outorga. De acordo com o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75, “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão

---

<sup>9</sup> Ainda que juridicamente as imunidades representem mera regra de não competência a impedir a imposição do tributo (CARVALHO, 2004, p. 181), dita figura causa, naturalmente, impactos de ordem econômica. Dito de outro modo, sob os enfoques econômico e concorrencial a dispensa do pagamento do tributo, quer por regra de imunidade ou por benefício fiscal reputado irregular, conduz ao mesmo efeito de reduzir os ônus tributários incidentes sobre a operação da empresa. Essa conclusão resta reforçada na hipótese em exame, de outorga de imunidade às operações de exportação, dado que se trata de política estabelecida com o objetivo de tornar o País economicamente mais competitivo e fomentar a atividade econômica e empresarial, contexto que se encaixa na definição de benefício fiscal trazida linhas acima, amparada na lição de Paulo de Barros Carvalho.



concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”.

Embora a previsão legal faça referência a isenção, a própria lei expande sobremaneira tal conceito para abarcar outras espécies de benefícios fiscais. Deveras, o parágrafo único do artigo 1º em exame traz definição bastante ampla do que entende por isenção, abarcando em tal hipótese a redução de base de cálculo, qualquer forma de devolução do ICMS, a concessão de créditos presumidos, prorrogações e extensões das isenções vigentes, assim como quaisquer outros incentivos ou favores concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação do correspondente encargo.

Na sequência, o artigo 2º, § 2º, da lei estabelece a necessidade de anuência unânime de todos os Estados para a celebração de convênios que venham a estabelecer as hipóteses consideradas pelo artigo 1º como isenções.

Tais convênios são firmados no âmbito do CONFAZ, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda que congrega representantes fiscais de todos os Estados do País, além de representantes da Receita Federal do Brasil, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria do Tesouro Nacional.

Embora o CONFAZ não tenha sido formalmente criado por ato legislativo (CARVALHO, 2012, p. 54), trata-se de ambiente adequado para se firmar a necessária unanimidade de todos os entes estaduais para a instituição de benefício fiscal em matéria de ICMS.

A formalização do benefício fiscal é antecedida por uma fase preparatória, na qual os representantes dos Estados negociam os termos da medida em discussão e fazem publicar no Diário Oficial da União os termos da avença. Na sequência, passa-se à fase constitutiva ou de celebração, na qual os Estados devem veicular, em seus próprios Diários Oficiais, os termos do ajuste firmado. Por fim, o presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE) deve ratificar o convênio, que passará a ter eficácia trinta dias após esse último ato (VIEIRA, 2011, p. 41-42)<sup>10</sup>.

Na prática, em função das naturais divergências econômicas havidas entre a pluralidade de Estados brasileiros, é difícil lograr sucesso na edição de convênio outorgando benefício fiscal de ICMS (CARVALHO, 2012, p. 57). Em grande parte das vezes, os benefícios são instituídos de maneira irregular, mediante a mera edição de ato

---

<sup>10</sup> De acordo com entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, não há necessidade de ratificação do convênio pelos respectivos Poderes Legislativos Estaduais, conforme se infere do acórdão proferido na ADI 672/RJ.

legislativo unilateral pelo Estado interessado, conforme se exporá com vagar mais adiante.

### 2.2.3 A substituição tributária para frente

Forma alternativa de exigência do tributo aqui analisado é a substituição tributária para frente<sup>11</sup>, pela qual o ICMS incide de forma concentrada, em apenas uma etapa da cadeia econômica.

A substituição tributária apoia-se na regra lógica da não cumulatividade, que será abordada mais adiante, de que o total do encargo a ser exigido em um mesmo ciclo econômico deve corresponder, em regra, ao débito do ICMS imposto a aquele que vende ao consumidor final, independentemente do número de operações praticadas até que a mercadoria atinja esse destino final.

Essa característica permite que se conceba modelo de tributação em que a exigência é centrada apenas em um dos contribuintes e adote, como base de cálculo, o valor correspondente à venda final da mercadoria, que terá como adquirente o consumidor<sup>12</sup>. Se o preço estimado para a venda da mercadoria for compatível com o de mercado, a substituição tributária simplifica a forma de exigência do tributo sem causar repercussão sobre o ônus tributário incidente sobre a mercadoria transacionada.

Essa simplificação auxilia, ainda, no combate à sonegação, por dispensar a Administração Tributária de fiscalizar grande parte das operações que, neste modelo de tributação, sequer estarão sujeitas à exigência do ICMS.

a) restituição de valores quando a venda se der em valor inferior ao da pauta fiscal

Reflexo da simplificação e da projeção inerentes a essa forma de exigência do ICMS é o natural e frequente desajuste entre o preço praticado na operação final de venda ao consumidor e aquele projetado pela Administração Tributária.

Emergiu, em tal situação, controvérsia quanto ao direito de restituição ao contribuinte de parte do ICMS exigido na hipótese em que o valor projetado excede o

---

<sup>11</sup> Outra forma de substituição igualmente praticada no âmbito do ICMS é a sua modalidade para trás, também conhecida como diferimento, praticada igualmente por comodidade, praticidade ou em razão da dificuldade de o contribuinte regular manter sua escrituração e suas obrigações acessórias em dia para permitir a adequada fiscalização da sua atividade, como é o caso da venda de sucata (MELO, 2003, p. 155).

<sup>12</sup> Segundo o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, o cálculo do tributo devido no regime de substituição tributária pode ser promovido de diversas maneiras. A forma mais comum consiste na margem de valor agregado (MVA), segundo a qual o contribuinte recolherá o ICMS devido na própria operação além de um adicional, calculado de acordo com a margem de lucro usualmente praticada pelo setor para aquela específica mercadoria. Outra forma bastante utilizada consiste no preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), pelo qual a exigência do imposto se dá com base na projeção média do preço da mercadoria praticado em vendas ao consumidor.

praticado nesta venda final.

A discussão estava centrada na interpretação do § 7º do artigo 150 da Constituição, o qual dispõe que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Ao analisar a questão, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a Constituição teria permitido expressamente a exigência antecipada de tributo. Por conta disso, eventual restituição de parte do tributo cobrado significaria “despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação” (ADI 1851, Relator Ministro Ilmar Galvão<sup>13</sup>). Assentadas tais premissas, concluiu o Supremo Tribunal Federal que a restituição só tem lugar quando o fato gerador não venha a se concretizar. Em consequência, se o valor da venda for inferior ao projetado pela Administração Tributária, não há obrigação constitucional de restituição de parte do tributo antes arrecadado.

Com a consolidação da jurisprudência nesse sentido, os próprios Estados membros que previam direito do contribuinte a apropriação de valores na hipótese de venda final em valor inferior ao da pauta fiscal questionaram judicialmente o benefício por eles outorgado, mediante Ações Diretas de Inconstitucionalidade. É o caso de São Paulo (ADI 2.777) e de Pernambuco (ADI 2.675), cujas ações ainda estão pendentes de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

#### b) a substituição tributária em operações interestaduais

Embora a modalidade de substituição tributária aqui examinada constitua forma eficiente para se promover a exigência dos valores, assume foros de significativa complexidade quando a mercadoria assim tributada é objeto de operação interestadual entre contribuintes do imposto.

Isso ocorre porque, na substituição tributária, toda a exigência do ICMS sobre determinada mercadoria é promovida no início da cadeia econômica, desonerando-se, em consequência, as operações seguintes.

---

<sup>13</sup> Acórdão publicado em 25 de abril de 2003.

Se as operações subsequentes são desoneradas, a remessa interestadual da mercadoria também não seria gravada com o ICMS, assim como sua possível revenda no âmbito do Estado de destino. Esse procedimento, no entanto, não permite a necessária partilha dos recursos arrecadados a cada um dos entes subnacionais. Ora, no modelo de tributação convencional, as operações de venda praticadas no âmbito do Estado de destino dariam margem a tal ente para a exigência do imposto de que aqui se trata.

E, naturalmente, não se pode deixar de promover a partilha sob o pretexto de que essa sistemática simplificada de tributação seria incompatível com o rateio da arrecadação. Sendo a partilha da arrecadação exigência constitucional do regime federativo, a forma de cobrança do tributo não pode ser expediente idôneo a afastar essa regra.

Ao versar sobre o tema, a Lei Complementar nº 87/96 previu, em seu artigo 9º, que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”. Sendo assim, quando houver convênio entre os Estados, pode prevalecer a regra a ser instituída de acordo com esse pacto bilateral.

A *contrario sensu*, quando esse convênio não existir, a forma federativa de Estado, com a consequente repartição da arrecadação do ICMS, demanda que a substituição tributária seja desfeita. Em função disso, foi necessário estabelecer medidas para adaptar a substituição tributária ao fracionamento da arrecadação da tributação do imposto para cada um dos vinte e sete entes subnacionais brasileiros.

Na prática, quando a mercadoria não vem a ser consumida no âmbito do próprio Estado em que tributada sob o regime da substituição, tal bem passa a ser objeto de tributação convencional. Para tanto, desconstroi-se a incidência anterior sob o regime da substituição.

Dentro dessa operação de ajuste à realidade ordinária, o contribuinte que vier a remeter a mercadoria para outro Estado terá o direito de reaver o tributo antes recolhido, ainda que por terceiros, sob o regime da substituição tributária; por outro lado, deverá gravar a operação com a alíquota interestadual aplicável à hipótese (ROSA, 2011, p. 203-205).

Regra semelhante é aplicada na situação oposta, quando a mercadoria que vier a ingressar no Estado estiver sujeita a substituição tributária. Em tal caso, a exigência do tributo sobre a mercadoria tal qual ordinariamente ocorre implicaria a incidência em excesso de gravame sobre tal bem, uma vez que o Estado de origem presumidamente promoveu a exigência do imposto no quinhão que lhe compete, correspondente à alíquota

interestadual. Por isso, o Estado de destino exigirá o ICMS de seu contribuinte sob o regime de substituição tributária; por outro lado, permitirá o creditamento escritural do valor correspondente ao tributo incidente quando da remessa interestadual da mercadoria. Alternativamente, pode o Estado de destino exigir o recolhimento do saldo entre o valor devido no regime de substituição tributária e o correspondente ao crédito, resultando, assim, em efeito financeiro idêntico à hipótese anterior.

A adaptação do instituto da substituição tributária às operações interestaduais constitui expressão emblemática dos custos relacionados à administração e fiscalização do tributo no plano subnacional. Ora, fosse o ICMS um imposto sobre o valor agregado nacional, nenhuma dessas complexas regras que provocam a desnaturação da substituição tributária tal como concebida sequer existiria, o que reduziria sobremaneira o ônus envolvido na atividade de exigência do tributo (ROSA, 2011, p. 213-215).

#### *2.2.4 Outras formas de exigência do imposto*

Em contraposição ao modelo da substituição tributária, em que a carga tributária é imposta em apenas uma das operações que compõem a cadeia econômica, pode o imposto incidir em todas as etapas. Nesta hipótese, a exigência pode se dar de forma cumulativa ou não cumulativa.

Por se tratar de tema de absoluto destaque no desenvolvimento do presente trabalho, as peculiaridades de cada uma dessas modalidades serão objeto de análise mais extensa doravante.

### **2.3 A sistemática não cumulativa e sua contraposição com outras formas de tributação do consumo**

Se diversas são as formas com que o ICMS pode ser exigido, resta verificar em que se distinguem essas formas e qual seria a estrutura mais adequada para a exigência do tributo.

Para tanto, apresentam-se abaixo essas sistemáticas, quais sejam, a incidência monofásica, a incidência plurifásica cumulativa e a incidência plurifásica não cumulativa.

#### *2.3.1 Os modelos de tributação do consumo*

A fim de identificar qual seria a forma mais adequada de exigência do ICMS,

passa-se a confrontar as três sistemáticas distintas, pontuando suas vantagens e desvantagens.

a) As desvantagens de cada modelo

Como acentuado, cada um dos modelos de tributação indireta padece de fragilidades, expostas doravante.

O modelo monofásico é de difícil implementação diretamente no consumo porque “apresenta a dificuldade de depender da existência de excelentes meios de controle e fiscalização, já que, na economia contemporânea, multiplicam-se os atos de consumo individualizados, dependendo de cada qual o sucesso da arrecadação” (SCHOUERI, 2011, p. 364). Justamente por isso, é utilizado apenas no início da cadeia.

Por ter incidência neste estágio inicial, a carga tributária imposta a operação sujeita a incidência monofásica se mostra proporcionalmente bastante elevada. Essa característica provoca dificuldades econômicas para o ciclo da mercadoria, uma vez que o ônus tributário incidente sobre o bem, todo concentrado em uma etapa inicial da cadeia econômica, implica expressivo incremento no seu valor logo no início da cadeia econômica, causando palpáveis distorções de preço.

Além disso, a incidência de carga tributária tão elevada logo no início da cadeia econômica pode representar estímulo à sonegação, na medida em que a supressão do pesado ônus tributário imposto ao vendedor sujeito ao recolhimento do imposto lhe traz resultado econômico sobremaneira mais vantajoso. Sonegar em tal hipótese traz benefícios espúrios proporcionalmente muito mais significativos do que semelhante conduta em uma cadeia plurifásica permeada de incidências de menor proporção. Esse comportamento censurável, no entanto, convive com fiscalização mais rigorosa, na medida em que a atuação fiscal é concentrada em quantidade menor de contribuintes, o que faz com que a tendência ao ilícito seja, em boa parte, mitigada pela ação estatal.

Ademais, ao se estabelecer uma alíquota única apenas no início da cadeia, a forma monofásica de tributação grava com a mesma carga tributária nominal tanto o produto vendido por um preço módico quanto o produto caro. Com isso, acaba tributando de forma proporcionalmente mais gravosa o produto vendido pelo menor preço, o que vai na contramão da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2011, p. 364).

Já o modelo plurifásico cumulativo provoca o incremento do custo tributário gravado ao produto na proporção da quantidade de etapas do ciclo econômico. Isso ocorre porque a cada nova operação é agregado ao produto o valor correspondente ao tributo

incidente sobre a venda anterior. Como esse valor não pode ser deduzido pelo contribuinte em tal sistemática de apuração, o ônus tem acréscimo a cada nova operação.

Essa característica provoca tratamento desigual a produtos com ciclo econômico diverso, onerando de forma mais significativa aqueles que demandam maior número de operações até atingirem o consumidor.

Justamente por isso, estimula a concentração vertical na economia, sugerindo a aglutinação das etapas em um mesmo contribuinte como maneira de atenuar o custo tributário provocado pela incidência cumulativa de tributos. Além de tal evento ser contrário à melhor rotina econômica por estimular a redução dos agentes no mercado, a concentração é mais perversa aos pequenos empresários, pois “como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes menores” (SCHOUERI, 2011, p. 365).

Além disso, a sistemática cumulativa não permite a exoneração integral do imposto incidente sobre o consumo quando da exportação do produto (BONILHA, 1979, p. 30). Isso ocorre porque o ônus tributário resta diluído entre todas as etapas econômicas, o que envolve tanto a operação de exportação como as que a antecederam. Assim, ainda que seja possível desonerar a operação de exportação em si, todo o custo tributário que havia gravado a mercadoria anteriormente é, a rigor, desconhecido e, por isso, impassível de ser expurgado. Em consequência, como a desoneração integral do imposto sobre o consumo quando da exportação é fenômeno corriqueiro no comércio internacional<sup>14</sup>, a aplicação da sistemática cumulativa acaba por conferir tratamento tributário mais vantajoso a grande parte dos produtos importados, quando integralmente livres de gravames fiscais.

O modelo plurifásico não cumulativo, por sua vez, apresenta “o inconveniente de se basear o controle do imposto na contabilidade dos contribuintes: caso esta não seja organizada e em bases fidedignas, avulta a possibilidade de evasão”, na visão de Paulo Bonilha (1979, p. 32).

Em contrapartida e justamente para evitar fraudes, tal modelo demanda trabalho extenso e complexo da fiscalização, que, para apurar o valor do tributo devido, terá que imergir em todo o creditamento escritural promovido pelo contribuinte em decorrência das operações de aquisição de mercadorias gravadas com ICMS que geraram esse direito a

---

<sup>14</sup> Segundo estudo do FMI, em 2001 66,5% dos países adotavam a tributação não-cumulativa sobre o consumo. Essa proporção é significativamente maior na Europa, onde 97,7% dos países exigem tributo sobre o consumo segundo a sistemática não-cumulativa, e na América, em que tal proporção é de 81,5% (apud CARVALHO, 2005, p. 13).

abatimento.

Ademais, a sistemática de incidência estabelecida pela própria Constituição, de creditamento com base no imposto exigido na operação anterior, e não pautada no valor da própria operação anterior, provoca outro reflexo relevante. É que, ao se permitir o crédito adotando-se o exato valor correspondente ao imposto cobrado anteriormente, a sistemática de apuração de imposto contra imposto não convive com exonerações e alterações de base de cálculo ou alíquota<sup>15</sup>. Em tais hipóteses, caso o contribuinte anterior tenha se beneficiado de incidência mais reduzida ou mesmo não tenha tido o dever de pagar o tributo, os efeitos econômicos que foram desfavoráveis ao Estado serão integralmente suportados pelo contribuinte que lhe suceder na cadeia econômica<sup>16</sup>.

Para Agostinho Tavoraro, essa limitação, diga-se, provoca impactos diretos e significativos “principalmente para a agricultura e a pesca e os numerosos regimes especiais que dão origem a problemas na administração do tributo, para a tributação da artesanaria, privilegiando determinadas empresas em detrimento de outras, a diferente tributação de venda de bens e de serviços, a diferenciação da alíquota em função de setores ou produtos” (2010, p. 44).

Se a realidade demonstra que o imposto, na forma em que instituído, traz reflexos relevantes e indesejados para diversos setores da economia, parece assistir razão a Bonilha, para quem os efeitos decorrentes da oscilação da alíquota não são meramente uma característica da apuração do tributo, mas uma consequência indesejada (1979, p. 32).

#### b) As vantagens de cada modelo

Paralelamente às suas fragilidades, cada modelo apresenta virtudes, expostas abaixo.

A incidência monofásica, na forma de substituição tributária, apresenta como atrativos a já aventada facilidade de fiscalização, haja vista que reduz sobremaneira a quantidade de contribuintes do imposto, além de permitir melhor estimativa do valor a ser arrecadado, já que a exigência é estruturada em pautas fiscais.

A incidência cumulativa, por sua vez, inibe a atuação de intermediadores, permite

---

<sup>15</sup> Tal fenômeno não se dá na sistemática de base contra base, cujo crédito escritural é calculado em função do valor de venda da mercadoria, em detrimento da referência ao valor do crédito. Como, em tal hipótese, o crédito não adota como referência a incidência imediatamente anterior, a circunstância de ter ou não havido tributação na etapa pretérita em nada repercute sobre a carga fiscal do adquirente da mercadoria.

<sup>16</sup> Caso se considere que os tributos indiretos são voltados para onerar o consumidor, pode-se concluir que se trata de característica inerente ao próprio tributo, na medida em que os intermediários na cadeia econômica não deveriam ser beneficiados por oscilações na carga tributária incidente sobre a mercadoria.



que se pratique alíquota mais reduzida, é mais simples e dá menos margem a fraudes (MACHADO, 2007, p. 215-245).

Já a incidência plurifásica não cumulativa tem como principal virtude a aproximação com a neutralidade tributária. Conforme aduz Fernando Zilveti, “considera-se neutro o sistema tributário que não interferia na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura segurança jurídica pra o livre exercício da atividade empresarial” (2005, p. 24-25).

No modelo plurifásico não cumulativo, essa característica de neutralidade está configurada tanto no âmbito interno quanto no externo

Internamente, o ônus tributário é neutralizado a cada nova operação até que assumido, no final, pelo consumidor; externamente, a neutralidade tem lugar justamente porque nessa forma de exigência é fácil mensurar toda a incidência do imposto na cadeia econômica, o que permite expurgar definitivamente a carga tributária em caso de exportação (MACHADO, 2007, p. 232).

Essa neutralidade, ademais, desfaz o ambiente de desequilíbrio, retratado linhas acima, entre o contribuinte que se organiza verticalmente, concentrando diversas etapas da cadeia produtiva, e aquele que não dispõe de condições para tanto. O direito a excluir o encargo tributário suportado na operação anterior provoca, em condições ordinárias<sup>17</sup>, a ausência de distinção na carga tributária em função do número de operações praticadas na cadeia econômica, outorgando paridade de condições, ao menos no plano do ICMS, ao contribuinte que verticaliza a operação e a aquele que atua de forma isolada, em apenas uma etapa desse ciclo.

Se por um lado existe forte aproximação com a neutralidade tributária, por outro a exigência do imposto a cada etapa, seguida do direito ao respectivo creditamento pelo adquirente, permite ao Estado antecipar as receitas do valor que, ao cabo, é suportado integralmente pelo consumidor. Demais disso, essa neutralidade permite tornar a produção quase que infensa ao tributo, já que o ônus vem a incidir sobre o consumo. Daí não se admirar que o Brasil, assim como a Europa, tenham feito a opção por sistemática complexa de apuração do tributo incidente sobre o consumo, em detrimento da simplicidade inerente à apuração monofásica (DERZI, 1998, p. 110-111).

---

<sup>17</sup> Entende-se por condições ordinárias aquelas em que a incidência do tributo ocorre de maneira homogênea em toda a cadeia, permitindo-se, assim, regular creditamento por cada um dos adquirentes e consequente neutralidade dos encargos anteriormente suportados. Essa ordinariedade se contrapõe à extraordinariedade dos casos de exonerações e alterações de base de cálculo ou alíquota, em que tal peculiaridade reflete diretamente, e de forma negativa, sobre o próximo contribuinte sujeito a tributação regular.

### *2.3.2 A origem da sistemática não cumulativa de tributação e suas principais características*

Essa modalidade plurifásica e não cumulativa de tributação sobre o consumo foi concebida por Von Siemens, em 1918 (COSTA, 1978, p. 13). Posteriormente, seu estudo foi desenvolvido também nos Estados Unidos da América (COSTA, 1978, p. 14). Foi na França, em 1954, no entanto, que foi instituída pela primeira vez. Trata-se de fruto de trabalho teórico dos economistas que, por isso, usualmente compreendem o assunto de forma mais rica do que os juristas (TORRES, 2004, p. 140).

No Brasil, a primeira experiência com o tema se deu com o IPI, em 1958. Em 1965, instituiu-se a não cumulatividade para o ICM. A legislação brasileira adotou o modelo primitivo francês, de se admitir apenas o crédito físico. Tal sistema pode ser definido como aquele que só permite o creditamento para mercadorias sujeitas à incidência da exação que venham a ser efetivamente empregadas na atividade industrial (MACHADO, 2007, p. 219).

Todavia, logo após instituir tal modelo, a própria França o substituiu pelo do crédito financeiro (TORRES, 2004, p. 141), segundo o qual “deve ser considerado o tributo que tenha onerado qualquer dos custos do objeto tributado e assim todos os custos da atividade que vierem onerados pelo imposto ensejam o crédito respectivo” (MACHADO, 2007, p. 218), ainda que a mercadoria não venha a, fisicamente, ser incorporada ao bem que sofreu o processo de industrialização.

A despeito de a França e, na sequência, os demais países terem adotado o modelo do crédito financeiro, o Brasil manteve-se fiel ao modelo do crédito físico. Poucas alterações legislativas ocorreram nesse campo, provocando aproximação, ainda que tímida, com o modelo do crédito financeiro.

A mitigação da exclusividade se deu, inicialmente, com a inclusão no âmbito de incidência do ICMS dos serviços de transporte e de comunicação. Ao permitirem o creditamento pelo contribuinte do valor correspondente ao tributo incidente na operação anterior, essas novas incidências desviaram o ICMS de seu modelo primitivo, na medida em que, naturalmente, nada se agrega fisicamente a serviços de transporte ou comunicação. Posteriormente, a possibilidade de transferência de créditos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica no mesmo Estado e de creditamento de bens de uso e consumo também reduziram a referência exclusiva às propriedades físicas da mercadoria e, assim, aproximaram ainda mais o tributo do modelo financeiro (TORRES, 2004, p. 148-149).

Essa aproximação do modelo do crédito financeiro espelha movimento maior, de aproximação com o próprio modelo estrangeiro do IVA, fenômeno que se deve, sobretudo, a três razões: (a) a globalização da economia; (b) o avanço da técnica legislativa, principalmente a partir da LC 87/96; e (c) o trabalho da doutrina brasileira, que sempre buscou compatibilizar ambos os modelos (TORRES, 2004, p. 142-143).

Vários são os métodos que podem ser empregados para se atingir a não cumulatividade.

O método “base contra base” caracteriza-se por abater, da base de cálculo do tributo, os valores relativos às operações antecedentes, caso da dedução de prejuízos fiscais no Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. O método direto subtrativo atinge a não cumulatividade mediante multiplicação da alíquota pela diferença entre as vendas e as compras. O método direto aditivo apura o tributo devido multiplicando a alíquota pelo valor agregado pelo contribuinte, que corresponde a mão-de-obra, matérias-primas e insumos, despesas e a margem de lucro. O método indireto aditivo apura o tributo mediante somatório da multiplicação da alíquota por cada um dos fatores que integram o valor agregado. O método indireto subtrativo apura o tributo mediante o cálculo da diferença entre a multiplicação da alíquota pelo valor das compras e pelo valor das vendas (FERNANDES; MARTINS, 2007, p. 30-33).

Por fim, há o modelo brasileiro, também intitulado método crédito do tributo (FERNANDES; MARTINS, 2007, p. 32-33), pelo qual a apuração do ICMS dá-se pela autorização ao contribuinte de deduzir, do valor do imposto a pagar, a quantia exigida daquele que lhe antecedeu na cadeia econômica. Como tal forma de apuração trabalha com o confronto de créditos e débitos, não se trata, a rigor, de tributo sobre o valor agregado (CARRAZZA, 2008, p. 364-365).

Embora a técnica brasileira trabalhe com confronto de créditos e débitos, trata-se, a rigor, de compensação financeira, não tendo relação com a compensação tributária prevista no artigo 170 do CTN. É que a forma de apuração não cumulativa não contempla os mesmo créditos e débitos empregados no encontro de contas previsto pelo Código Tributário Nacional. Segundo Hugo de Brito Machado, o crédito, para fins de ICMS, não tem origem em pagamento indevido, tal como ocorre com a compensação tributária. De outra parte, o débito de ICMS sequer surge antes do confronto entre os créditos escriturais e os débitos incorridos durante o mês, razão pela qual, quando da apuração do ICMS, não há propriamente um débito tributário, assim entendido aquele em condições de ser imediatamente quitado pelo contribuinte ou exigido pelo Fisco. Mais do que isso: a

compensação pressupõe a existência de duas pessoas que são, simultaneamente, credoras e devedoras entre si, realidade não vivenciada no ICMS, em que créditos e débitos são todos do mesmo titular (2007, p. 221-222).

A utilização do termo crédito é controvertida. Nos idos da década de 70, Alcides Jorge Costa já disse que se trata de mero elemento que compõe a base de cálculo dos tributos (1978, p. 154). A expressão, todavia, já se encontra consagrada atualmente, inclusive nos âmbitos constitucional e infraconstitucional, razão pela qual deve ser tolerada.

A despeito do regramento constitucional claro da matéria, deformidades na exigência do ICMS do contribuinte podem conduzir a situações de extrema complexidade para o rateio das receitas tributárias dos entes envolvidos.

Em grande parte das vezes, essas deformidades estão associadas à não incidência ou à incidência parcial do imposto no curso do ciclo econômico, fenômenos incompatíveis com a sistemática de apuração de imposto contra imposto, conforme acentuado linhas acima.

Essas rupturas na incidência regular do ICMS em toda a cadeia derivam, grande parte das vezes, da instituição de políticas tendentes a atrair investimentos, pelo Estado de origem, mediante a concessão de incentivos fiscais que impactam no valor recolhido pelo contribuinte nas operações interestaduais.

Bem por isso, é relevante analisar-se com vagar as normas que regem a incidência do imposto em foco em operações interestaduais.

## **2.4 As operações interestaduais**

### *2.4.1 Tributação na origem vs. tributação no destino*

A outorga de competência aos Estados para a instituição do ICMS confere à não cumulatividade contornos de especial complexidade em tal tributo.

Isso ocorre porque a sistemática de apuração e fruição dos créditos pode envolver mais de um ente quando a operação tributada transcender as fronteiras de um Estado, o que dificulta sobremaneira a apuração do imposto devido pelo contribuinte, dado que passa a haver dois entes distintos igualmente interessados em sua arrecadação.

É justamente a destinação da receita auferida em operações de tal espécie que

indica se o tributo está sendo exigido na origem ou no destino<sup>18</sup>. Caso o tributo seja recolhido ao ente em que situado o vendedor, haverá tributação na origem; se recolhido ao Estado do adquirente, a tributação ocorre no destino; se, por fim, há rateio dos valores, a tributação é mista.

a) as vantagens da tributação no destino

Há quem defenda que “por definição, a tributação do consumo deve carrear as receitas respectivas ao local do consumo, e não da produção” (AMARAL, 1995, p. 69-70)<sup>19</sup>.

Afora a aventada característica de se tratar de tributo sobre o consumo, o que já é argumento bastante a ser invocado pelos arautos da tributação no destino para justificar a incidência do tributo onde esse consumo ocorre, outro fator concorre para essa conclusão. A tributação na origem incrementa a concentração de riqueza, na medida em que verte a arrecadação para o Estado em que situado o agente econômico responsável pela venda da mercadoria.

Em outras palavras, em tal hipótese o Estado de origem recebe não apenas o valor da mercadoria vendida, canalizado para o vendedor, como o próprio imposto incidente sobre a operação; ao Estado de destino, em tal contexto, resta assumir o polo oposto dessa equação econômica, já que pessoa situada em seu perímetro terá despendido riqueza transferida a empresa situada no Estado de origem com vistas a adquirir o bem transacionado e, de quebra, sequer haverá arrecadação de imposto pela operação.

E, como “a desigualdade na repartição do consumo é menor do que aquela relativa à produção” (REZENDE, 2009, p. 34), essa peculiaridade retira dos Estados economicamente mais frágeis participação nas receitas tributárias, privando-lhe dos recursos necessários para criar ambiente convidativo aos negócios, o que contribui para a perpetuação da supremacia do Estado de origem na ordem econômica. Sob tal enfoque, portanto, a tributação no destino se mostra mais consentânea com o ideal constitucional de redução das desigualdades sociais.

Ademais, a tributação pelo Estado de destino é poderosa ferramenta tendente a atenuar a guerra fiscal entre os diversos entes (VIEIRA, 2011, p. 45). É que a tributação na

---

<sup>18</sup> Excepcionalmente, a legislação do ICMS adota modelo misto, consistente na repartição da arrecadação em partes iguais entre dois Estados. É o caso, ilustrativamente, do imposto incidente sobre a prestação de serviços não medidos de televisão por assinatura, via satélite. Em tal hipótese, dispõe a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 52/05 que “base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% (cinquenta por cento) do preço cobrado do assinante”.

<sup>19</sup> Na mesma linha, ÁGUIA, 2005.

origem equivale, na prática, ao recolhimento do tributo na sede do comerciante, ao passo que a tributação no destino se aproxima da incidência sobre o local de residência do consumidor.

A concentração da arrecadação no ente em que situado o comerciante causa reflexos na competição tributária travada entre os Estados porque facilita, ao consumidor, fazer a opção pela mercadoria mais barata em razão de estar gravada com ônus tributário menor (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 178).

Explica-se: se o tributo é exigido no local em que situado o comerciante, inúmeras são as possibilidades de o consumidor obter o produto, sendo viável escolher, dentre todos os comerciantes, aquele que estiver situado no Estado de menor carga fiscal, o que permite a exigência de preço mais acessível. Se, por outro lado, o tributo é exigido no Estado de destino, esse consumidor dificilmente se sentirá estimulado a migrar de seu Estado para outro apenas para obter carga tributária mais reduzida na aquisição de mercadorias.

Em outras palavras, portanto, a escolha tributária facultada ao consumidor na tributação na origem é muito mais conveniente do que a que lhe permite a tributação no destino. Afinal, é muito mais cômodo ao consumidor mudar o fornecedor do produto do que ele próprio se mudar em função de vantagens tributárias que impactarão apenas parcialmente em suas expensas, dado que refletirão apenas sobre a quantia despendida com mercadorias.

A maior dificuldade encontrada na situação oposta vem a endossar essa conclusão. Se, ao contribuinte, migrar para adquirir mercadorias representa esforço desproporcional à economia que poderá ser alcançada, às pessoas jurídicas, entes econômicos dedicados ao lucro que, no mais das vezes, operam exclusivamente no ramo mercantil, eventual economia tributária é justificativa mais do que atraente para estimular eventual migração.

Portanto, se a alíquota for definida pelo Estado de origem e a ele for vertida, maiores as chances de se instalar ambiente catalisador de guerra fiscal do que se a tributação for concentrada no destino.

Por conta dessa característica, a tributação no destino traz ao ente subnacional maior autonomia financeira, haja vista que permite a livre instituição de alíquotas distintas por cada ente sem que haja distorções econômicas (BIRD; GENDRON, 2001, p. 5) provocadas por eventual política tributária predatória instituída por outros Estados.

b) as dificuldades de implementação da tributação no destino

A tributação no destino, no entanto, ainda padece de relevante problema prático para sua instituição.

Embora aparentemente a lógica da não cumulatividade esteja preservada no caso, análise mais detida aponta para conclusão diversa. É que, em tal hipótese, o contribuinte que promover venda interestadual não terá que recolher ao Estado de origem imposto em decorrência dessa operação. Por outro lado, já havia se creditado do ICMS incidente sobre a operação antecedente, de aquisição da mercadoria que vendeu para outra unidade da federação. Com isso, acaba acumulando créditos perante o Estado de origem em sua escrita fiscal sem conseguir dar vazão a ditos valores (PANZARINI, 2010, p. 12-13).

Sendo a não cumulatividade sistemática de tributação pautada na lógica de neutralizar a incidência do imposto a cada nova operação, mediante o creditamento do valor correspondente ao imposto devido pelo vendedor, a acumulação do crédito por algum dos agentes da cadeia econômica implica a impossibilidade de uso integral desse crédito, o que a desnatura.

Logo, é razoável concluir que a tributação no destino viria a provocar indesejado efeito cumulativo, o que traria prejuízos nos planos micro e macroeconômico.

No microeconômico, aquele que vende mercadorias para outro Estado pode vir a sofrer prejuízos com a operação, pois dificilmente conseguirá repassar o ônus decorrente dos créditos acumulados ao adquirente. No macroeconômico, a incidência em cascata torna o produto mais caro, o que significaria que mercadorias que venham a trafegar por mais de um Estado seriam propensas a serem mais oneradas tributariamente do que as confinadas a apenas uma unidade federativa.

Afora os nocivos efeitos sobre a não cumulatividade, a concentração da tributação no destino implicaria a necessidade de reforço significativo nas aduanas dos Estados. É que, à medida que a alíquota interestadual se distancia da alíquota interna, torna-se mais atrativo para o contribuinte simular venda para outro Estado, de maneira a deixar de recolher, ao ente estadual em que domiciliado, o ICMS decorrente da saída de sua mercadoria para terceiro dentro do próprio Estado.

Além desses dois inconvenientes, há um terceiro, correspondente aos custos envolvidos na fiscalização do tributo. Isso ocorre porque a atividade econômica é naturalmente ramificada, tendo início com o fabricante ou o importador das mercadorias, e é capilarizada, paulatinamente, pelos agentes econômicos seguintes, como os atacadistas e os varejistas. Ora, se o imposto vem a incidir em alíquota muito reduzida ou mesmo deixa

de incidir na operação interestadual, é elementar que grande parte da carga tributária é transferida ao Estado de destino, que, por estar situado logicamente no final da cadeia econômica, está inserido em ambiente de maior capilarização da atividade econômica. E, se a carga é transferida para o Estado de destino, o interesse em fiscalizar naturalmente também o é. Logo, a fiscalização no regime de destino demanda averiguações nas contas de número muito mais significativo de contribuintes do que a que prevê a tributação no Estado de origem (MENDES, 2004, p. 430).

Por fim, a instituição da tributação no destino esvaziaria a arrecadação dos estados “exportadores líquidos”, ou seja, daqueles que mais exportam do que importam. Ainda que tais estados sejam os maiores prejudicados com a instituição da guerra fiscal, na medida em que as políticas de incentivos visam, justamente, a atrair a migração desses investimentos para outros estados, seguramente o prejuízo seria muito maior na hipótese de o estado deixar de receber qualquer valor em operações interestaduais do que se não arrecadar os valores relativos aos contribuintes que venham a migrar por conta da guerra fiscal. Por tudo isso, a tributação no destino poderia ser questionada, inclusive, sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade, haja vista que o meio utilizado pelo legislador, consistente em zerar a alíquota das operações interestaduais, seria exagerado para o fim colimado, de encerrar a guerra fiscal hoje instalada entre os estados (SCHOUERI, 2007, p. 268-269).

c) quando é pertinente adotar a tributação no destino

Por todas essas razões, Teresa Ter-Minassian conclui que, embora a tributação no destino seja mais aconselhável, sobretudo por permitir a instituição de alíquotas distintas pelos diversos entes subnacionais, é opção de difícil implementação para a maioria dos países (1997, p. 10).

Em outras palavras, no plano teórico a tributação no destino se mostra mais adequada a auxiliar na distribuição da riqueza entre os entes federativos e inibir a guerra fiscal. No plano prático, no entanto, pode se mostrar inviável por implicar desajustes econômicos, demandar grandes esforços de fiscalização e provocar prejuízos palpáveis para os Estados exportadores líquidos.

Será a ponderação entre esses elementos que demonstrará, no caso concreto, a pertinência da adoção da tributação no destino.

#### *2.4.2 O modelo brasileiro*



Enquanto estava em vigor o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, a tributação se dava de forma cumulativa e com alíquotas que variavam de 4% a 11% (REZENDE, 2009, p. 4).

Tal panorama se alterou profundamente com o advento do antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, no final da década de sessenta, o qual instituiu regime não cumulativo em que as alíquotas internas e interestaduais eram fixadas pelo Senado Federal.

a) as operações interestaduais envolvendo contribuintes sujeitos ao regime periódico de apuração

O modelo então instituído, que remanesce quase integralmente hígido até hoje, tem característica binária.

Para as operações de venda de mercadorias a não contribuinte do tributo, incidirá a alíquota interna estabelecida pelo Estado de origem, que arrecadará todo o ICMS devido na operação. Em tal hipótese, portanto, optou-se pela tributação exclusivamente na origem.

Se, por outro lado, a operação de circulação interestadual se der entre dois contribuintes do tributo, será aplicada alíquota inferior à incidente sobre as operações internas.

Tal estrutura permite o rateio do ICMS devido em operações que envolvam mais de um Estado e firmadas entre contribuintes do imposto (SCHOUERI, 2011, p. 345). O Estado de origem arrecada valor correspondente à alíquota incidente sobre a operação interestadual; o de destino, por sua vez, exigirá o imposto com alíquota mais elevada, já que interna<sup>20</sup>, tendo, em contrapartida, que suportar o creditamento, pelo contribuinte, do valor correspondente ao ICMS devido na operação de circulação interestadual da mercadoria.

Essa lógica de tributação pode ser ilustrada pelo exemplo abaixo. Na primeira etapa da operação, o contribuinte situado no Estado de origem vende, por R\$ 1.000,00, mercadoria a outro contribuinte do ICMS, situado no Estado de destino:

Valor da Mercadoria	\$ 1000
ICMS devido no Estado de origem (valor da mercadoria x alíquota interestadual de 7%)	\$ 70
Crédito outorgado pelo Estado destinatário	\$ 70

Na sequência, o contribuinte situado no Estado de destino vende a mercadoria em operação interna, aplicando-se à hipótese a alíquota interna (17%), sem agregação de valor.

<sup>20</sup> O exemplo adota como premissa que a mercadoria será vendida a consumidor final situado no Estado de destino.

Assim, essa segunda operação estaria sujeita à seguinte tributação:

Valor da Mercadoria	\$ 1000
ICMS devido	\$ 170
(valor da mercadoria x alíquota interna de 17%)	
Crédito outorgado na operação anterior	\$ 70
Saldo da operação	\$ 100
(valor devido pelo contribuinte ao Estado destinatário)	

b) a partilha da arrecadação pelos entes subnacionais

Como nessas operações interestaduais há o rateio do ICMS devido entre os Estados de origem e o de destino, a fixação do quinhão devido a cada qual deve competir a órgão de representatividade nacional.

A Constituição outorgou dita incumbência ao Senado Federal, responsável pela fixação da alíquota aplicável às operações interestaduais envolvendo contribuintes do imposto.

O primeiro diploma legislativo a tratar das alíquotas do então ICM foi o Decreto-Lei nº 407/68, que autorizou cada Estado a prever sua alíquota interna e fixou a alíquota interestadual em 15%.

A Resolução nº 65, de 1970, do Senado Federal, manteve a alíquota para as operações interestaduais em 15%, e estabeleceu teto de 18% para as alíquotas internas.

Dada a grande proximidade das alíquotas interna e interestadual, pode-se dizer que o ICM, quando da instituição da exação, era exigido primordialmente na origem.

Embora os entes subnacionais tenham experimentado aumento de arrecadação de cerca de 60% na região Sul, 80% na Nordeste e 100% na Centro-Oeste com o advento do então novo imposto, aos poucos passaram a emergir queixas decorrentes da natural transferência de riquezas que deriva da instituição do regime de tributação na origem na sistemática não cumulativa (REZENDE, 2009, p. 4-8). Se, antes da criação do ICM, a forma cumulativa de exigência permitia certo equilíbrio nas receitas auferidas no ciclo econômico de cada mercadoria, com a não cumulatividade a riqueza passou a se concentrar nos Estados mais industrializados.

Esse foi o contexto do advento da Resolução nº 58, de 1973, a qual estabeleceu distinção entre as operações envolvendo entes subnacionais situados na região centro-sul e as demais. Para as primeiras, a alíquota interna máxima era de 14,5% em 1975 e 14% dali em diante, ao passo que a interestadual era de 12% para 1975 e de 11% para os anos seguintes. Já para as demais operações, no âmbito interno a alíquota era de 15,5% em 1975

e 15% para os anos subsequentes, ao passo que nas operações interestaduais a alíquota era idêntica às previstas para a região do centro-sul.

A Resolução nº 98, de 1976, trouxe significativas alterações. Tal diploma previu, a partir do ano seguinte, alíquota uniforme para as operações internas e as interestaduais, o que, na prática, transformou o então ICM em tributo exclusivamente incidente na origem. Para as regiões Sudeste e Sul, a alíquota era de 14%, enquanto que nas demais regiões a alíquota passou a ser de 15%.

A Resolução nº 129, de 1979, por sua vez, previa alíquotas de 15% em 1980, 15,5% em 1981 e 16% a partir de 1982 para o Sul e o Sudeste e estabeleceu essa última alíquota para as demais regiões, impondo, na prática, alíquota única para toda e qualquer operação de circulação praticada no perímetro brasileiro.

Tal modelo jamais entrou em vigor, já que, antes de produzir efeitos foi revogado pela Resolução nº 7, de 1980. Dito ato rompeu com o modelo de tributação exclusiva na origem e passou a dispor que a alíquota interestadual seria reduzida para 11% nas operações envolvendo os Estados do Sul e do Sudeste e para 10% em 1980, 9,5% em 1981 e 9% a partir de 1982 para as operações com origem nas aludidas regiões com destino ao Centro-Oeste, ao Nordeste e ao Norte. Como a alíquota interestadual seguia superando o equivalente a metade da alíquota interna usual, que oscilava em torno de 17% a 18% na época, o Estado de origem seguia concentrando mais da metade da arrecadação, deixando em segundo plano o auferimento de receitas pelo Estado de destino.

Sucedeu, então, a promulgação da Constituição da República de 1988. Embora já houvesse significativos clamores pelo estabelecimento de regime de tributação no destino, o expressivo aumento da base de cálculo do imposto, que passou a agregar uma infinidade de serviços, aliado à autorização para que os Estados fixassem suas alíquotas internas fez arrefecer tal pressão pelos entes estaduais de menor arrecadação (REZENDE, 2009, p. 8).

A Resolução nº 22, de 1989, estabeleceu o regime vigente até muito recentemente, prevendo alíquota de 7% para as operações que tenham como origem Estados das regiões Sul e Sudeste e destino Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e de 12% para as demais operações interestaduais.

Desde então, o Brasil passou a adotar modelo misto, com sutil prevalência da tributação no destino para as operações que tenham como origem os Estados mais ricos e destino os mais pobres. Por outro lado, instituiu predominância igualmente suave da tributação na origem para as demais operações.

Por fim, a Resolução nº 13, de 2012, reduziu para 4% a alíquota incidente sobre

as operações interestaduais de mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%. Considerando que as alíquotas internas de ICMS são superiores ao dobro da alíquota prevista para a operação interestadual, contemplou-se, para mercadorias importadas ou predominantemente importadas, regime de tributação preponderante no destino.

Esse modelo, composto pelas Resoluções n<sup>os</sup> 22, de 1989, e 13, de 2012, deveria equacionar a distribuição de receitas entre os entes subnacionais brasileiros. Na prática, no entanto, tal modelo apresenta inconvenientes de enorme envergadura, haja vista que atribui aos entes federativos enorme margem para a instituição de benefícios fiscais reputados irregulares com vistas a atrair investimentos (REZENDE, 2009, p. 9).

Trata-se de expediente antigo, mas que vem ganhando significativa força nas últimas décadas, consoante se passa a demonstrar.

## **2.5 A guerra fiscal no Brasil**

A oferta de descontos tributários surgiu como fruto da doutrina econômica keynesiana logo após o encerramento da segunda guerra mundial, tendo sido praticada por Estados Unidos, França, Alemanha, Inglaterra, Itália, dentre outros países (TORRES, 2005, p. 134).

No Brasil, a outorga de benefícios fiscais no âmbito dos tributos incidentes sobre o consumo teve início ainda com o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (TORRES, 2007, p. 333-335), revogado no final de 1966 e sofreu razoável incremento com o advento de seu sucedâneo, o então Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM).

Já no início da década de setenta os Estados passaram a fazer uso dessa ferramenta de atração de investimentos. A realidade pernambucana bem ilustra isso. Em 1972, 10% da receita proveniente do antigo ICM era oriunda de tributo pago no contexto de fruição de benefícios fiscais (REZENDE, 2009, p. 8).

Data desta época a gênese do Fundap, conhecido e antigo regime fiscal favorecido para a exigência do imposto, instituído pelo Estado do Espírito Santo. De acordo com o manual do Fundap editado na década de setenta, o contribuinte poderia optar por recolher o ICM quando de operação de importação ao Estado do Espírito Santo ainda que a mercadoria fosse desembaraçada em qualquer outro local do país. Em outras palavras, a legislação capixaba tinha como foco único a arrecadação tributária, dispondo-se, até mesmo, a se apropriar de imposto que claramente seria devido a algum de seus

pares caso a legislação fosse aplicada de maneira correta (PANZARINI, 2011, p. B2).

Esse ambiente desarmônico se intensificou quando da abertura econômica do País, durante a década de noventa, fundamentalmente pela conjugação de dois fatores que interagiram entre si.

O primeiro consiste no interesse de atrair capital externo.

Com o maciço ingresso no Brasil de divisas destinadas a promover investimentos estrangeiros, os entes subnacionais viram-se estimulados a buscar soluções próprias para incrementar a sua arrecadação e, assim, reduzir as aludidas desigualdades regionais. Sob o pretexto de ausência de políticas nacionais tendentes a diluir a concentração de investimentos no Estado de São Paulo, políticos e gestores públicos passaram a buscar alternativa por si próprios. Dispondo de reduzidos instrumentos para tanto, passaram a ofertar vantagens fiscais e econômicas àqueles que buscavam estruturar negócios no País, expediente que, acreditavam, representaria caminho adequado para suprir a ausência de política consistente pelo governo federal (REZENDE, 2007, p. 87).

O segundo diz respeito à forma de condução da retirada, dos Estados, da arrecadação decorrente de mercadorias semielaboradas objeto de exportação (SCAFF, 2011, p. 44-45).

A fim de suprir o desfalque financeiro dos Estados provocado pela supressão da exigência do ICMS em tal hipótese, a União instituiu, quando do advento da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), o Fundo de Compensação de Exportações. Segundo tal forma de composição das perdas, o valor da transferência vertical a ser implementada pela União em favor dos entes estaduais era inversamente proporcional ao da arrecadação daquele Estado na cobrança do ICMS<sup>21</sup>.

A conjugação desses dois fatores se deu de maneira acidental, já que o propósito da instituição do fundo acima aludido era recompor as finanças dos Estados prejudicados com a proscrição à exigência do tributo na exportação. Embora involuntário, esse novo cenário provocou robusto incentivo para que os Estados passassem a instituir políticas pontuais de redução da carga tributária do ICMS.

A razão para tanto é elementar: se, de um lado, a outorga de benefícios fiscais na apuração do ICMS era ferramenta útil para atrair investimentos, de outro a receita de que o Estado teria que abdicar para instituir tal política era suprida pela forma de quantificação

---

<sup>21</sup> Tal forma de compensação só foi alterada no início da década passada, com o advento da Lei Complementar nº 115/02, a qual permite que se defina o quinhão a ser transferido em função de critérios políticos (SCAFF, 2011, p. 46).

da transferência vertical prevista pela Lei Complementar nº 87/96 (SCAFF, 2011, p. 46-47).

Foi diante de tal contexto econômico, de conforto para a instituição de benefícios fiscais, que emergiu nova onda de políticas econômicas estruturadas a atrair investimentos situados em território alheio.

A primeira investida dessa nova fase teve como alvo a indústria automotiva. Na ocasião, os Estados do Paraná, do Rio Grande do Sul e do Rio de Janeiro ofertaram uma série de vantagens às montadoras estrangeiras, tais como infraestrutura e até mesmo oferta de programas de treinamento para formar mão-de-obra especializada, sem prejuízo de redução da carga tributária do ICMS. Na gênese desta política, sem ter a dimensão dos abalos econômicos que tal comportamento poderia causar, até mesmo o governo central fomentou ditas iniciativas, tendo sido o responsável pela migração de um investimento que deveria ser realizado no Rio Grande do Sul para a Bahia (REZENDE, 2007, p. 87).

Ao vislumbrarem que políticas desta natureza contribuíram para a promoção de investimentos em outras unidades federativas menos abastadas, os demais entes estaduais passaram a replicar tal modelo de maneira exponencial, instalando-se competição acirrada pela alocação de negócios.

Essa forma agressiva de instituição de políticas tributárias, no entanto, vem desaguando em velada ameaça à forma federativa de Estado. Isso ocorre porque os reflexos de grande parte das políticas que instituem benefícios fiscais extravasam o perímetro territorial do Estado concessor do incentivo, provocando a reação dos seus pares. A resposta dos Estados que se consideram prejudicados vem se dando de forma direta, mediante investidas contra o ente subnacional concessor do benefício, e indireta, em medidas focadas contra os contribuintes que estão, de alguma forma, envolvidos nas operações que dão margem à fruição de incentivos fiscais.

Enfim, direta ou indiretamente, está instalada arena em que os entes subnacionais litigam em busca da demarcação de suas próprias competências, de maneira a evitar, cada qual, que seus pares venham a instituir políticas cujos reflexos lhe causem prejuízos.

Essa interação entre os Estados, no entanto, é regulada no plano constitucional pelas regras que disciplinam o nosso regime federativo de organização. Logo, a solução jurídica para esses litígios passa, necessariamente, pelo estudo do federalismo implementado pela Constituição de 1988, tema objeto do próximo capítulo.

## 3 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

### 3.1 As formas de organização dos Estados

Diversas são as formas em que o Estado pode se estruturar, sendo as figuras mais comuns o estado unitário e as federações. Além desses modelos, outros também têm razoável destaque, caso das confederações, dos blocos econômicos e dos estados regionais.

No estado unitário, embora exista a descentralização de grande parte dos atributos a estruturas regionais, a soberania e o poder remanesçam concentrados no ente central. São exemplos de estados unitários as cidades-estados de Singapura e Mônaco, além de China, Egito, França, Indonésia, Itália, Japão, Coreia, Nova Zelândia, Noruega, Filipinas, Portugal, Suécia, Turquia e o Reino Unido (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 5).

As confederações consistem na união de Estados perante autoridade central, que coordena as políticas adotadas. Trata-se, assim, de modelo antagônico ao do estado unitário, na medida em que os entes subnacionais mantêm não apenas poder, mas também sua própria soberania. Os Estados Unidos se organizaram sob a forma federativa de 1781 a 1787 (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 9).

Os blocos econômicos constituem outra forma de organização, pela qual os Estados abrem mão de parte de sua soberania em prol de ente maior. Há, ainda, os estados regionais, em que os entes subnacionais ora contam com a mera delegação de atribuições, ora com poderes expressos no texto constitucional.

No estado federal, por fim, o ente central delega, no próprio texto constitucional, parte de seus poderes a entes subnacionais, os Estados-membros, que passam a coexistir com ele próprio em situação de paridade.

A origem do nome, latina, permite inferir a essência desse modelo de governo. Federalismo deriva da palavra *foedus*, que quer dizer aliança, acordo (SHAH, 2007, p. 4).

Embora, sob o enfoque estritamente jurídico, haja relevante distinção entre o estado unitário e o federal, sob viés econômico ambas as formas podem se mostrar bastante próximas. É que, tanto em uma quanto na outra, há a convivência de duas ou mais esferas de governo, sendo uma centralizada e o restante descentralizado em porções territoriais mais reduzidas.

Na prática, alguns estados unitários, como a China, o Peru, a Dinamarca, a Polônia, a Noruega e a Suécia, são mais descentralizados sob o prisma fiscal do que alguns estados federais, como a Austrália, a Índia e a Malásia (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 5).

Não por outra razão, aliás, estados unitários com forte tendência descentralizadora são também conhecidos como *quasi-federals* (BOADWAY; SHAH, 2009, p. vii).

Essa estrutura econômica descentralizada, que recebe o epíteto jurídico de estado federal ou de estado unitário, permite a adequada segregação das três principais funções da política fiscal, quais sejam, a estabilizadora, a redistributiva e a alocativa (MARTINEZ-VAZQUEZ; MCLURE; VAILLANCOURT, 2006, p. 15)<sup>22</sup>.

A função estabilizadora, que se presta a fomentar o crescimento sustentável, a busca do pleno emprego e a estabilidade inflacionária, é vocacionada ao ente central.

Ainda que seja do interesse de todas as esferas de governo atingir tais desideratos, a instituição de políticas macroeconômicas por entes subnacionais dificilmente restaria confinada ao seu perímetro territorial. Em consequência, as políticas adotadas trariam repercussão direta sobre os demais entes federativos, provocando sucessão de reflexos impassível de ser controlada de maneira racional. Ademais, restrições inerentes à figura do ente subnacional, como a vedação à impressão de moeda e as restrições à contração de empréstimos tornam ainda mais limitadas as práticas macroeconômicas fora do ambiente central (MARTINEZ-VAZQUEZ; MCLURE; VAILLANCOURT, 2006, p. 15-16)<sup>23</sup>.

A função redistributiva consiste em buscar a redução das desigualdades sociais mediante a distribuição equitativa da renda e, igualmente, deve ser acometida ao ente central.

No âmbito regional, a instituição de políticas com esse escopo, como, por exemplo, a instituição de acentuada progressividade, é forte indutor de emigração e consequente dissipação de riqueza. Assim, a consequência da instituição de política tendente a reduzir desigualdades no plano subnacional atinge resultado diverso do esperado. Em vez de se aproximar o poder aquisitivo da população, tal medida implica o empobrecimento do ente, em razão da migração dos mais ricos para ambiente tributário mais amistoso (MARTINEZ-VAZQUEZ; MCLURE; VAILLANCOURT, 2006, p. 16).

Logo, caso tal tarefa seja acometida a entes subnacionais, os melhores resultados econômicos serão atingidos justamente por aqueles que instituem política tributária menos rigorosa com os abastados, o que caminha na contramão do interesse de equilibrar as condições financeiras dos cidadãos. Como a eficiência econômica, em tal hipótese, configura-se a um custo social elevadíssimo e com externalidades negativas de enormes proporções, não se pode permitir que os entes subnacionais concentrem funções

---

<sup>22</sup> No mesmo sentido, OATES, 1972, p. 3.

<sup>23</sup> Na mesma linha, VEHORN; AHMAD, 1997, p. 109.



redistributivas (SHAH, 2007, p. 20).

A terceira função, no entanto, é melhor desempenhada no âmbito regional do que no central. Trata-se da alocação dos recursos, pela qual o Estado se encarrega do fornecimento de bens e serviços públicos à população.

É no plano local que o governante terá acesso a informações relevantes quanto às necessidades e às preferências da população, o que permite gestão consentânea com a expectativa das pessoas e fiel às vicissitudes de cada região, que naturalmente tem cultura, expectativas e hábitos próprios. Mais do que isso, ao se outorgar a função de alocação de recursos ao ente subnacional, permite-se ao cidadão que escolha a região em que pretende fixar residência em função da condução da política regional, o que envolve as escolhas estatais de prioridades na oferta de serviços públicos e demais gastos relevantes (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 6).

Se os entes subnacionais conduzem a gestão pública de forma diferente entre si, naturalmente há maneiras distintas de prestar os mesmos serviços públicos. E, sob este aspecto, a descentralização do gasto público também se mostra vantajosa, na medida em que abre infinitamente mais espaço para a criação e o aprimoramento dos modelos vigentes (OATES, 1972, p. 12).

Se, das três principais funções econômicas acometidas ao Estado, duas delas são afeitas ao ente central e uma é vocacionada aos entes regionais, a forma mais prestigiada de organização naturalmente é a que contempla esses níveis de governo e segrega, entre eles, essas tarefas de acordo com o cenário mais eficiente possível.

Ou, em outras palavras, o federalismo, assim como o próprio estado unitário, permite “alcançar a unidade nacional através da diversidade regional” (DORIA, 1972, p. 9). São essas as características que o transformam na forma ideal de governo (OATES, 1972, p. vi).

Não surpreende, assim, que recente pesquisa tenha indicado que países com esta estrutura de gestão tenham melhor desempenho do que os unitários centralizadores em diversos aspectos, tais como o grau de participação do cidadão, de liberdade política, a estabilidade política, o respeito à legislação, a eficiência da máquina estatal, a apuração de índices mais leves de corrupção, de desenvolvimento humano, de distribuição de renda e de gestão econômica e fiscal (SHAH, 2007, p. 39).

É por isso que dois terços da população mundial, distribuída em 28 nações, estão sujeitos à organização federal ou à quase-federal (BOADWAY; SHAH, 2009, p. vii).

## 3.2 O federalismo

### 3.2.1 O modelo federal

Dentre tais modelos, optou-se no País pela forma federativa de Estado.

Da união dos diversos entes subnacionais emerge nação única, do que deriva que todos os cidadãos nascidos nesses entes têm a mesma nacionalidade. Embora a nacionalidade seja comum, cada ente federativo guarda para si um feixe de competências, que corresponde, justamente, à autonomia de cada um deles (BORGES, 2000, p. 88).

Embora não haja consenso acerca dos desdobramentos de tal autonomia, parece coerente a estrutura que a divisa em três diferentes facetas: a política, a administrativa e a financeira (CONTI, 2001, p. 12).

A autonomia política está diretamente relacionada à competência legislativa de que são dotadas as unidades federativas, o que lhes permite expedir atos normativos com o objetivo de disciplinar sua atuação, tendo sempre como norte as balizas constitucionais. Inserem-se também nesta frente a competência para deliberar a respeito de questões de atribuição do ente central, a definição e o detalhamento dos serviços públicos que lhe competem e a criação de seus próprios órgãos com vistas a desempenhar as atividades que lhe foram acometidas pelo texto constitucional (CONTI, 2001, p. 13).

A autonomia administrativa permite aos entes federativos conduzir a gestão dos assuntos que lhes competem, mediante a contratação de servidores próprios, a definição das estruturas mais eficientes para a consecução de suas atividades, o que envolve a organização em setores segregados, que podem ser órgãos, departamentos, autarquias etc. (CONTI, 2001, p. 13-14).

A autonomia financeira, por fim, diz respeito ao acesso, pelos entes federativos, a fontes de recursos suficientes para fazer frente às suas obrigações impostas pelo texto constitucional. Para tanto, deve ser assegurado a cada uma das unidades federativas formas diretas e indiretas de obtenção de receitas. No primeiro grupo se inserem os ingressos decorrentes da instituição de tributos de competência do próprio ente; o segundo grupo, por sua vez, é composto sobretudo das transferências intergovernamentais (CONTI, 2001, p. 14-16).

Essa autonomia, no entanto, não pode desbordar ao ponto de permitir arroubos autoritários e separatistas. Por isso, o federalismo pressupõe, lado a lado com a autonomia, a intervenção federal, seu mecanismo de controle, que igualmente deve estar prevista na Constituição. Pelo mesmo motivo, a criação de novo Estado ou a alteração territorial da

federação dependem do aval daqueles que venham a ser diretamente afetados por dita mudança (artigo 18 da Constituição).

Além da capacidade de eleger seus próprios governantes, os entes subnacionais devem dispor, ainda, do direito de participar do Poder Legislativo Federal, de maneira a manifestar os pleitos de sua própria população no ambiente nacional.

Para se assegurar que as previsões constitucionais de todas essas prerrogativas sejam observadas, é de rigor, ainda, que a federação disponha de órgão de cúpula no Poder Judiciário que detenha a última palavra sobre a interpretação do texto constitucional, evitando-se, dessa maneira, interpretações enviesadas que possam conduzir ao amesquinamento da federação.

O federalismo pode assumir a feição dual ou a cooperativa. No federalismo dual, as responsabilidades do ente nacional e dos subnacionais são segregadas. Assim, embora haja dois níveis distintos de governo a estabelecer as políticas no mesmo território e para as mesmas pessoas, cada nível tem áreas de atuação autônomas, asseguradas por divisão de competência estabelecida no plano constitucional. Já no federalismo cooperativo, as responsabilidades na condução da administração pública estão, no mais das vezes, interligadas (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 6).

Recentemente, emergiu ainda a proposta de uma terceira maneira de estruturar o federalismo, que seria o competitivo. Segundo tal concepção, os entes deveriam ter competências cumulativas para que possam concorrer tanto no plano horizontal quanto no vertical. Essa realidade traria como consequência Estados mais eficientes, econômicos e responsáveis no trato da coisa pública (SHAH, 2007, p. 6).

Ademais, pode o federalismo ser simétrico, quando todos os entes subnacionais dispõem das mesmas prerrogativas, ou assimétrico, quando parte dos entes dispõe de autonomia distinta dos seus pares. São exemplos de assimetria o caso da Chechênia na Rússia, de Kashmir na Índia, de Quebec no Canadá, da Catalunha na Espanha, dentre outros.

Bem se vê, assim, que existe verdadeira miríade de formas de organização do Estado e, mesmo no âmbito do recorrente federalismo, diversas peculiaridades o tornam distinto de uma nação para outra.

Não existe, portanto, um modelo preconcebido de federalismo. Cada país desenvolve o seu, atento às peculiaridades de seu povo, respeitando as características básicas acima expostas. Ou, nas palavras do ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Paulo Brossard, “não existe um padrão único de federação, um modelo invariável

acima do tempo e do espaço, mas existem experiências federativas” (ADI 216/PB MC<sup>24</sup>).

### 3.2.2 A autonomia financeira como característica do federalismo

Essa ampla liberdade para traçar as regras de cada federação, respeitados os apanágios típicos desta figura jurídica, desdobra-se inclusive na forma de arrecadação de recursos pelos entes subnacionais.

Para fazer frente às suas obrigações, os entes federativos dispõem da aventada autonomia financeira, verdadeiro braço da autoadministração. Essa autonomia tem origem em uma série de fontes de recursos financeiros. Sem prejuízo de outras formas de obter divisas, podem os Estados auferir lucro na excepcional exploração de atividades de cunho econômico, ser remunerados pelo uso e exploração de seus bens, o que pode abranger desde os alugueis de imóveis até as participações especiais obtidas quando da extração de petróleo em território nacional, receber transferências intergovernamentais destinadas a equilibrar, na medida do possível, a capacidade financeira de todos os entes, e exigir tributos por fatos que tenham conexão com o seu território.

Dentre todas essas fontes de recursos, usualmente as mais relevantes são as transferências intergovernamentais e a arrecadação tributária.

Embora ambas conduzam à autossuficiência do Estado, a primeira difere sobremaneira da última por não demandar qualquer esforço para sua obtenção. Deveras, ainda que sujeitas a condições que devem ser honradas pelos entes subnacionais, as transferências intergovernamentais representam dinheiro ingressando nos cofres públicos sem que haja qualquer espécie de esforço de natureza econômica para tanto. Situação oposta ocorre com a outorga de competência tributária, hipótese em que competirá a cada ente envidar esforços próprios para arrecadar o montante necessário para adimplir suas obrigações.

É por essa razão que se pode dizer que a forma genuína de obtenção de recursos pelos entes subnacionais consiste em outorgar-lhes competência tributária para exigir suas próprias exações.

Deveras, a gestão cuidadosa do dinheiro público está diretamente associada à dificuldade de sua arrecadação. Se o dinheiro ingressar de maneira fácil, por vezes independente de qualquer esforço, como pode ocorrer com as transferências intergovernamentais, tenderá a ser gasto com desprendimento; se resultar de atos

---

<sup>24</sup> Acórdão publicado em 7 de maio de 1993.

praticados pelo próprio ente, o esforço em auferir os valores deve conduzir a mais parcimônia no gasto público (SHAH, 2007, p. 9).

Com o avanço da democracia nas federações e a conseqüente valorização de formas mais participativas de governo, essa diretriz restou substancialmente realçada. Atualmente, exige-se mais do governante em todos os planos, inclusive no subnacional. Sendo assim, a outorga de competências tributárias permite melhor avaliação dos gestores da coisa pública quanto à correspondência entre quanto se arrecadou e quanto e como se gastou (TER-MINASSIAN, 1997, p. 3)<sup>25</sup>.

Embora não se duvide da procedência desse raciocínio que privilegia a outorga de competência tributária aos entes federativos, o uso dessa estrutura não é imperativo. É dizer: se não há um modelo predefinido de federalismo, deve-se sopesar qual a efetiva relevância em erigir preeminência à responsabilidade que acompanha o dever de exigir os próprios tributos frente a outros objetivos perseguidos pelo federalismo. Em outras palavras, a imputação dessa responsabilidade na arrecadação de receitas próprias é justificável, mas não esgota as aspirações federativas.

Nessa linha, embora voz corrente atualmente advogue a ideia de autonomia financeira dos entes subnacionais obtida mediante a outorga de competências tributárias próprias, é possível desenvolver outra análise no plano teórico, pela qual se vislumbram razões em sentido contrário a este viés.

Deveras, se ao ente nacional é acometida a função de redução de desigualdades, deve-se ponderar, caso a caso, qual a conveniência de privilegiar a outorga de competência tributária para os entes subnacionais. Ora, quanto maior a competência tributária outorgada aos entes subnacionais, menor a receita tributária a ser auferida pelo ente nacional, o que lhe reduz a margem de manobra para atenuar as injustiças econômicas no plano nacional. Ademais, a efetivação das políticas redistributivas pode ser debilitada pela competição potencialmente travada pelos entes subnacionais (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 66).

Além do natural impacto sobre a política redistributiva, outorga significativa de competências tributárias aos entes subnacionais torna mais difícil, embora não impossível, o manejo das diretrizes macroeconômicas do país (TER-MINASSIAN, 1997, p. 4).

Em suma, portanto, a concentração de competências tributárias nos entes subnacionais implica valorização da alocação de recursos em detrimento das políticas macroeconômica e redistributiva, conclusão que chega a ser intuitiva se retomadas as já

---

<sup>25</sup> No mesmo sentido, OATES, 1972, p. 13.

estudadas funções econômicas valorizadas com a instituição de forma federativa de governo.

A experiência internacional é o melhor espelho da ausência de uma resposta categórica ao conflito entre outorga de competências e implementação de transferências verticais.

Deveras, confrontando as diversas federações, infere-se que há grande variação no grau de descentralização das receitas. Há países com grande grau de centralização da competência tributária, que concentram mais de três quartos das receitas tributárias com o ente central, casos da Malásia, da África do Sul e da Austrália. Outros têm concentração moderada das receitas no âmbito central, representando arrecadação no intervalo entre 60% e 75% das receitas totais do país, como ocorre na Índia, na Rússia, dos Estados Unidos e no Brasil. Por fim, há poucos países com concentração inferior a tal patamar, casos do Canadá e da Nigéria (SHAH, 2007, p. 380).

Além disso, essa outorga de competências tributárias não é sempre procedida do mesmo modo. Tal política pode implicar maior ou menor autonomia dos entes subnacionais. Análise comparada das diferentes federações indica que o federalismo estruturado por Austrália, Alemanha, Índia, Malásia, Nigéria, Rússia, Espanha e África do Sul exerce influência bastante forte sobre os entes subnacionais, limitando a escolha das bases de cálculo e das alíquotas dos tributos, assim como dos gastos públicos; por outro lado, a forma federativa do Canadá, da Suíça e dos Estados Unidos, assim como a do Brasil, traz influência tênue do governo central sobre os entes regionais, permitindo-se aos Estados certa escolha sobre os elementos responsáveis pela definição da carga tributária a ser imposta ao contribuinte<sup>26</sup>, bem como sobre como despender os recursos arrecadados (SHAH, 2007, p. 371-374).

Logo, ponderando-se sobre o caso brasileiro, diante da manifesta desigualdade social experimentada em nosso país, parece inoportuna a delegação excessiva de competências para o plano subnacional. É necessário, sobretudo diante do notório esforço do governo central de atenuar tais disparidades, que haja meios econômicos hábeis para tanto, o que justifica concentração tributária significativa no âmbito nacional.

---

<sup>26</sup> A posição defendida por Anwar Shah pode ser objeto de controvérsia. Ainda que se vislumbre certo espaço à legislação dos entes subnacionais para disciplinar as alíquotas e a base de cálculo dos tributos, é inegável o engessamento constitucional imposto a grande parte dessas exações. O ISS tem intervalo de alíquotas previsto em lei federal; o ITCMD tem alíquota máxima estabelecida pelo Senado; as alíquotas mínimas do ICMS igualmente são definidas pelo Senado. No plano da base de cálculo, a referência constitucional à materialidade dos tributos não deixa ampla margem ao legislador para atingir fatos econômicos distintos daquele prefigurado na Constituição. Por fim, quanto ao gasto público, o texto constitucional estabelece percentuais fixos para dispêndio com saúde e com educação, dentre outras verbas.

### 3.2.3 O federalismo brasileiro

No Brasil, a opção pela forma federativa de estado resulta clara do artigo 18 da Constituição, segundo o qual é assegurada autonomia à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Tal autonomia, erigida ao plano constitucional no modelo brasileiro, denota a opção do constituinte pela forma federativa de organização do Estado.

A forma federativa de Estado usualmente é composta por dois níveis de governo: o ente central e os entes subnacionais. No caso brasileiro, a Constituição previu expressamente, em seu artigo 1º, que os municípios integram a República Federativa do Brasil e, no artigo 18, que os municípios são entes autônomos na organização político-administrativa do País.

Isso, no entanto, não quer dizer que os municípios disponham das mesmas prerrogativas dos demais entes federativos. Essa forma peculiar de arranjo federativo inviabiliza que se outorgue representatividade a cada um dos mais de 5.500 municípios brasileiros no Congresso Nacional, o que, por si só, já implica redução na participação efetiva dos municípios na gestão da federação. Demais disso, optou-se por não criar Poder Judiciário vinculado aos municípios, que se servem da estrutura estadual. No âmbito do Poder Judiciário há ainda outra relevante distinção. Os municípios não sujeitam sua legislação ao controle concentrado de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Da mesma forma, com exceção de São Paulo e Rio de Janeiro, os demais municípios não contam com Tribunais de Contas para a fiscalização do gasto público por conta de expressa proibição normativa, veiculada no artigo 31, § 4º, da Constituição.

Por tudo isso, pode-se dizer que os municípios foram alçados ao patamar de ente federativo de acordo com normas versadas no texto constitucional. Esse *status*, no entanto, não é idêntico ao dos demais níveis federativos, havendo supressões de prerrogativa suficientes para se vislumbrar o município como um ente de segunda expressão.

O *status* de inferioridade dos municípios perante os demais entes federativos, por si, já é o bastante para justificar a conclusão de que o federalismo brasileiro é assimétrico.

Outros elementos endossam tal conclusão.

Segundo o artigo 160, parágrafo único, e o artigo 167, § 4º, ambos da Constituição, a União dispõe de garantias, que não são estendidas aos seus pares, para o recebimento de créditos que reputa ter perante os entes subnacionais. Em outras palavras, a União dispõe de ferramentas para cobrar créditos de outros entes federativos que esses entes não dispõem para exigir créditos seus da União.

Se a União goza de regime privilegiado na forma de exigência de débitos existentes entre os próprios entes federativos, há preeminência institucional do ente central a justificar a classificação de nosso federalismo como assimétrico.

Assim, se a União tem privilégios perante os demais e os municípios se situam em patamar de inferioridade, pode-se vislumbrar, a rigor, três níveis distintos no federalismo brasileiro, com prevalência do ente central, seguido pelos estaduais, que, por sua vez, situam-se em patamar de superioridade ante os municípios.

Ainda de acordo com o texto constitucional, tal federalismo será cooperativo ou solidário. É o que se infere de seu artigo 23, parágrafo único, segundo o qual “Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional” (SCAFF, 2012, p. E4).

Por fim, conforme se infere de dados trazidos pouco acima, o federalismo brasileiro outorga significativa parcela de competência tributária aos entes subnacionais. Ainda que haja países com grau de descentralização tributária mais acentuado do que o brasileiro, a concentração de competências no ente central não é demasiada.

Em suma, portanto, o federalismo brasileiro se caracteriza por estar estruturado em três patamares federativos distintos, distribuídos de maneira assimétrica e de forma cooperativa, com razoável grau de delegação de competências tributárias aos entes subnacionais.

Essa forma de organização, com razoável outorga de competência tributária aos entes subnacionais, traz significativos impactos sobre a concorrência entre os entes subnacionais, consoante se passa a examinar.

### **3.3 A repartição das competências tributárias**

#### *3.3.1 A concorrência entre os entes subnacionais*

Por mais que se tenha a maior cautela na distribuição das competências aos entes subnacionais, é natural que se instale ambiente de concorrência entre os Estados. Essa concorrência se manifesta de inúmeras formas, como por exemplo, mediante a pressão para a instituição de políticas federais que possam vir a criar empregos na região, para evitar investimentos federais na região que possam vir a depreciá-la, tais como a construção de um presídio, pelo fomento ao investimento na região tanto pelos residentes quanto pelos não-residentes, pela busca de incentivos e subsídios que venham a atrair capital e trabalho,



por serviços públicos de qualidade, dentre outros interesses comuns.

Em uma primeira análise, tal concorrência “é realidade inexorável de um sistema federativo ou confederativo” (TAVOLARO, 2010, p. 39). Mais do que isso, esse fenômeno não é necessariamente prejudicial ao federalismo e seria, inclusive, importante ferramenta tendente a aproximar o Poder Público da melhor oferta possível de serviços públicos, política alinhada ao indispensável respeito aos direitos humanos.

Essa é a linha desenvolvida por Charles Tiebout, para quem os diversos entes federativos ofertam, cada qual, verdadeira cesta de bens e serviços públicos com vistas a atrair os particulares para fixarem residência em seu perímetro territorial, o que traria como consequência lógica e inexorável a arrecadação tributária (*apud* MENDES, 2004, p. 425)<sup>27</sup>.

Em outras palavras, essa concorrência permite ao contribuinte que “vote com os pés” (OATES, 1972, p. 12), ou seja, que opte pelo Estado de residência que esteja mais próximo de suas aspirações políticas, econômicas, sociais e culturais. A concorrência, então, não traria barreiras, mas oportunidades aos entes subnacionais de forjar seu próprio modelo de gestão, distanciando-se dos demais (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 499).

Todavia, essa concorrência pode ser desnaturada e atingir patamares tendentes à ineficiência econômica quando os entes subnacionais instituem medidas protecionistas, como barreiras tarifárias a agentes econômicos externos, proibição do uso dos serviços públicos que ofertam a não-residentes (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 498) ou quando se outorgam incentivos especiais para a atração de investimentos, aí incluídos os benefícios fiscais.

Nesse contexto de desnaturação da concorrência, instala-se verdadeiro leilão de vantagens, pelo qual os entes subnacionais se esmeram em ofertar os mais variados atrativos ao investidor, de maneira a fomentar a atividade econômica regional (BEVILACQUA, 2010, p. 351). Trata-se do conhecido fenômeno do *race to the bottom*, em que, na prática, todos saem perdendo.

Em estudo preparado para a Associação Brasileira das Empresas de Comércio Exterior (ABECE), intitulado “Importações e Incentivos Fiscais: Desconstruindo Mitos”, a Rosenberg & Associados apresenta conclusões no sentido de que o conflito fiscal hoje vivenciado no País traz resultados positivos para a economia brasileira.

Na parte que ora interessa, o estudo em foco afirma que os Estados que

---

<sup>27</sup> No mesmo sentido, o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a guerra fiscal pode proporcionar, ainda, melhorias na legislação tributária em decorrência dos constantes estudos e alterações promovidos pelos entes sujeitos à concorrência (2006, p. 19).

instituíram políticas com forte enfoque em benefícios fiscais de ICMS tiveram incremento considerável de arrecadação, atingindo cerca de 7% do Produto Interno Bruto do período.

Demais disso, após apresentar a evolução do Índice de Desenvolvimento Humano de todos os Estados do País, o estudo conclui que os entes subnacionais que mais investiram em benefícios fiscais teriam tido desempenho superior ao dos demais.

As conclusões chamam a atenção por afirmarem que os Estados que, em tese, mais concentrariam suas ações em incentivos fiscais teriam tido incremento de arrecadação e de desenvolvimento se comparados aos demais.

Tais inferências, no entanto, merecem o devido temperamento. Em primeiro lugar, por estarem pautadas em grau razoável de subjetivismo. Para o estudo, os Estados que mais concederiam benefícios fiscais no País seriam Paraná, Santa Catarina, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Alagoas, Sergipe e Tocantins. No entanto, considerando que a política de benefícios fiscais está alastrada por todo o País, a amostra escolhida para promover o confronto é, em si, bastante controvertida. Como é notório, entes federativos como o Distrito Federal e o Espírito Santo são bastante conhecidos por estabelecerem políticas verdadeiramente agressivas em termos de benefícios fiscais de ICMS. Além disso, tantos outros Estados igualmente instituem tais políticas, tais como, sem prejuízo de outros, Bahia, Rio Grande do Sul e Amazonas.

Trata-se, portanto, de conclusão questionável. Aliás, confrontada textualmente por outros estudiosos da matéria, como Marcos Vinhas Catão, para quem não haveria essa correlação entre a instituição de políticas fiscais e o progresso econômico (2012, p. E2).

Demais disso, a conclusão apresentada no que tange ao Índice de Desenvolvimento Humano merece melhor reflexão. Se, de um lado, Paraná, Goiás, Pernambuco, Alagoas, Sergipe e Tocantins apresentaram evolução superior à média, de outro Santa Catarina e Mato Grosso do Sul ficaram aquém desse parâmetro. Ora, se dois dos entes federativos que mais ofertam benefícios fiscais sequer atingiram a média anual de evolução no IDH, não há como se estabelecer a proposta relação linear entre a outorga de benefícios e o desenvolvimento da região. Ademais, o Maranhão, por exemplo, que não teria essa vocação para incentivos fiscais, experimentou evolução em seu IDH superior a todos os Estados que teriam pautado suas políticas nos incentivos aqui examinados.

Acentuadas tais questões, as conclusões apresentadas no estudo em foco parecem insuficientes para solapar a conclusão de que a instituição de benefícios, na proporção em que se apresentam no Brasil, acaba provocando prejuízos palpáveis à economia tanto direta quanto indiretamente.

Diretamente, há visíveis reflexos negativos sobre a economia brasileira, uma vez que a outorga de incentivos sem lastro em política econômica estruturada não provoca incremento de receitas públicas, de oportunidades de trabalho ou mesmo de pesquisa e desenvolvimento, conduzindo a ambiente de informalidade, na contramão das aspirações de uma política austera (CATÃO, 2012, p. E2).

Indiretamente, o Estado fomenta a migração de pessoas para o seu território, mas não recebe a contrapartida tributária necessária para suportar os dispêndios derivados dessa política, tais como os relacionados à educação pública, à saúde pública, à segurança, ao saneamento básico etc. (SCAFF, 2005, p. 28). Esse incentivo, ademais, acaba sendo estendido a todos os que já residem naquele Estado, o que acentua ainda mais o empobrecimento que deriva de tal prática. Enfim, com a instituição de política de outorga de benefícios fiscais, o Estado arrecada pouco e assume gastos relevantes (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 503).

Esse ambiente artificial e empobrecedor provoca, de quebra, a distorção na alocação de bens, serviços, trabalho e capital no mercado interno (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 87), gerada pela atração de investimentos sustentada por ferramentas nocivas à própria coletividade. Ademais, desloca artificialmente os fatores de produção (ROSTAGNO, 2011, p. 36), causando verdadeira entropia na ordem econômica.

Sem prejuízo, sequer pode-se afirmar que a atividade incentivada deixará, inexoravelmente, legado à região em que se instalou. É possível que, encerrada a exploração do ramo incentivado, todo o impacto anteriormente causado na dinâmica econômica do local venha a se perder pela impossibilidade de realocação da mão-de-obra especializada e da infraestrutura em projetos econômicos de semelhante envergadura ao que havia sido fomentado.

É por isso que se pode afirmar, na linha de Harold Alderman, que a ineficiência econômica passa a ser o panorama exatamente a partir do momento em que as pessoas e as empresas adotam decisões pautadas na carga tributária dos entes subnacionais, dando prevalência a tais aspectos em detrimento de fatores mais genuínos de avaliação econômica (WIESNER, 2003, p. 32).

### *3.3.2 Os instrumentos para a harmonização tributária*

Esse ambiente de concorrência degenerativa não é o mais adequado para o regular desenvolvimento da federação. Justamente por isso, faz-se necessário instituir políticas de harmonização tributária, que consistem na adoção de medidas tendentes a

fomentar o equilíbrio federativo, mediante o estímulo de competição em grau meramente moderado, com vistas a buscar a maior eficiência econômica possível (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 196).

A harmonização, portanto, não equivale à fixação uniforme de carga tributária entre todos os entes federativos; antes, significa a instituição de política que promova eficiência econômica (OATES, 1972, p. 146-147).

Existem diversas formas distintas para se atingir esse grau desejado de harmonização tributária, expostas a seguir.

a) a concentração da arrecadação no ente central

A mais invasiva delas consiste na concentração da arrecadação no ente central e consequente canalização de parte dos valores para os entes nacionais mediante a implementação de sistema de divisão de receitas.

Trata-se de procedimento adotado inclusive no Brasil, pelo qual parte das receitas decorrentes da exigência de tributos federais é repassada aos entes subnacionais. Em nossa Constituição, há uma série de previsões nesse sentido, discriminadas dos artigos 157 a 162, que contemplam, por exemplo, a destinação de metade da receita auferida com o ITR e com o IPVA aos municípios.

Com a instituição de tal política em grandes proporções, subtrai-se em grande parte a iniciativa dos Estados para buscar suas fontes de receita, inibindo-se, assim, a competição. De mãos atadas para ofertar benefícios tributários, o ente subnacional se vê com reduzidas alternativas para atrair investidores.

Do ponto de vista econômico, essa repartição das receitas tributárias com os entes subnacionais equivale às transferências obrigatórias, uma vez que são igualmente fontes de ingressos sem que haja necessária contrapartida pelo ente subnacional. De um lado, traz inegável eficiência administrativa, sobretudo no que toca aos custos inerentes à exigência do tributo; de outro, priva integralmente os entes subnacionais da responsabilidade que devem ter de gerar as suas próprias receitas.

Essa ausência de responsabilidade pode derivar em dependência do ente subnacional. Os valores arrecadados no plano estadual com a repartição de receitas são reflexo da política tributária instituída pelo ente nacional e, por isso, não têm relação com as necessidades do Estado. É dizer: o valor arrecadado pode ser superior ou inferior ao necessário e, quanto à desejada correspondência entre gastos e receitas, nada pode fazer o ente estadual.

Além disso, justamente por se tratar de mero repasse dos valores arrecadados, o ente subnacional fica de mãos atadas quanto a alterações dessa política nacional, que pode, por exemplo, subitamente esvaziar a arrecadação do tributo cuja receita é repartida para passar a priorizar outro cuja arrecadação lhe é privativa (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 200).

Considerando todo o contexto econômico aqui apresentado, essa forma de harmonização tributária é aconselhável apenas para os tributos que não sejam suscetíveis de serem delegados aos entes subnacionais. Em tais hipóteses, todas as vantagens aqui apresentadas estariam presentes, ao passo que a responsabilidade dos entes subnacionais restaria intocada, na medida em que remanesceriam responsáveis pela exigência de outros tributos, mais afeitos à realidade dos Estados e Municípios.

#### b) sobretaxação

Uma segunda maneira de se promover a harmonização tributária consiste na sobretaxação (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 200-202).

Neste caso, o governo federal estabelece a exigência tributária e os Estados, por sua vez, impõem a incidência de tributo sobre a mesma base de cálculo, aplicando alíquota por eles arbitrada, inferior à prevista pelo ente central. O governo federal, então, promove a cobrança de todo o tributo, aí considerado o valor correspondente à sua alíquota e à alíquota dos Estados, e transfere a cada um dos entes subnacionais o quinhão que lhes é devido.

Tal estrutura tem a vantagem de preservar a responsabilidade que deve ser imputada aos entes subnacionais de arrecadar mediante a instituição de tributos de sua própria competência, bem como de atingir eficiência administrativa na cobrança do tributo, que resta centralizada no governo federal.

Essa preservação, no entanto, é meramente parcial, dado que flutuações no tributo exigido pelo ente nacional, como o aumento da carga tributária, podem trazer impactos diretos e negativos sobre a receita dos entes subnacionais, na medida em que são passíveis de desestimular o contribuinte a incorrer no fato jurídico que gera a obrigação de pagar o tributo.

#### c) a distribuição adequada de competências tributárias

A última forma de harmonização consiste em distribuir de maneira responsável e economicamente equilibrada as competências tributárias, outorgando a cada ente a

responsabilidade por exigir os tributos que mais lhe afeiçoam.

Justamente por imperativos de harmonização tributária, mesmo quando há essa distribuição, nem sempre a outorga de competência ao ente subnacional conduz a irrestrita autonomia no trato dos respectivos tributos. Em tal situação, diversos países buscam equilibrar a atividade arrecadatória de seus diversos entes centralizando a competência para definir a base de cálculo ou mesmo a arrecadação do tributo (SHAH, 2007, p. 382).

Isso, no entanto, não basta. É necessário ter critério ao distribuir ditas competências. Os parâmetros para tanto são analisados doravante.

### *3.3.3 As formas de atribuição de competência tributária na federação*

#### a) evolução histórica

Tão logo se concluiu pela relevância da autonomia financeira dos entes que compõem a federação, instalou-se um primeiro modelo, de partilha uniforme e irrestrita, por todo o corpo político, de todas as materialidades passíveis de tributação. Neste momento inicial, portanto, havia o exercício simultâneo do poder de tributar por entes diversos e situados em níveis distintos, sem que houvesse qualquer espécie de demarcação de competências. À época, a única ressalva para tal regra repousava nos tributos aduaneiros, os quais já tinham sido vislumbrados como de inequívoca vocação do ente nacional (DÓRIA, 1972, p. 12-13).

Tal panorama se alterou à medida que o fator político que influenciava o federalismo foi, aos poucos, cedendo passo à doutrina econômica. Paulatinamente, verificou-se que a sobreposição de competências conduzia a realidade econômica insustentável. O modelo inaugural proporcionava exigências desequilibradas, economicamente ineficientes, haja vista que distantes da neutralidade tributária (DÓRIA, 1972, p. 16).

Esse movimento, no entanto, não afastou o fator político da definição das competências tributárias. A voz política seguiu mantendo parcela razoável do poder decisório quanto à discriminação das competências, até mesmo por contar com a última palavra sobre o assunto, mas passou a atribuir grande peso para essa definição aos critérios econômicos abaixo discriminados.

#### b) a aplicação da doutrina econômica para a definição das competências tributárias

Sob o enfoque da doutrina econômica, para a compreensão da repartição das

competências tributárias deve-se, primeiramente, distinguir os tributos vinculados dos não vinculados (SCHOUERI, 2011, p. 239).

Em se tratando de tributos vinculados, sequer pode haver dúvidas quanto à competência para a sua instituição. Em tais hipóteses, como a exigência está lastreada em atividade estatal, a cobrança só pode ser promovida por quem tenha sido instado a atuar (SCHOUERI, 2011, p. 239).

Os tributos não vinculados, no entanto, padecem de semelhante referência. A lógica da incidência, em tais casos, é justamente a cobrança de valores sobre “um fato da esfera jurídica do contribuinte”. Em outras palavras, nos tributos não vinculados não há qualquer associação a atividade estatal: a exigência se pauta estritamente na análise da manifestação de riqueza pelo contribuinte (ATALIBA, 2000, p. 137).

Neste caso, portanto, a repartição das competências é questão mais complexa. A ciência econômica já se ocupou do assunto e trouxe uma série de critérios hábeis a elucidar a melhor distribuição dos tributos dentre os níveis de governo estabelecidos no federalismo.

Um dos critérios corresponde à viabilidade de sua exportação para outro ente.

Basicamente, um tributo é exportável quando a sua arrecadação é auferida por outro ente federativo que não aquele em que se situa a pessoa que arca com o ônus tributário (MENDES, 2004, p. 430).

Exemplo típico é o ISS, em que é conhecida a prática de municípios periféricos aos grandes centros de instituição de alíquotas reduzidas com a finalidade de atrair para seu território pessoas jurídicas que se dediquem à atividade de serviços. Com isso, o estabelecimento dos prestadores de serviços resta fixado em tais municípios, mas os serviços, no mais das vezes, são prestados a consumidores residentes nos grandes centros. Na prática, o que se observa é a canalização, aos municípios periféricos, de tributos que deveriam ser recolhidos para a metrópole, uma vez que o serviço é ali prestado. Bem se vê, assim, que o tributo que deveria ser recolhido para a metrópole foi exportado para a cidade pequena.

Do próprio exemplo já se infere que tributos com forte vocação a exportação devem ser concentrados no governo federal. Com isso, evita-se que os entes subnacionais busquem atrair formalmente investimentos situados em outros territórios com vistas a arrecadar os tributos que são economicamente suportados por cidadãos residentes em outros entes.

Em outras palavras, a atribuição de competência tributária para entes

subnacionais lhes outorga poderosa ferramenta tendente a sugar recursos que, sob o enfoque econômico, jamais deveriam lhes pertencer. Logo, trata-se de política que fomenta o caos econômico interno, já que catalisadora de ambiente concorrencial degenerativo.

Outro critério consiste na mobilidade da base tributária, a qual estará presente sempre que for dado ao contribuinte optar por incorrer no fato gerador perante sujeito ativo que lhe imponha ônus tributário menos gravoso (MENDES, 2004, p. 431).

Para Robin Boadway e Anwar Shah, as bases tributárias mais móveis são a renda, bem como as riquezas auferidas por empresas e empresários flexíveis. Tais bases têm, em regra, grande facilidade para migração, provocando, com isso, alteração do sujeito ativo responsável pela exigência do tributo. Trabalhadores são menos móveis, sobretudo os menos qualificados. Os recursos naturais, por sua vez, são imóveis, mas o capital necessário para explorá-los pode ser móvel (2009, p. 167).

Essa mobilidade, por sua vez, é relativa e deve ser contextualizada em função do ambiente em que situados os sujeitos passivos que possam vir a migrar a riqueza passível de tributação. Concorrem para tal análise, por exemplo, a área territorial do sujeito ativo e as facilidades de deslocamento do contribuinte naquele território. Se a área for grande e houver relativa dificuldade para deslocamento, a renda da pessoa física pode ser economicamente equiparada a base imóvel; por outro lado, se o perímetro territorial for reduzido, só restarão, como base passível de tributação no âmbito local, os bens imóveis (OATES, 1972, p. 143).

Se a base tributável for considerada móvel sob o enfoque econômico, o contribuinte dispõe de meios acessíveis para escolher onde incorrer no fato gerador que provocará a incidência do tributo.

Mais uma vez, o ISS se presta a ilustrar tal situação: se um dado município exige tributo em patamar muito inferior a outro, naturalmente ao contribuinte será mais vantajoso contratar serviço prestado no primeiro município, dado que as despesas tributárias acabam sendo, invariavelmente, suportadas pelo consumidor.

Aqui, mais uma vez, deve-se afastar ao máximo a viabilidade de exigência de tais tributos pelos entes subnacionais, a fim de evitar exageros na competição entre os diversos entes dispostos em situação de paridade. Logo, tributos com grande mobilidade da base tributária também são catalisadores de concorrência fiscal exagerada e, por isso, apresentam melhor resultado econômico se exigidos pelos entes centrais.

Outro critério econômico a ser observado consiste na economia de escala na administração do tributo, a qual corresponde aos custos inerentes à fiscalização tributária.



Caso o imposto sobre a renda fosse de competência estadual, por exemplo, cada Estado se sujeitaria a perscrutar todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte que nele reside mesmo fora de seu território. Parece intuitivo, em tal contexto, que seria mais simples e menos dispendioso centralizar a exigência de tal tributo (MENDES, 2004, p. 431). Em linha com o critério aduzido acima, tributos de difícil administração e suscetíveis de sonegação em larga escala devem ser concentrados no governo central (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 92).

Além disso, segundo Robin Boadway e Anwar Shah, tributos que tenham mais vocação para a função redistributiva<sup>28</sup>, cujo exemplo mais ilustrativo é o imposto de renda, devem ser exigidos pelo ente central (2009, p. 91). A se considerar correta a premissa de que tributos podem ter função redistributiva, trata-se de conclusão natural, na medida em que, conforme já exposto, a função redistributiva é de atribuição do ente central. Logo, para que tal ente possa exercer tal função econômica a contento, necessita dispor das ferramentas necessárias para tanto.

Da mesma forma, tributos de arrecadação pouco previsível igualmente devem ser centrados no governo federal. De fato, a concentração, no plano subnacional, de tributos instáveis pode contribuir para oscilações econômicas significativas de parte do território, o que conflita com a função macroeconômica de estabilidade outorgada ao ente central. (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 92).

É por isso que tributos que causam reflexos mais perceptíveis na economia estão concentrado, no Brasil, nas mãos da União. Faz-se referência, aqui, ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), aos Impostos de Importação e de Exportação (II e IE) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, cujas alíquotas podem ser alteradas com mais facilidade do que o usual e sem a necessidade de respeito ao princípio da anterioridade, a teor, respectivamente, do § 1º dos artigos 153 e 150 da Constituição.

---

<sup>28</sup> Esta específica premissa, consistente na concentração de tributos com grande função distributiva no ente central é, em si, bastante questionável. Deveras, a redistribuição de riquezas busca a equiparação do padrão econômico dos cidadãos, o que pode ser promovido mediante duas operações aritméticas opostas: ou se subtrai parte da riqueza dos mais abastados ou se adiciona riqueza aos mais carentes. Essa é a forma matemática de aproximação das duas pontas. Todavia, equiparar não é redistribuir. Redistribuir pressupõe obter valores e, ato contínuo, destiná-los a aqueles que mais necessitam desses recursos. Logo, um tributo não tem, individualmente, função redistributiva, na medida em que, ainda que seja progressivo, não distribui riqueza. Pode, no máximo, consistir em parte integrante, mas não indispensável, dessa engenharia redistributiva. A despeito disso, considerando que a presente frente no trabalho se destina a analisar os critérios econômicos para a definição da competência tributária, e não a função redistributiva em si, assumiu-se como verdadeira a linha de raciocínio que defende a função redistributiva de alguns tributos, de maneira a permitir a exposição da ideia versada pelos autores que abordam tal tema.

Riquezas distribuídas de maneira heterogênea, assim entendidos os recursos naturais alocados de maneira disforme pelo território nacional, também demandam a fixação de competência no governo central (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 91).

Tal conclusão se justifica a fim de evitar exagerada concentração de renda nas frações de território que podem atingir tal materialidade, o que igualmente conflitaria com o ideal redistributivo. O exemplo brasileiro pode ser ilustrativo para a compreensão da questão. Embora as operações envolvendo petróleo, combustíveis e energia elétrica sejam tributadas de forma marcante pelo ICMS, a previsão de não incidência do tributo sobre as operações interestaduais, versada no artigo 155, § 2º, X, *b*, torna a exigência, no caso, concentrada exclusivamente no Estado de destino, anulando os benefícios tributários que os Estados teriam mediante a exigência de tributos sobre ditas riquezas.

Esses são, em suma, os critérios indicados pela ciência econômica para a distribuição de competências tributárias.

Com a ascensão da teoria econômica para a distribuição da competência tributária e sua conseqüente implementação, emergiu simultaneamente natural desequilíbrio na capacidade de arrecadação dos distintos entes. É que grande parte dos critérios acima aventados indica que o ente mais adequado para a exigência dos tributos é o central. Em conseqüência, a grande maioria dos tributos tem feição nacional, o que transforma o governo federal no ente mais afeito a exigir tributos<sup>29</sup>.

Os entes subnacionais, assim, convivem com espaço muito reduzido para exigência tributária. Por outro lado, o governo federal tende a gastar menos do que arrecada, contexto diametralmente inverso ao experimentado pelos entes subnacionais (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 108).

### *3.3.4 A tributação no plano estadual*

Para enfrentar esse desequilíbrio, diversos modelos foram propostos.

a) as variáveis relevantes para a definição do grau de descentralização das competências

O primeiro consiste em outorgar aos entes subnacionais a competência para instituir tributos sobre os fatos jurídicos tributários que lhes sejam mais economicamente

---

<sup>29</sup> Essa realidade é observada no Brasil. Segundo estudo publicado pela Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, intitulado “Carga Tributária no Brasil 2012”, a que se fez alusão no início do trabalho, cerca de 70% da arrecadação nos anos de 2011 e 2012 foi oriunda de tributos administrados pela União. Os tributos estaduais foram responsáveis por cerca de 25% das receitas e os municipais, por cerca de 5% (SANTANA, 2013, p. 5).

afeitos, aí abrangidas as tarefas de administração do tributo e de sua cobrança (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 86).

Além dessa, outras formas mais tênues de descentralização são igualmente possíveis. Como exemplo, pode-se estabelecer que o ente subnacional mantenha a sua competência tributária, mas atribuir ao ente nacional as tarefas de administração e arrecadação da exação (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 86).

A escolha entre tais modelos está relacionada, sobretudo, às aspirações da própria federação. O modelo de gestão centralizada permite a uniformidade de procedimentos, o que auxilia no tratamento isonômico dos contribuintes, além de reduzir custos; o de administração descentralizada, por outro lado, outorga mais responsabilidade aos entes subnacionais, além de permitir gestão mais flexível e adaptada à realidade local (TERMINASSIAN, 1997, p. 10).

Alternativamente, os entes subnacionais podem valer-se da já abordada sobretaxação, pela qual impõem sua exação em conjunto com o tributo exigido pelo ente nacional sobre a mesma base de cálculo, estabelecendo um adicional sobre o valor exigido no âmbito federal. Em tal modelo, o governo federal mantém toda a responsabilidade pela administração e coleta dos valores, canalizando aos governos estaduais os valores lhes que competirem em virtude da instituição do imposto suplementar (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 86).

Afora o modelo de tributação, é necessário estabelecer qual a amplitude da autonomia dos entes subnacionais. Deve-se definir em que medida tais entes podem estabelecer as bases de cálculo e respectivas alíquotas, elementos que mais podem causar distorção na exigência do tributo, bem como dificuldades para a função redistributiva acometida ao ente central.

Deveras, caso tenham ampla margem para estabelecer a base de cálculo, os Estados terão mais facilidade para a instituição de políticas agressivas de concorrência fiscal, o que pode vir em prejuízo da federação. Por outro lado, essa livre disposição de base de cálculo e alíquota permite ao governante ajustar a exigência tributária de acordo com características político-econômicas de seu próprio povo. Pode-se, ainda, estabelecer caminho intermediário, em que se estabelecem intervalos ou tetos para a alíquota.

Para se definir o grau de liberdade a ser outorgado aos entes subnacionais, deve-se perquirir o outro lado da moeda, ou seja, qual o grau de descentralização na gestão do gasto público. Quanto mais se exige autonomia dos entes regionais nas despesas públicas, mais se deve ser tolerante com o manejo da base de cálculo e da alíquota por cada qual e

vice-versa (TER-MINASSIAN, 1997, p. 52-53).

Na prática, a exigência de tributos pelo próprio ente segue em voga, sobretudo pautada na ideia de atribuição de responsabilidade plena pela arrecadação das receitas oriundas dessa cobrança. E a tarefa de repartir as competências dentre os níveis federativos é complexa.

Essa dificuldade assume foros de verdadeiro subjetivismo na discriminação das competências para os Estados membros. Tal se dá por uma série de fatores.

O primeiro deles é o político, uma vez que a decisão de descentralizar, assim como a forma de descentralização envolve a tomada de decisão pelos comandantes do País, que nem sempre têm os aspectos econômicos no primeiro plano. Interesses locais e de pequenos grupos, nem sempre harmônicos com as aspirações públicas, são frequentemente levados em consideração em carga demasiadamente elevada, o que contribui para resultados praticamente imponderáveis.

Paralelamente, a aplicação das características acima aventadas no caso concreto demanda minuciosa análise da situação concreta de cada país. É que grande parte dos critérios têm relevância distinta a depender da realidade vivenciada em cada federação.

Preocupações como a exportação de tributos e a mobilidade tributária devem estar muito mais presentes em um país com cultura homogênea e aproximação geofísica dos diversos entes subnacionais. Mesmo aos olhos do homem médio, é certo que a migração do particular de um ente para outro, em função de condições tributárias e mesmo de políticas públicas mais vantajosas, é muito mais provável em um ambiente em que os Estados se situam em regiões próximas e com meios de transporte baratos, com poucas barreiras de natureza geofísica, com facilidade de transporte de uma região para a outra (OATES, 1972, p. 139).

Na escolha pela migração podem ter papel preponderante a constatação de que o clima dos Estados é semelhante, a cultura dos povos é parecida, as pessoas têm hábitos comuns, não há discriminação recíproca, não existem rugas históricas entre as regiões etc. Essa comparação pode conduzir a diferenças de difícil apreensão para o brasileiro. É que, como se sabe, há inúmeros países que sequer adotam apenas uma língua de maneira uniforme. Nesse contexto, ainda que o pacote público ofertado por um ente possa ser atraente, a barreira da língua pode ser um obstáculo intransponível ao particular, que vê Estado situado no país em que vive como território verdadeiramente distante de sua realidade sociocultural.

Por outro lado, os inexoráveis avanços na área de transporte e de comunicação,

aliados a possível aumento da renda *per capita*, conduzirão a ambiente cada vez mais convidativo à mobilidade da base tributária (OATES, 1972, p. 222).

As preocupações redistributivas igualmente impactam sobre a definição das competências no plano subnacional. Em países com grande desigualdade social, como o Brasil, deve-se evitar ao máximo privar o governo federal de seu mister de promover a aproximação das condições econômicas das pessoas. Mais do que privar o ente central, dada a heterogeneidade econômica naturalmente vivenciada no âmbito nacional, os entes não dispõem da mesma capacidade para arrecadar os tributos porque o tributo exigido pelos entes mais pobres será apurado sobre base de cálculo menor. Esse cenário é, natural e logicamente, avesso ao bom desenvolvimento de atividades econômicas (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 89).

Logo, é necessário ter prudência no grau de descentralização, evitando-se a outorga de competências de materialidades que espelhem alto grau de riqueza, o que viria a acentuar ainda mais desigualdades havidas entre as diversas regiões do país.

Em outras federações, em que há homogeneidade no grau de desenvolvimento econômico das diversas regiões, essa preocupação pode ser mitigada a patamares bem mais modestos do que o brasileiro, reservando-se ao ente nacional apenas ferramentas suficientes para corrigir distorções pontuais e evitar grandes distanciamentos.

Por todas essas razões, parece assistir razão a Wallace E. Oates ao afirmar que, em alguns países, os obstáculos de natureza geográfica podem, por si, ser suficientes para evitar a ineficiência da tributação no plano regional, sobretudo quando a tributação se mostrar tolerável, ao passo que, em outras situações a tributação regional, notadamente quando significativa, pode conduzir a efeitos econômicos indesejáveis (1972, p. 152).

b) os tributos com vocação econômica para serem exigidos no plano estadual

Apresentados os principais critérios econômicos relevantes para a definição das competências tributárias e os aspectos particulares de cada federação que influenciam decisivamente na ponderação e no peso de cada um desses critérios econômicos, deve-se identificar quais os critérios econômicos aplicáveis para a definição da competência no plano estadual (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 166-171).

Em primeiro lugar, deve-se dar atenção ao grau de mobilidade da base tributária e de viabilidade de exportação do tributo, sobretudo quando as diferenças regionais nos campos social e geopolítico catalisam a escolha por produtos com carga tributária mais acessível.

Além disso, deve-se destinar aos entes nacionais os tributos que supostamente têm relação com a função redistributiva, de que é exemplo o imposto sobre a renda e, no caso brasileiro, a contribuição social sobre o lucro.

A outorga de bases tributárias para os entes subnacionais deve, ainda, tentar atenuar o desequilíbrio que deriva de naturalmente não disporem de capacidade para arrecadar tributos suficientes para custear suas atividades. Para tanto, deve-se buscar, na medida do possível, atribuir aos Estados a competência para a exigência de tributos de larga base de cálculo, o que proporciona significativa receita sem a necessidade de se promover exageros na fixação da alíquota.

Essa escolha, por outro lado, deve atentar à elasticidade que envolve a própria exigência do tributo. Segundo Luís Eduardo Schoueri, a elasticidade é índice econômico que “reflete a disposição de comprador ou vendedor para mudar de atitude, conforme mude o preço de uma mercadoria” (2011, p. 51).

Aplicando tal conceito à área tributária, a base sobre a qual incide a exação será mais elástica à medida que a arrecadação responder de forma mais sensível à oscilação da respectiva alíquota. Há bases tributárias mais e menos elásticas. Sob o ponto de vista econômico, quanto maior a elasticidade, menor a viabilidade de se exigir alíquotas altas (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 169-170).

Justamente por isso, elasticidade significativa pode ser fator catalisador para a guerra fiscal, na medida em que alíquotas mais reduzidas podem ter impacto significativo na escolha do contribuinte quanto ao Estado que será remunerado com o tributo. A elasticidade, portanto, é importante ferramenta indutora da concorrência tributária, na medida em que permite a atração de riquezas mediante sutis ajustes tributários.

A reação microeconômica às políticas tributárias instituídas pelos entes subnacionais também indica ser inadequada a instituição de qualquer espécie de exação com caráter progressivo, uma vez que tal forma de exigência fomenta a migração dos mais ricos, tornando o Estado que impõe tal exigência mais pobre (SHAH, 2007, p. 20).

Um dos campos de mais afinidade com os Estados consiste nos tributos que tenham grande referibilidade, assim entendida a correspondência entre o gasto do particular e o retorno proporcionado por essa despesa. No cenário brasileiro, tal característica está presente de maneira acentuada nas taxas e nas contribuições de melhoria e, de forma um tanto mais tênue, nas contribuições ditas especiais, previstas no artigo 149 da Constituição da República.

Os tributos imputados aos entes subnacionais não devem, ainda, ser de

administração complexa. Caso a exigência do tributo demande trabalho significativo, tem-se, de um lado, a necessidade de gastos muito elevados pelo Estado. De outro, tal ambiente fomenta a ineficiência econômica, dado que exige o cumprimento, pelo mesmo contribuinte, de diversos deveres instrumentais perante entes distintos se incorrer no fato gerador do tributo perante mais de um ente, todos eles de razoável complexidade.

No Brasil, entendeu-se pertinente outorgar aos Estados competência para instituir imposto sobre o valor agregado.

Resta, assim, verificar de que maneiras pode se dar a exigência de tributos dessa natureza sobre o consumo no plano estadual, a fim de perquirir quanto à existência de estrutura que melhor se adapte à realidade brasileira.

### *3.3.5 A exigência de impostos sobre o valor agregado no plano subnacional*

Há inúmeras maneiras de se ofertar aos entes subnacionais a receita auferida em decorrência da instituição de tributo sobre o valor agregado<sup>30</sup> (BIRD; GENDRON, 2001, p. 6).

#### a) tributação isolada

Duas delas pressupõem a existência de apenas um tributo sobre valor agregado na federação.

Uma consiste em outorgar competência privativa aos entes subnacionais para a instituição de tributos sobre valor agregado. Em sentido diametralmente oposto, há o modelo alemão, que é o mais frequente, pelo qual a tributação sobre o valor agregado é centralizada no governo federal, mas cerca da metade da receita arrecadada é distribuída entre os entes subnacionais com base em fórmula matemática predefinida. Além da Alemanha, Áustria, Bélgica, Suíça e Austrália adotam tal estrutura (BIRD; GENDRON, 2001, p. 6-7).

---

<sup>30</sup> A literatura estrangeira desenvolve o tema adotando como premissa o tributo sobre o valor agregado. Embora, sob viés jurídico, o ICMS não seja tributo sobre valor agregado, conforme já ponderado linhas acima, sob o enfoque econômico sobressai a identidade do imposto brasileiro com o modelo estudado pelos autores estrangeiros. É que ambos os tributos incidem sobre riqueza muito semelhante, que tem conotação de consumo, além de serem não-cumulativos. Nessa linha, a mera circunstância jurídica de o ICMS não ser, sob o viés jurídico, imposto sobre valor agregado em nada interfere na aplicação, à realidade tributária brasileira, das conclusões dos autores estrangeiros inferidas a partir da análise do IVA, o que, aliás, resulta claro a partir da constatação da infinidade de vezes que tais autores fazem referência ao ICMS, muitas delas inclusive referidas no curso do presente trabalho. Enfim, para os fins dos estudos que servem de parâmetro para a análise aqui desenvolvida, ICMS é tributo classificado dentro do gênero de imposto sobre valor agregado.

b) tributação concorrente

As demais formas estão estruturadas na competência de mais de um nível federativo.

Pode-se outorgar competências absolutamente segregadas aos entes, sem qualquer comunicação entre si (BIRD; GENDRON, 2001, p. 8), como ocorre no Brasil, em que o ente central exige o Imposto sobre Produtos Industrializados, os entes estaduais promovem a cobrança do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços e os municípios instituem o Imposto sobre Serviços.

Outra forma de exigência consiste em manter os tributos apartados, mas com harmonização das bases de cálculo e, eventualmente, das alíquotas, promovendo-se a redução de custos administrativos na exigência do tributo (BIRD; GENDRON, 2001, p. 8).

Por fim, é possível criar forma de tributação conjunta pelo governo federal e pelos regionais, com cada um deles fixando sua própria alíquota (BIRD; GENDRON, 2001, p. 8).

c) necessidade de análise casuística para definir a viabilidade da outorga de competência aos entes subnacionais para a tributação sobre o valor agregado

Segundo John Norregaard, o entendimento dominante na literatura econômica, ainda que não universal, é no sentido de que os impostos sobre o valor agregado têm vocação nacional, ou seja, deveriam ser exigidos pelo governo federal (1997, p. 65)<sup>31</sup>.

Essa posição está pautada, sobretudo, na convicção de que a administração do imposto sobre o valor agregado no plano subnacional seria exageradamente custosa, de que o governo federal dificilmente abriria mão da competência para instituir tributo sobre tal riqueza, bem como que a exigência do imposto no plano interestadual beira a inviabilidade, uma vez que a tributação na origem causaria distorções econômicas e a no destino seria impraticável (BIRD, 2006, p. 187).

Além disso, o imposto sobre o valor agregado exigido no plano subnacional gera controvérsias quanto ao ente que deve receber o valor arrecadado nas importações, quanto ao destinatário do reembolso nas exportações (NOREEGAARD, 1997, p. 65), bem como quanto à distribuição da arrecadação auferida com operações interestaduais e no que se refere à repartição da receita decorrente da instituição do imposto sobre as riquezas naturais distribuídas de maneira heterogênea pelo território, tais como petróleo, gás,

---

<sup>31</sup> Na mesma linha, MENDES, 2004, p. 431.



energia elétrica, minérios, dentre outras.

Por fim, Clovis Panzarini acentua que, por se tratar de tributo que envolve operações em cadeia, a política tributária de um Estado acaba influenciando na dos demais, provocando reflexos econômicos indesejados (2010, p. 17).

Diante de tal cenário, Wallace E. Oates considera haver espaço para que os entes subnacionais venham a instituir imposto suplementar, de alíquota bastante moderada, sobre o tributo sobre o valor agregado instituído pelo governo central. Dessa maneira, seria possível manter grau razoável de arrecadação com dito tributo no âmbito regional sem causar abalos econômicos significativos, dada a modicidade da exação subnacional (1972, p. 149).

Atualmente, no entanto, emergem vozes no sentido de que os impostos sobre o valor agregado devem ser exigidos no plano subnacional.

Richard Miller Bird e Pierre-Pascal Gendron advogam tal ideia centrando sua convicção em três razões (2001, p. 2).

A primeira consiste na circunstância de o imposto sobre o valor agregado ser um dos poucos hábeis a angariar recursos compatíveis com o elevado grau de responsabilidade na arrecadação tributária que se pretende outorgar aos entes subnacionais na visão moderna de federalismo. Como já se abordou, poucos são os tributos afeitos à exigência no plano subnacional.

A segunda está relacionada à descoberta de novas técnicas de exigência do imposto, desenvolvidas no Canadá, que seriam a solução para uma maneira eficiente de se exigir dito tributo no plano subnacional.

Por fim, a exigência de imposto sobre o valor agregado já teria sido implementada de forma bem-sucedida no Canadá e menos exitosa no Brasil por diversas décadas (2001, p. 2), indicativo de que tal modelo seria viável.

Além de Brasil e Canadá, a Índia também promove a exigência de tributo sobre o valor agregado no plano estadual. No caso indiano, apenas as operações internas estão sujeitas a tributação, com alíquotas de 1%, 4% e 12,5%. As operações interestaduais, por sua vez, estão sujeitas a incidência de outro imposto, intitulado “Central Sales Tax”, exigido com alíquota de 4%. Tal modelo se mostra ainda incipiente, haja vista que há poucos anos a Índia finalmente instituiu essa exigência pela sistemática não cumulativa, que se observa de forma limitada, apenas no âmbito de cada Estado. E, neste estágio inicial, o modelo indiano ainda padece de problemas graves e conhecidos no Brasil, tais como evasão, passeio de notas fiscais e resquícios cumulativos decorrentes do

fracionamento da competência para a tributação sobre o valor agregado com o ente central, que exige impostos sobre serviços e sobre bens produzidos no país (MENDES, 2008, p. 39-40; BIRD; GENDRON, 2001, p. 23).

A Argentina, por fim, tem forma de imposição que igualmente se assemelha à tributação sobre o valor agregado no plano estadual, mas com ela não se identifica. Trata-se do “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, que corresponde a exação incidente sobre a receita auferida pela pessoa jurídica, de caráter cumulativo (BIRD; GENDRON, 2001, p. 21), com alíquotas que variam de 0,5% a 12%. Na prática, o aludido imposto se aproxima em muito à COFINS e à Contribuição ao PIS cumulativos.

Maior arauto da tributação sobre o valor agregado no plano subnacional, o canadense Bird reconhece que a exigência deve ser acompanhada da devida parcimônia, chegando ao ponto de sugerir um certo modelo de tributação, que, ao seu sentir, teria mais chances de ser bem-sucedido (2006, p. 187-190).

Dentre as advertências que apresenta, a primeira e mais relevante ressalva de Bird consiste na possível inviabilidade de instituição do tributo no plano subnacional em países subdesenvolvidos. Além disso, considera que a tributação seria viável apenas se focada no destino. Por fim, defende que o imposto sobre o valor agregado subnacional deve ser exigido em conjunto com imposto federal de idêntico propósito.

De acordo com Bird, no modelo mais adequado para a exigência do tributo o ente subnacional deve reduzir a zero a incidência da exação nos planos internacional e interestadual. Seria, então, criado um segundo tributo federal sobre o valor agregado, destinado a exigir o imposto nas transferências interestaduais. As operações internas ficariam sujeitas ao imposto subnacional e ao imposto federal convencional. Após pagarem o imposto incidente no plano interestadual, os adquirentes poderiam compensar esse desembolso com sua dívida relativa a imposto federal convencional sobre o valor agregado. Esse modelo teria, na concepção de Bird, diversas vantagens. Ele permitiria que os entes subnacionais não tenham que interagir com seus pares, evitando a instalação de concorrências predatórias e seria a forma mais adequada de implementar a integral tributação no destino (2006, p. 189).

No caso canadense, Richard Bird considera que o sucesso está relacionado à conjugação da exigência desses dois impostos – o federal e o da província – em um só contexto econômico, o que reduziria sobremaneira a viabilidade para eventuais fraudes (2006, p. 189).

Pautado em tal premissa, Bird afirma que o melhor modelo para o Brasil é o da

exigência conjugada de tributos sobre o valor agregado no plano nacional e no subnacional, tal qual imposto por boa parte das províncias canadenses (2001, p. 15).

Com o devido respeito, olhar mais aprofundado da realidade canadense sugere maior reflexão a respeito da existência de um modelo ideal de tributação sobre o valor agregado, sobretudo se levada em conta a situação socioeconômica de países como o Brasil.

O Canadá, como o Brasil, outorgou grande parte da competência para a exigência dos tributos sobre o valor agregado aos entes subnacionais. Em termos mais precisos, os canadenses foram ainda mais desprendidos na delegação de poderes aos seus entes subnacionais. Lá, compete a cada um desses entes definir se exigirá ou não ditos tributos, havendo províncias que abriram mão, até o presente momento, de instituir dita exação. E, uma vez instituído o tributo, cada Estado o faz de sua maneira.

A província de Alberta não exige o tributo no plano estadual, o que significa dizer que, em tal perímetro, o único imposto sobre o valor agregado é o federal. Nas províncias de British Columbia, Saskatchewan, Manitoba e Ontario, há um tributo estadual exigido sobre a mesma base de cálculo prevista no plano federal. Em Prince Edward Island, a forma de tributação é semelhante, com a peculiaridade de a base de cálculo subnacional incluir o imposto sobre o valor agregado federal. Nas províncias de Newfoundland, Nova Scotia e New Brunswick, o imposto estadual é exigido em conjunto com o federal, e é fiscalizado e arrecadado pelo governo central. Por fim, Québec adota a mesma base de cálculo imposta pela província de Prince Edward Island, mas centraliza, no plano regional, a fiscalização e a arrecadação do seu tributo e da própria exação do governo central (BIRD; GENDRON, 2001, p. 8-9).

No território canadense, o exemplo mais bem sucedido de imposto sobre o valor agregado no plano estadual é o estabelecido pela província de Québec.

Embora se possa crer que tal sistemática possa ser mais evoluída do que a implementada no Brasil, outros fatores certamente influenciam nesse sucesso.

Québec é Estado de enorme área, com tamanho muito próximo ao do Amazonas. Isso faz com que grande parte de sua população esteja bastante distante de suas fronteiras, o que, por si só, inibe sensivelmente movimentos migratórios ou a busca por mercadorias com carga tributária mais acessível em regiões que se mostram, na prática, bastante distantes.

Não bastasse isso, a língua oficial na província de Québec é o francês, onde está concentrada 85% da população canadense que fala tal idioma. Essa distinção igualmente

retira de grande parte dos particulares o ânimo para migrar para outra região ou mesmo para adquirir mercadorias em regiões em que a negociação seria sobremaneira mais árdua pela barreira imposta pela língua.

E, em conjunto com a diversidade de língua, naturalmente acentua-se a diversidade cultural, haja vista que a adoção do francês, e não do inglês, faz com que a transmissão da cultura no âmbito do Estado de Québec se dê de maneira razoavelmente desintegrada do restante do País.

Em arremate, o grau de desigualdade social experimentado pelo Canadá é muito mais reduzido do que o brasileiro. Em consequência, as províncias mais pobres não se veem exortadas a buscar fontes de renda em prejuízo direto de seus pares com a mesma intensidade vivenciada na realidade brasileira.

Emerge de tal retrato a conclusão de que a experiência socioeconômica, cultural e geopolítica têm maior preponderância do que a teoria para fins de definição da melhor maneira de estruturar a divisão de competências para instituição de tributos sobre o valor agregado entre os entes federativos.

Ora, se o modelo alemão, de competência federal, é bem sucedido, assim como o são quatro modelos distintos de tributação no plano regional no Canadá, resta demonstrado que, se o ambiente for economicamente equilibrado e houver um quadro socioeconômico, cultural e geopolítico incompatível com concorrência no plano subnacional, a federação pode vir a escolher o modelo de tributação sobre o valor agregado que melhor lhe aprouver.

Outra, no entanto, é a realidade quando esse quadro se mostra mais delicado. É a hipótese do Brasil, conforme se passa a estudar doravante.

### *3.3.6 O modelo brasileiro*

No caso brasileiro, o federalismo assegurou a todos os entes competências tributárias bem delimitadas. A fim de outorgar aos entes subnacionais maior arrecadação, no entanto, fracionou o que poderia ser um tributo sobre valor agregado em três impostos, cada qual outorgado a um nível federativo distinto. Como já abordado linhas acima, à União o constituinte facultou a instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); aos Estados outorgou competência para a instituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e aos Municípios, a prerrogativa de exigir o Imposto sobre Serviços (ISS).

Essa repartição de competências acima descrita trouxe consequências econômicas

negativas. A primeira e mais evidente delas consiste na inviabilidade de pleno atendimento às aspirações de não cumulatividade. Com a repartição da competência entre os três níveis federativos, os créditos apurados em decorrência da sistemática não cumulativa ficam restritos a cada um dos impostos. Logo, sempre que, em uma mesma cadeia econômica, houver a incidência de mais de um dos tributos aqui estudados, há grandes possibilidades de se inviabilizar a tomada integral de créditos, ao contrário do que naturalmente ocorreria caso houvesse apenas um tributo em vigor.

Não bastasse isso, o fracionamento da competência traz consigo uma série de dúvidas quanto ao tributo devido em determinadas hipóteses, o que incrementa o grau de contingências das pessoas jurídicas e impõe o acionamento de mecanismos jurídicos para questionar exigências tributárias que se reputam indevidas.

Ademais, o custo de administração de tal modelo é deveras significativo. Tributos de tal espécie já, naturalmente, demandam volume de gasto significativo para a sua fiscalização, razão pela qual se deve concentrar sua fiscalização em apenas um unidade federativa, ainda que haja mais de um tributo exigido por diferentes entes na mesma federação (BIRD; GENDRON, 2001, p. 28). No caso brasileiro, a quantidade dos tributos desta natureza já impressiona, haja vista que há três distintos. Nesse contexto, dever-se-ia, ao menos, concentrar a sua fiscalização em apenas um ente, diretriz ignorada pelo nosso ordenamento jurídico, que contempla trabalhos fiscais distintos nos três níveis federativos.

Para Teresa Ter-Minassian, o modelo brasileiro é estranho e causa distorções regionais e por setores de atividade econômica, além de propiciar a erosão das bases tributárias pela dificuldade inerente à fiscalização do ICMS no plano subnacional (1997, p. 454).

Assim, não se pode afirmar que o modelo brasileiro atende integralmente as diretrizes econômicas. Tal ocorre, em grande parte, em razão da opção brasileira de outorgar a distribuição de competências tributárias “às realidades dominantes da Política” (DÓRIA, 1972, p. 18), em detrimento de conclusões de lastro técnico mais evidentes. Uma vez demarcadas as competências entre os diversos entes, houve sensível dificuldade de romper com os modelos predecessores, a fim de se inaugurar uma nova ordem despida de erros anteriormente cometidos (SCHOUERI, 2011, p. 248).

Sem prejuízo dessa primeira inconsistência que deriva do fracionamento da competência acima abordado, a outorga do ICMS aos Estados membros, no plano teórico, é medida deveras controvertida.

Retomando-se as diretrizes econômicas versadas linhas acima, o ICMS não é

vocacionado para a redistribuição de riqueza, o que, de certa maneira, desamarra-o das mãos do governo central. Demais disso, representa base tributável considerável, permitindo aos Estados obter parcela significativa de suas receitas de maneira autônoma e independente<sup>32</sup>. Por fim, sobretudo se vier a se tornar preponderantemente um tributo incidente no destino, reduz sensivelmente a mobilidade da base tributária, já que estará assentado na residência do contribuinte, elemento econômico menos volátil do que a mercadoria – alvo econômico da tributação na origem<sup>33</sup> – e do que o capital.

Se tais premissas vêm no sentido de legitimar a exigência do ICMS no plano estadual, outras sinalizam em sentido contrário.

No caso do ICMS, enquanto houver predominância da tributação na origem, o ônus tributário é notoriamente exportável, haja vista que nas operações interestaduais o contribuinte do Estado de destino<sup>34</sup> remunera significativamente o Estado de origem em operações entre contribuintes e exclusivamente o último em caso de operações de venda destinadas a consumidor.

Demais disso, há significativa mobilidade da base tributária, pois se a alíquota do imposto em determinado Estado for mais baixa, pode ser conveniente ao contribuinte passar a adquirir mercadorias fora de seu Estado de origem exclusivamente por conveniência tributária (VIEIRA, 2011, p. 46).

Por fim, a exigência de tributos sobre o valor agregado no plano estadual se mostra custosa por uma série de razões. Em primeiro lugar, a existência de operações interestaduais traz dificuldades inerentes à exigência do tributo, por envolver dois entes distintos interessados na arrecadação, cada qual focado para o seu quinhão. Em consequência, tributos sobre o valor agregado exigem a implementação de controles aduaneiros em todas as fronteiras interestaduais, sob pena de a exigência do tributo se tornar quase inviável (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 171).

Além disso, a exigência do tributo no plano estadual pressupõe o conhecimento do imposto apurado em outros Estados da federação, demandando que a administração tributária conheça detalhes da operação do contribuinte em outro Estado, o que, mais do

---

<sup>32</sup> Segundo o estudo da Receita Federal do Brasil já citado anteriormente, nos anos de 2011 e 2012 o ICMS foi responsável por 83% da arrecadação tributária dos Estados do País (SANTANA, 2013, p. 10-14).

<sup>33</sup> A associação da base econômica da tributação no destino à residência do contribuinte e na origem à mercadoria foi objeto de comentários em tópico próprio, desenvolvido acima.

<sup>34</sup> A análise, neste ponto, tem como enfoque a relação econômica havida nesta operação interestadual. Ainda que o contribuinte do imposto seja o vendedor, parte do preço pago pelo adquirente corresponde justamente ao ICMS incidente sobre a operação. Logo, sob enfoque econômico, a riqueza empregada para quitar o imposto tem como origem a receita auferida em razão do desembolso promovido pelo adquirente, situado no Estado de destino.

que oneroso, exige inclusive a instituição de lei ou convênio, conforme dispõe o artigo 199 do Código Tributário Nacional.

Embora já se tenha demonstrado, poucas linhas acima, a existência de controvérsia existente quanto ao ente vocacionado para a exigência dos tributos sobre o valor agregado – se o central ou o subnacional – a realidade brasileira bem demonstra que a experiência estadual não é, até o presente momento, bem sucedida.

Esse panorama negativo se deve a uma série de razões, apontadas abaixo.

Retomando as conclusões firmadas no tópico antecedente, a realidade sociocultural e econômica brasileira faz com que a balança penda no sentido de se proteger o mercado interno da instalação de ambiente concorrencial exacerbado.

Deveras, o contexto brasileiro, pela ampla desigualdade social, razoável identidade cultural, unidade de idioma, reduzida distância geográfica entre as muitas unidades federativas, expressa ambiente catalisador de guerra fiscal.

Essa realidade denota a ausência de efetivas barreiras que inibam o dinamismo comercial no território brasileiro. Ambas as pontas da cadeia econômica, ou seja, o produtor e o consumidor, são peças móveis neste tabuleiro, tendo reduzidos obstáculos para incorrer no fato gerador que se mostrar tributariamente menos dispendioso a eles.

Ao produtor há viabilidade de migração de seu fator de produção para ente subnacional diverso em função de condições tributárias mais atrativas. Ainda que possa haver preferência por determinado local e o processo migratório seja, em si, custoso, a transferência da atividade para outro território se mostra, em regra, tangível diante da ausência de barreiras intransponíveis para tanto. Na realidade geopolítica brasileira, ainda que o negócio não se acomode em algumas das unidades federativas, é muito provável que outros Estados ofereçam pacote sociocultural, econômico e geográfico atraente, sobretudo se combinado com a oferta de vantagem tributária.

Ao consumidor essa escolha é ainda mais fácil. Como o contribuinte do imposto é o vendedor da mercadoria, o consumidor sequer tem o ônus de ter que migrar para outra região para fruir de carga tributária mais atrativa. A ele basta identificar o fornecedor que lhe apresenta o preço mais acessível, possivelmente por dispor de vantagem competitiva de natureza tributária, para ter o resultado econômico mais vantajoso.

Essa viabilidade de escolha, que se deve em muito ao regime da tributação na origem estabelecido para as vendas a consumidor final, denota as inconsistências da exigência do ICMS no plano estadual em sua feição atual.

Deveras, se quando da promulgação da Constituição de 1988 a aquisição de

mercadoria a distância era realidade rara, com o advento da *internet* anos após tal contexto se alterou significativamente. A partir de meados da década de noventa tornou-se possível comprar bens pela *internet* de maneira segura e rápida, o que estimulou sobremaneira tal espécie de comércio.

Essa nova realidade, no entanto, convive com regra tributária anacrônica. Se, quando do advento da Constituição, havia certa razoabilidade na exigência do ICMS integralmente pelo Estado em que situado o vendedor quando a venda se destinasse a consumidor final, atualmente tal regra se presta a fomentar a concorrência entre os Estados. Ora, se a compra, atualmente, está à distância de um clique, então o consumidor poderá escolher o fornecedor dentre os vinte e sete entes subnacionais brasileiros, atentando-se às oscilações de preço causadas pela implementação de alíquotas internas distintas por cada um deles. Ainda que haja certo dispêndio com frete, eventuais benefícios fiscais ou mesmo a instituição de alíquotas internas mais módicas podem compensar esse gasto, de maneira a influenciar decisivamente na compra.

A dificuldade de acomodar o cenário econômico atual de compras de mercadorias oriundas de Estados distintos por consumidor final à regra de tributação de tais operações exclusivamente na origem, aliada à inércia de mais de uma década do Poder Legislativo para equacionar tal situação, conduziu dezessete Estados a firmar o Protocolo nº 21/2011, pelo qual restou estabelecido que o Estado de destino dos bens, onde situado o consumidor, deve exigir o ICMS correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual que seria aplicável à espécie.

Por se tratar de exigência de ICMS no Estado de destino em operação destinada a consumidor final, a inconstitucionalidade da exigência é chapada, haja vista que colide textualmente com a previsão do art. 155, § 2º, VII e VIII, da Carta da República. No entanto, o contexto de concorrência entre os entes federativos, insuflado pela ausência de regra legislativa adequada para a atual realidade, conduziu mais da metade dos Estados brasileiros a promover justiça *mano própria*, abdicando dos expedientes legais cabíveis para tanto.

O contexto aqui retratado, portanto, denota uma série de incongruências econômicas decorrentes da exigência do ICMS no plano estadual<sup>35</sup>. Não se trata, aqui, de

---

<sup>35</sup> Endossam tal conclusão Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone, para quem “[...] o problema gerador de distorções está no fato de o constituinte ter delegado à competência dos Estados o ICMS, imposto circulatório não cumulativo sobre operações relativas à movimentação de mercadorias e alguns serviços, embora tal imposto tenha nítida vocação federal” (2006, p. 50).



reputar a tributação estadual sobre o valor agregado inoportuna em qualquer hipótese, como já foi abordado acima, mas de reconhecer que a realidade brasileira não é a mais adequada a essa estrutura de tributação.

Dessa incompatibilidade deriva uma série de consequências nocivas, tais como a guerra fiscal que se instalou entre os diversos entes subnacionais e se estendeu inclusive no que tange ao imposto exigido nas importações, o extenso regramento do tributo, diverso em cada Estado, além das conhecidas fraudes, como o passeio de notas (PANZARINI, 2010, p. 11).

### **3.4 As regras constitucionais tendentes a mitigar a guerra fiscal no ICMS**

A fim de atenuar tal quadro, o Brasil estabeleceu uma série de regras com o escopo de desencorajar comportamentos desta ordem e, assim, atenuar os efeitos colaterais que decorrem da outorga de competência de tributo com as características econômicas do ICMS no plano federativo estadual.

#### *3.4.1 As medidas internacionalmente aplicadas com vistas a inibir a concorrência fiscal*

Diversas são as medidas que, em princípio, podem ser adotadas pelos entes nacionais, conforme lecionam Robin Boadway e Anwar Shah (2009, p. 32-33).

A primeira delas é bastante conhecida e consiste na cláusula de comércio. Prevista originariamente na Constituição dos Estados Unidos da América, dita cláusula prevê que todos os encargos tributários federais serão instituídos uniformemente entre todos os entes subnacionais, competindo ao ente nacional, ainda, regular o comércio entre os cinquenta Estados que compõem a federação estadunidense.

No julgamento do caso *Boston Stock Exchange vs. State Tax Commission*, a Suprema Corte norte-americana firmou entendimento no sentido de haver uma regra implícita em tal previsão constitucional. Para a jurisprudência estadunidense, esse desdobramento oculto consiste em proibir todas as práticas que tenham como consequência abalar o funcionamento do mercado nacional (Consulta 38/99 do CADE, p. 21).

Tal alternativa, no entanto, concentra nas mãos do Poder Judiciário a responsabilidade de manter o mercado interno livre de concorrências ilícitas, órgão que, além de não ser o mais habilitado para analisar e ditar políticas econômicas (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 32), nem sempre terá condições de dar sua resposta no ritmo exigido pelo dinamismo econômico.

Alternativamente, o ordenamento jurídico pode outorgar ao ente nacional a

prerrogativa de anular normas estaduais que possam interferir no livre mercado entre os Estados. Essa norma pode outorgar ao ente federal tanto o poder de anular a regra estadual quanto de substituí-la por outra considerada harmônica com o livre comércio. Tal medida, assim como a anteriormente descrita, encontra previsão na legislação estadunidense.

O contraponto de tal alternativa consiste na acentuação de assimetria entre o ente central e as unidades subnacionais (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 32). Se o ente central é investido de tamanha prerrogativa, podendo interferir diretamente na gestão dos entes subnacionais, invariavelmente se instala desequilíbrio federativo entre os participantes.

Outra solução para inibir a instituição de políticas desleais consiste em permitir aos entes subnacionais que definam, em conjunto, que regras podem ser instituídas, barrando as que venham a prejudicar o comércio interestadual. A União Europeia se vale de tal modelo. As fragilidades inerentes a tal alternativa são bem conhecidas no cenário brasileiro, e consistem, em suma, na escassez de resultados práticos, dada a alta probabilidade de um ou alguns dos entes dissentirem das iniciativas apresentadas pelos seus pares. Em tal estrutura, é prática comum a instalação de mecanismo de resolução de controvérsias, que, todavia, tende a ser ineficaz (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 33).

Além dessas, o governo federal pode condicionar a implementação de transferências interestaduais à observância, pelos entes subnacionais, de políticas neutras no que tange ao comércio interestadual. Tal iniciativa tem o mérito de representar alternativa premial, e não sancionatória. No entanto, também reflete nas características do federalismo vigente, na medida em que confere significativo poder de barganha ao ente central (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 33).

O Brasil ensaiou lançar mão desse modelo. Quando do advento da Resolução nº 13, de 2012, do Senado, a qual reduziu a alíquota aplicável a operações interestaduais envolvendo mercadorias integral ou preponderantemente importadas, o Poder Executivo expediu a Medida Provisória nº 599/12, pela qual havia se comprometido a ressarcir os entes subnacionais em razão de eventual perda de arrecadação, contanto que observadas certas condições.

Uma dessas condições consistia, justamente, na extinção da guerra fiscal relativa ao ICMS. Para tanto, o artigo 8º do aludido ato legislativo previu que o repasse estaria condicionado a quatro pressupostos: apresentação de relação indicativa dos benefícios fiscais outorgados pelos entes sem a correspondente aprovação do CONFAZ, celebração de convênio entre os entes subnacionais para disciplinar os efeitos dos incentivos concedidos à revelia dos demais Estados, expedição de resolução, pelo Senado, reduzindo

a alíquota aplicável às operações interestaduais e, por fim, prestação, pelos entes subnacionais ao central, de informações suficientes para a apuração do prejuízo a ser ressarcido<sup>36</sup>.

### 3.4.2 *As regras brasileiras vigentes*

O Brasil instituiu suas próprias regras. Algumas idênticas às acima versadas; outras, bastante peculiares. Em todas elas, denota-se clara intenção de atribuir ao ente central uma série de responsabilidades, restringindo a atuação dos entes subnacionais em temas reputados delicados.

Essa constatação deriva, sobretudo, de três passagens.

Quanto à primeira delas, a Constituição estabeleceu ao Senado da República, no artigo 155, § 2º, IV, o dever de fixar as alíquotas interestaduais do ICMS. Ao direcionar ao órgão legislativo que melhor representa a federação o encargo de estipular tais percentuais quando as operações forem de interesse de mais de um Estado-Membro, o constituinte sinalizou estar ciente de que há questões envolvendo o tributo em foco que têm conotação claramente federal.

Já no que se refere à segunda, o texto constitucional previu que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A lei complementar a que alude a Constituição, na verdade, é anterior a ela. Trata-se da Lei Complementar nº 24/75, a qual previu, em seu artigo 2º, § 2º, a necessidade de unanimidade para a outorga dos aludidos benefícios.

Tal previsão reflete a preocupação em evitar que Estados-Membros empreguem o imposto com a finalidade indutora de atrair investimentos mediante a outorga de tratamento tributário vantajoso. Mais uma vez, portanto, atribuiu-se idêntico peso a todos os Estados da Federação para a estipulação de regras concernentes à exigência do ICMS.

Nem poderia ser diferente, haja vista que o influxo da forma federativa de Estado impõe a manutenção de harmonia entre os entes, sob pena de “um risco permanente de que, na disciplina de benefícios fiscais, uma unidade possa prejudicar outra unidade federativa” (FERRAZ JUNIOR, 1998, p. 278-279).

Por fim, a terceira previsão corresponde ao artigo 155, § 2º, XII, da Constituição, que remete à lei complementar o trato de uma infinidade de regras relativas ao tributo,

---

<sup>36</sup> Dita iniciativa, no entanto, não surtiu o efeito desejado, uma vez que a aludida medida provisória não foi convertida em lei.

dentre elas a definição do local em que ocorre o fato jurídico tributário que dá ensejo à exigência do imposto.

Ora, a preocupação em reservar ao ente central a disciplina do local em que ocorre o fato jurídico tributário é mais um indicativo da impossibilidade de se atribuir aos Estados da Federação a mais absoluta autonomia no trato do ICMS.

Bem se vê, assim, que o modelo legislativo hoje vigente para o ICMS mescla, de um lado, a competência dos Estados da Federação para a sua exigência; e, de outro, normas tendentes a evitar que o tributo venha a ter feição genuinamente estadual.

Ou, sob outra perspectiva: de um lado, assegurou-se sobretudo parcela significativa de autonomia financeira aos Estados da Federação mediante a outorga de competência para a exigência do tributo mais rentável do País<sup>37</sup>; de outro, não se permitiu que essa autonomia fosse completa sobretudo no âmbito legislativo, haja vista que o imposto, embora de competência estadual, tem vocação notoriamente nacional.

### **3.5 Os benefícios fiscais e financeiros usualmente instituídos pelos Estados**

A despeito do plexo de regras constitucionais tendentes a evitar desavenças entre os Estados, o cenário socioeconômico, cultural e geopolítico brasileiro deu margem à instituição de inúmeros benefícios fiscais regionais.

Tais incentivos podem assumir as mais variadas formas, sendo as mais comuns descritas abaixo.

#### *3.5.1 Isenção*

A forma mais genuína de instituição de benefício fiscal consiste na outorga de isenção ao contribuinte. Segundo o Código Tributário Nacional, a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, ou seja, seria uma maneira de dispensa legal de um tributo que seria efetivamente devido pelo contribuinte. Paulo de Barros Carvalho, no entanto, sugere interpretação diversa, no sentido de que a isenção corresponderia à mutilação de um dos critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária, o que impediria a própria configuração do fato jurídico tributário, ou seja, a incidência do tributo (CARVALHO, 2004, p. 486).

Ainda que exista mais de uma maneira de interpretar a regra de isenção, tal

---

<sup>37</sup> Como já abordado em nota anterior, o ICMS é responsável por arrecadação superior aos tributos federais de maior envergadura, que são as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, aí agregadas todas as suas modalidades de exigência (pessoa física, pessoa jurídica e retenção na fonte).

questão acaba não tendo relevo para fins do estudo aqui empreendido. Para os fins propostos neste trabalho, importa, mais do que isso, investigar os efeitos da isenção quando o imposto exonerado é o ICMS.

Por se tratar de imposto de natureza plurifásica, a incidência do ICMS em uma das etapas da cadeia provoca inexorável repercussão sobre as seguintes.

Aliás, é justamente essa lógica que pauta toda a celeuma tratada neste trabalho, consistente em se identificar a legitimidade da cobrança de imposto imputável a um dos contribuintes pelo sujeito ativo responsável pela exigência do tributo na operação imediatamente subsequente.

Se a estrutura do ICMS prevista no texto constitucional e esmiuçada pela legislação de regência está pautada na lógica do imposto contra imposto, ausente a exigência do tributo, o direito ao creditamento resta igualmente prejudicado.

Deveras, sem a incidência do imposto na etapa anterior, o contribuinte adquirente da mercadoria nada terá a creditar. E, caso a venda a ser implementada por ele esteja sujeita à incidência do ICMS, sofrerá o ônus correspondente à aplicação da alíquota devida na hipótese sem que, em contrapartida, possa se valer do crédito que, ordinariamente, ser-lhe-ia outorgado em uma aquisição convencional.

O próprio vendedor, aliás, sofrerá igualmente impactos decorrentes da saída de mercadoria sujeita a isenção, uma vez que o texto constitucional determina o estorno dos créditos correspondentes ao imposto antes incidente sobre dito bem. E, se ocorre a anulação dos créditos, o ICMS antes exigido naquela cadeia econômica não mais será recuperado.

Somando-se o ICMS já pago e que não será recuperado ao imposto que será exigido de maneira integral daquele que suceder o contribuinte beneficiado com isenção, tem-se que a instituição de tal benefício fiscal provoca, a rigor, majoração da carga tributária. É que o sistema de creditamento se presta justamente a permitir que o imposto devido por todos na cadeia, se somado, corresponda à multiplicação da alíquota devida pelo valor de venda ao consumidor. E, no caso de haver isenção, além dessa exigência, promovida contra o sucessor do beneficiado com a isenção, há toda a arrecadação anterior, que não será recuperada em vista da anulação dos créditos ocasionada pela isenção.

Em tal contexto econômico, a única vantagem que se vislumbra com a instituição de isenção corresponde ao diferimento de parte do imposto devido, haja vista que o contribuinte isento poderá vender sua mercadoria por preço razoavelmente inferior ao que seria praticado em condições usuais de mercado e, caso assim o faça, o grande ônus que

terá o adquirente sujeito à incidência do tributo só terá lugar quando houver a venda da mercadoria para outrem. Ponderando-se, no entanto, as consequências da instituição de isenção no meio da cadeia econômica, infere-se que o benefício fica aquém do prejuízo decorrente da implementação de tal modelo.

Esse panorama negativo só se altera caso a isenção atinja o elo final da cadeia econômica. Em tal caso, o imposto recolhido ao erário corresponderá àquele antes pago e que não será aproveitado em razão da anulação dos créditos que antecederam a aplicação da isenção. Nada mais será devido pela singela razão que não haverá contribuinte sujeito à incidência do ICMS a suceder o beneficiado com a isenção.

É por isso que, se o propósito é conceder benefício econômico, esse objetivo só é atingido caso não haja operação tributável após a operação que venha a ser contemplada com a isenção. Em termos mais práticos e objetivos, a isenção só se mostra verdadeiramente atraente, no ICMS, se vier a beneficiar a etapa final do ciclo econômico.

A despeito disso, as isenções são instituídas com significativa frequência no âmbito do ICMS. No Estado de São Paulo, as isenções estão previstas no artigo 8º e no Anexo I do Regulamento do ICMS e abrangem 161 hipóteses, dentre elas as previstas para hortifrutigranjeiros, para insumos agropecuários, para leite pasteurizado, para a carne, para os serviços de táxi e aquisição do próprio veículo destinado a tanto.

### *3.5.2 Reduções de base de cálculo e de alíquota*

Via de regra, o critério quantitativo dos tributos é composto pela conjugação entre base de cálculo e alíquota. Considerando que o valor a pagar corresponde ao produto da multiplicação de tais grandezas, infere-se que a redução de qualquer delas provoca idêntico impacto sobre o valor a pagar. Ou, em termos matemáticos simples e precisos, a ordem dos fatores não altera o produto<sup>38</sup>.

Dentre outras funções, a base de cálculo do tributo se presta a mensurar a riqueza objeto de tributação (CARVALHO, 2004, p. 328-329). Sendo assim, há uma base de cálculo pressuposta pela própria materialidade do tributo, que corresponde, na hipótese do ICMS, ao valor da operação de venda de mercadoria ou do serviço sujeito à incidência do imposto.

Já a alíquota é a expressão da fração que o Estado pretende subtrair do particular quando da ocorrência do fato jurídico sujeito a tributação. Em regra, o legislador tem

---

<sup>38</sup> Nas palavras de Alcides Jorge Costa, “‘reduzir base de cálculo’ e ‘reduzir alíquota’ é a mesma coisa, como apresentamos no 2º ano primário” (VIEIRA, 2002, p. 137).

ampla liberdade para dispor sobre a alíquota do tributo, ressalvado o emprego de percentual que provoque o confisco da riqueza objeto de tributação. Todavia, há tributos que se sujeitam a balizas constitucionais ou legais na instituição da alíquota, tais como o ITCMD, o ISS e o ICMS.

No específico caso do ICMS, o inciso VI do artigo 155, § 2º, da Constituição, prevê que “as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

Há, portanto, a previsão de um piso para a instituição da alíquota do ICMS. O mesmo dispositivo constitucional prevê ainda que tal piso pode ser licitamente desconsiderado, contanto que assim deliberem os Estados e o Distrito Federal, nos termos da alínea g do artigo 155, § 2º, XII, da Constituição, o qual estabelece o procedimento para a instituição de benefícios fiscais de ICMS.

Mero silogismo, portanto, remete à conclusão de que qualquer espécie de redução de alíquota além do piso estabelecido, correspondente à alíquota interestadual, deve ser considerada benefício fiscal.

E, caso o Estado mantenha a alíquota no patamar exigido pelo texto constitucional, mas, em contrapartida, estabeleça redução de base de cálculo, estará configurada manipulação da imposição tributária.

Ora, se a base de cálculo se presta a espelhar a riqueza tributável, não há espaço para reduzi-la com finalidades extrafiscais. O instrumento para a gradação da exação é a alíquota.

Via de consequência, reduções de base de cálculo que impliquem carga tributária inferior à que seria devida caso o tributo incidisse em bases regulares e com a alíquota mínima autorizada pela legislação representam benefício fiscal.

Embora usualmente intituladas isenções parciais, as reduções de base de cálculo, na realidade, não têm natureza de isenção, dado que fazem nascer o dever de recolher o tributo ao Fisco; logo, em terminologia mais rigorosa, trata-se de reduções tributárias (BORGES, 2000, p. 94).

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, segue a linha de raciocínio usual, no sentido de que as reduções de base de cálculo têm natureza de isenção parcial. E, considerando que o artigo 155, § 2º, II, da Constituição não autoriza o creditamento pelo adquirente da mercadoria na hipótese de isenção (RE 522.716/RS), a aludida Corte entende que a implementação de tal espécie de benefício fiscal padece dos mesmos problemas

inerentes à isenção regular.

A despeito disso, no Estado de São Paulo há uma série de previsões nesse sentido.

Exemplificativamente, o artigo 51 e o Anexo II do Regulamento do ICMS preveem a redução da base de cálculo do imposto de forma que a carga tributária incidente equivalha a 4% para uma série de mercadorias relacionadas à indústria aeronáutica, tais como aviões, helicópteros, paraquedas e as peças necessárias para a industrialização de tais bens. Já para a importação pela via terrestre de mercadorias oriundas do Paraguai destinadas a microempresas optantes pelo SIMPLES, o artigo 63 prevê redução de base de cálculo de maneira que a carga tributária equivalha a 7%. Para o suco de laranja, o artigo 61 estabelece redução ao patamar de carga fiscal de 12%, dentre outras previsões.

### *3.5.3 Crédito presumido ou outorgado*

De acordo com a sistemática não cumulativa prevista pelo artigo 155, § 2º, I, da Constituição, o contribuinte que adquire mercadoria tem direito a se creditar do valor correspondente ao ICMS cobrado nessa operação. O ICMS, portanto, é tributo que, naturalmente, admite o creditamento de valores pelo contribuinte, a fim de apurar a quantia por ele devida mensalmente.

Embora possa parecer, a partir da leitura do preceito constitucional a que se fez alusão acima, que a questão do creditamento seja simples, há uma série de controvérsias relacionadas ao assunto. Ilustrativamente, a definição das hipóteses em que a aquisição de mercadoria dá direito a crédito, assim como a possibilidade de apuração centralizada em um dos estabelecimentos da pessoa jurídica situados em um Estado, em detrimento de apurações autônomas e a viabilidade de venda de créditos acumulados, dentre outras questões, demandam inteligência e disciplina minuciosa.

Atenta à complexidade da matéria, a Constituição previu, na alínea *c* do seu artigo 155, § 2º, XII, que compete à lei complementar “disciplinar o regime de compensação do imposto”.

E assim o fez a Lei Complementar nº 87/96 prevendo as hipóteses que autorizam o creditamento para fins de apuração do ICMS devido pelo contribuinte.

Afora todas as questões relativas à forma de apuração do crédito convencional, assim entendido aquele que decorre da aquisição de mercadoria sujeita a incidência de ICMS, pode a legislação prever também a outorga de créditos em função da ocorrência de outros fatos.



Trata-se da figura dos créditos presumidos, também intitulados outorgados. Ainda que a aludida lei complementar nada verse sobre essa forma de creditamento, a viabilidade de sua implementação se mostra inegável diante da referência expressa, pela própria Constituição, a essa figura de creditamento em seu artigo 150, § 6º. Ora, se a Constituição traz regra atinente à concessão de créditos presumidos ou outorgados, não há espaço para se questionar a validade da instituição de tal forma de abatimento do imposto.

Há, em suma, duas espécies distintas de outorga de crédito presumido ou outorgado.

Uma delas consiste em facultar ao contribuinte a apropriação de créditos além daqueles a que teria direito nos termos da previsão constitucional.

A outra, de caráter substitutivo, outorga crédito ao contribuinte condicionada à abdicação de todo o creditamento relacionado à específica atividade contemplada com tal benesse. Dito de outro modo, na hipótese de venda de bem industrializado pelo contribuinte, pode ele optar por creditar o ICMS incidente sobre todos os insumos empregados no processo produtivo ou pelo creditamento presumido, aplicado em substituição a todos esses créditos decorrentes da anterior compra dos insumos.

Essa específica forma de crédito presumido, portanto, estaria ligada à noção de simplificação da exigência do tributo, na medida em que autoriza a apropriação de crédito de fácil mensuração em substituição à forma usual, pela qual o valor a ser creditado consiste na soma de uma infinidade de entradas de mercadorias, cada qual por um determinado preço e sujeita a uma específica alíquota.

Em tal hipótese, como a apropriação de crédito presumido pode resultar, até mesmo, em prejuízo ao contribuinte, caso venha a apurar que a sua forma convencional de creditamento lhe traria valor superior do que o outorgado pelo Estado, sua instituição estará, sempre, condicionada à aceitação do contribuinte (HENRIQUES, 2010, p. 254).

Em apertada síntese, portanto, a primeira forma de crédito presumido agrega valores ao crédito convencional, ao passo que a segunda substitui o crédito convencional.

Na primeira hipótese de crédito aqui aventada, não há dúvidas de que se está diante de benefício fiscal; na segunda, sempre que o valor do crédito outorgado for superior a aquele que seria convencionalmente apurado, o benefício igualmente estará presente.

Caso a outorga de crédito presumido não encontre correspondência na disciplina prevista pela legislação de regência, sua instituição é irregular, já que criada por veículo normativo impróprio.

A possível irregularidade, no entanto, nada tem a ver com o creditamento convencional, ou seja, o decorrente da aquisição de mercadorias. Logo, se defeito há, esse vício repousa exclusivamente sobre o crédito que é outorgado ao contribuinte.

Sendo assim, intacta a incidência do ICMS nas operações que dão margem à outorga de crédito presumido, surge o direito ao creditamento convencional pelo adquirente. Tratando-se a outorga presumida, de vício paralelo, que não se comunica com a própria operação de venda de mercadoria, não há impedimento à apropriação de crédito pelo adquirente.

Em outras palavras, na hipótese do crédito presumido o imposto é destacado no documento fiscal e exigido do contribuinte. Logo, dá direito a crédito. Se o sujeito ativo optou por, paralelamente, outorgar créditos ao contribuinte em razão da aludida venda, trata-se de outra questão jurídica, a ser equacionada de maneira autônoma. Por isso, as autoridades fiscais não podem se opor ao creditamento do valor correspondente ao ICMS indicado na nota fiscal de venda.

Eis a razão para, atualmente, a maior parte dos incentivos fiscais tidos por irregulares assumirem tal roupagem.

No Estado de São Paulo, a lista dos créditos outorgados está contemplada no Anexo III do Regulamento do ICMS. Dentre uma infinidade de outras previsões, outorga-se ao produtor de alho crédito de 50% do valor devido quando da venda, contanto que abra mão do creditamento ordinário a que teria direito caso não fruisse do crédito presumido. Já para o amendoim, na primeira saída interna do produto se prevê crédito presumido de 60% do valor exigido na operação. Para produtores de mandioca, por sua vez, a legislação autoriza a apropriação de crédito correspondente a 3,5% do valor da saída dos produtos resultantes de sua industrialização, contanto que abra mão dos créditos convencionais a que teriam direito.

No Estado da Bahia, por sua vez, há concessão de créditos presumidos, por exemplo, aos contribuintes que adotem processos de industrialização de cobre, previsto no artigo 8º do Decreto nº 7.699/99.

Já no Distrito Federal, o artigo 1º do Decreto nº 20.322/99 autoriza aos distribuidores e atacadistas o creditamento presumido, em substituição ao convencional, de 7% até 16% nas operações sujeitas a alíquota de ICMS de 17%, de 2% a 11% nas operações sujeitas a alíquota de 12%, e de 15% a 24% nas operações sujeitas a alíquota de 25%.

### 3.5.4 Incentivos financeiros

Além das formas acima apresentadas, os Estados também outorgam incentivos de natureza financeira.

Tal forma de benefício consiste, em suma, na outorga de condições atraentes para o pagamento do ICMS devido pelo contribuinte, postergando o seu recolhimento ou o dividindo em prestações cuja atualização, muitas vezes, sequer acompanha a evolução da inflação.

No caso do Espírito Santo, o FUNDAP prevê tal auxílio para os contribuintes sediados em tal unidade federativa que venham a promover a importação de mercadorias pelo próprio Estado.

Em tais hipóteses, o Estado capixaba concede financiamento de valor equivalente a até 8% da operação com cinco anos de carência para o pagamento da primeira prestação e vinte anos de prazo para a quitação do valor emprestado. Durante esse intervalo de tempo, o valor do débito não sofre atualização monetária, estando sujeito tão somente a juros de 1% ao ano.

O Distrito Federal, por sua vez, financia em 180 meses, dando outros 180 de carência, até 70% do ICMS devido pelo contribuinte que se enquadra no Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal PRÓ/DF, prevendo a atualização monetária na razão de um quarto do índice de inflação instituído pelo governo, bem como juros de 0,2% ao mês (Decreto nº 20.957/00).

Considerando que o incentivo não impacta diretamente no tributo exigido pelo Estado, mas na receita pública, em tais casos não haveria propriamente relação tributária. Em razão disso, Souto Maior Borges entende que tais benefícios não padecem de irregularidades, mesmo que os incentivos estejam diretamente relacionados à quitação dos débitos de ICMS (2000, p. 86).

Com a devida vênia, esse vínculo entre o ICMS devido pelo contribuinte e o financiamento outorgado pelo Estado tornam tal espécie de benefício de natureza híbrida. Em termos mais simples, se o financiamento só é concedido a quem deva ICMS ao Estado, não se trata de mero financiamento público, mas de verdadeira condição vantajosa para o pagamento do tributo.

E, focando a questão nas regras de natureza tributária, os incentivos concedidos pelo Estado invariavelmente provocam desconto no valor do próprio ICMS devido, na medida em que combinam a outorga de longos prazos com a estipulação de índices de atualização da dívida verdadeiramente módicos, abaixo, até mesmo, dos concedidos

usualmente pelos demais bancos de investimento públicos do País, tais como o BNDES. É justamente esse arrojo na forma de atualização dos débitos que demonstra que a intenção não é apenas de incentivar a atividade com ferramentas financeiras; o propósito dos Estados, com tais benefícios, é estimular o contribuinte a praticar o fato jurídico tributário mediante renúncia do ICMS que lhes é devido.

Logo, o benefício outorgado, se não aprovado pela unanimidade dos Estados, é irregular.

A despeito disso, considerando que, em tais hipóteses, o financiamento não provoca repercussão sobre o ICMS destacado na nota como sujeito a recolhimento, não poderá haver restrições à apropriação de crédito pelo adquirente da mercadoria, consoante exposto linhas acima.

### **3.6 As dificuldades na sustação dos efeitos econômicos gerados pelos benefícios tidos por irregulares**

Sem prejuízo das ponderações acima desenvolvidas, a instituição de tais incentivos é, em regra, reputada irregular por jurisprudência consolidada há muitos anos, havendo precedentes nesse sentido até mesmo do final da década de oitenta (ADI 84-MC, Relator Ministro Sidney Sanches, julgada em 27 de setembro de 1989).

Todavia, embora seja provável que os benefícios irregulares tenham existência provisória, dada a orientação jurisprudencial pacificada sobre o tema, os resultados econômicos e financeiros auferidos pelo ente que institui tal política poderiam justificar, sob a sua própria ótica, a adoção de tal modelo até que venha a ser invalidado formalmente.

Isso ocorre porque os Estados dispõem de expedientes para evitar, no mais das vezes, que as decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal venham a repercutir negativamente sobre o benefício outorgado.

Para evitar questionamentos quanto ao período pretérito ao provável édito de inconstitucionalidade, os Estados, via de regra, revogam a norma jurídica inquinada de invalidade, provocando, assim, o julgamento de prejudicialidade da Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra tal regra (SCAFF, 2011, p. 48).

E, no que tange ao futuro, a revogação não chega a causar problemas de ordem prática. É que, logo após retirarem espontaneamente a norma reputada como viciada do ordenamento jurídico, os Estados reinstituem tais políticas em intervalo de tempo bastante

curto, às vezes de apenas uma semana, mediante a alteração sutil de regras periféricas, insuficientes para o tornarem válido (PANZARINI, 2011, p. B2).

Trata-se de contexto já identificado inclusive pelo Poder Judiciário. No julgamento do RMS 31.714/MT, o ministro do Superior Tribunal de Justiça Herman Benjamin, ao fazer referência a essa prática, classifica-a como “o círculo vicioso que vem sendo observado há décadas, corroendo a sistemática nacional do ICMS e o federalismo fiscal brasileiro”<sup>39</sup>.

Diante desse contexto, os Estados que se consideram prejudicados com a instituição de benefícios fiscais tidos por irregulares passaram a buscar caminho alternativo com vistas a inibir a proliferação de investimentos pautados em tais incentivos.

A medida escolhida consiste na glosa dos créditos apropriados pelo contribuinte situado nesses Estados quando forem adquirentes de mercadoria remetida em operação interestadual agraciada, por outro ente federativo, com algum desses benefícios.

A análise da validade dessas glosas, em suas perspectivas econômica e constitucional, será promovida no próximo capítulo do trabalho.

---

<sup>39</sup> Acórdão publicado em 19 de setembro de 2011.

## **4 A GLOSA DE CRÉDITOS OUTORGADOS PELO ESTADO DE ORIGEM, PROMOVIDA PELO ESTADO DE DESTINO, SOB OS ENFOQUES ECONÔMICO E CONSTITUCIONAL**

### **4.1 A guerra fiscal reativa**

Diante das sucessivas tentativas frustradas de equacionar as perdas advindas da guerra fiscal, os entes federativos que se sentem prejudicados deixaram de centrar o foco nos Estados responsáveis pela instituição das políticas irregulares. Ávidos por solução mais célere, direcionaram seu apetite fiscal contra os contribuintes (CORREIA; RODRIGUES, 2007, p. 125).

Trata-se da novel figura da guerra fiscal reativa ou defensiva, que consiste em promover a glosa de créditos daquele que adquire, em operação interestadual, mercadoria gravada com esses benefícios reputados inválidos.

O primeiro Estado a sinalizar a intenção de promover tal forma de cobrança foi São Paulo. Pouco após o advento do atual texto constitucional, o artigo 112 da Lei Estadual nº 6.374/89 autorizou o Poder Executivo a adotar as medidas necessárias para salvaguardar os interesses da Fazenda estadual (VIEIRA, 2011, p. 74-77)<sup>40</sup>.

Valendo-se de tal previsão, o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo expediu a Resolução nº 52/93, pela qual estabeleceu que os agentes fiscais deveriam promover a glosa do valor correspondente ao ICMS não efetivamente exigido pelo Estado de origem nas operações interestaduais de mercadorias e serviços.

Em 2001, a Fazenda do Estado de Minas Gerais adotou idêntica medida, materializada na Resolução nº 3.166/01.

Essa forma de exigência de valores, no entanto, ganhou volume apenas anos após quando, em 2004, os Estados do Ceará, de Minas Gerais, do Paraná, do Rio de Janeiro, do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e de São Paulo firmaram o Protocolo ICMS nº 19/04, pelo qual estabeleceram que o crédito a ser admitido, em decorrência de operações interestaduais, deve equivaler ao valor efetivamente exigido pelo Estado de origem, aí descontado o valor equivalente aos benefícios fiscais fruídos pelo contribuinte.

Embora dito protocolo tenha sido considerado ineficaz no mês seguinte ao seu

---

<sup>40</sup> De acordo com o aludido dispositivo, “sempre que outro Estado ou Distrito Industrial conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções previstas, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado”.

advento pelo Despacho CONFAZ nº 2/04, tornou-se o marco para a sucessiva instituição de glosa de créditos pelo Estado de destino.

O próprio Estado de São Paulo reproduziu tal diretriz, mais uma vez, no conhecido Comunicado CAT nº 36/04, expedido meses após ser firmado o protocolo acima mencionado.

Tal expediente tem se mostrado bem sucedido no plano fático, sobretudo por inibir os contribuintes a valerem-se desses benefícios tidos pela jurisprudência como viciados.

Diante desse novo contexto, mostra-se necessário verificar a procedência de tal investida.

Para tanto, uma infinidade de reflexões, nos mais diversos planos, deve ter lugar.

A primeira delas é de ordem lógica, consistindo na busca de lastro econômico razoável para que o Estado de origem possa arguir que sofreu efetivo prejuízo em decorrência da fruição de benefício fiscal pelo contribuinte.

Superada tal análise, passa-se ao confronto dos atos de cobrança hoje promovidos pelo Estado de destino frente ao regime constitucional vigente.

#### **4.2 O comportamento do Estado de destino diante da realidade econômica subjacente: incorreta imputação da responsabilidade ao contribuinte**

Uma vez demonstradas as diretrizes da sistemática não cumulativa do ICMS, as principais características do modelo federativo, assim como os reflexos de sua adoção sobre a repartição de competências tributárias, vislumbra-se de forma mais clara qual o efetivo prejuízo causado pela instituição de benefícios fiscais irregulares.

É certo que a instituição de favores fiscais em benefício de contribuintes por determinados Estados provoca a redução da carga tributária, gerando economia fiscal àqueles que se aproveitam dessa política.

Esse, aliás, é o verdadeiro benefício outorgado ao contribuinte que se vale de tais políticas. Em contrapartida a esse benefício, o ente que institui a política inválida suporta redução na arrecadação do tributo a ser adimplido na operação agraciada com o incentivo fiscal.

O Estado de destino das mercadorias gravadas com o benefício, por outro lado, não sofre prejuízos de natureza tributária decorrentes desse expediente irregular.

Assim, sob o enfoque tributário, o Estado de origem é o único prejudicado por esse abatimento.

Pensar de maneira diversa implicaria supor que um benefício tributário, que vem em favor do contribuinte, pudesse causar dois prejuízos igualmente de natureza tributária, já que tanto o Estado de origem quanto o Estado de destino teriam sofrido idêntico desfalque em sua arrecadação. Ora, não é razoável supor que o desconto outorgado seja igualmente suportado pelos Estados de origem e de destino.

Trata-se de axioma matemático: o dinheiro que o contribuinte não desembolsou deve corresponder ao dinheiro que o ente federativo de origem deixou de embolsar. Entender-se que esse prejuízo é partilhado pelo Estado de destino conduz à conclusão de que o dinheiro se multiplicou ou, mais precisamente, dobrou, dado que a economia do contribuinte corresponderia ao prejuízo de cada um dos dois Estados envolvidos na quizila. E, até onde as ciências matemática e econômica conseguiram avançar não se cogita de semelhante efeito.

Essa conclusão, contudo, não é bastante para refutar o reconhecimento de qualquer espécie de prejuízo em desfavor do Estado de destino em decorrência da concessão de benefícios fiscais para a apuração do ICMS.

Esse prejuízo pode ter ocorrido, mas deve ser identificado com mais precisão. Deveras, olhar detido sobre o fenômeno aqui estudado indica que o possível dano de que aqui se trata não tem viés tributário.

Tem, a rigor, fundo econômico, consistente nos prejuízos causados pela evasão dos fatores de produção para ambiente economicamente menos hostil em razão da imposição de gravames tributários reduzidos<sup>41</sup>.

Em outras palavras, o prejuízo não corresponde ao desconto do ICMS em si, mas meramente dele deriva.

Embora essa conclusão possa, *a priori*, parecer estar assentada em mero jogo de palavras, é a tônica dos transtornos ocasionados pela guerra fiscal.

---

<sup>41</sup> É possível, ainda, vislumbrar um segundo prejuízo de cunho econômico em tal situação, correspondente a eventual desajuste concorrencial que derivaria do ingresso, no Estado de destino, de mercadorias com custo inferior ao de mercadorias similares, que não tenham sido beneficiadas com incentivos fiscais reputados irregulares. Trata-se, no entanto, de questão que não atinge diretamente o Estado de destino no plano econômico, uma vez que os verdadeiros prejudicados são os empresários que não dispõem de semelhante regime jurídico tributário favorecido. Sendo assim, não é correto atribuir ao Estado de destino a prerrogativa de questionar o benefício sob tal enfoque, haja vista que o prejuízo é de outrem. Ademais, sequer haveria espaço para buscar a glosa com base no art. 146-A da Constituição, o qual permitiria o estabelecimento de critérios especial de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Primeiro porque, conforme textualmente prevê o dispositivo constitucional, tal regra deve ser versada em lei complementar. Ademais, conforme pondera Luís Eduardo Schoueri, dita norma autoriza a instituição de forma alternativa de tributação, e não um novo tributo, como ocorreria caso se autorizasse o Estado de destino a buscar valores não recolhidos a outro ente federativo (2011, p. 343). Por fim, não se pode invocar tal norma em detrimento da sistemática não-cumulativa do ICMS, como também pontua o aludido autor (SCHOUERI, 2011, p. 344-345).



Ora, os Estados perdem, verdadeiramente, quando agentes econômicos situados em seu perímetro territorial fazem a opção de se instalar em outros entes federativos que lhe outorgam tratamento tributário mais conveniente.

Essa perda se manifesta em diversas frentes. A mais visível delas consiste na possível redução da oferta de empregos necessários para a consecução das atividades que vieram a migrar em função do benefício econômico.

Além desse prejuízo, a migração de centro econômico pode provocar impactos indiretos sobre os demais negócios a ele relacionados, sobretudo aos fornecedores, que enfrentarão natural dificuldade de ofertar os mesmos bens ou serviços à distância ao agente que migrou em função do custo e do tempo inerentes a essa barreira física. Configurado prejuízo aos fornecedores, o reflexo que disso sucede é o potencial enxugamento da estrutura dessas empresas, o que motiva a perda de mais empregos e o encolhimento econômico da região. Enfim, a migração de um agente econômico, a depender do contexto em que inserido, pode trazer efeito dominó e, com isso, representar vigoroso golpe hábil a abalar a dinâmica da economia local.

A segunda frente tem matiz tributário. Evidentemente, o ICMS que antes era recolhido nas operações vinculadas a tal contribuinte igualmente deixa de ser arrecadado pelo Estado de origem tanto no que se refere a esse contribuinte que migrou quanto no que tange aos demais contribuintes que venham a experimentar redução de sua atividade em função desse movimento migratório.

A contrapartida dessa perda é o ganho do Estado de origem justamente em razão da aventada migração de empregos e da viabilidade de se instalar, ao redor da empresa que migrou, novo núcleo de fornecedores, fatores que vêm a colaborar para o progresso econômico da região. De quebra, pode haver incremento global da arrecadação tributária em razão da migração do novo contribuinte e da melhoria de condições das demais empresas que passarão a cercar esse novo agente econômico<sup>42</sup>.

Bem se vê, portanto, que há duas relações distintas em foco: a primeira envolve o contribuinte e o Estado de origem, ao passo que a segunda envolve o Estado de destino e o Estado de origem. A primeira, de viés tributário, corresponde ao valor que deixou de ser arrecadado em função do desconto outorgado com benefício fiscal inválido; a segunda, de viés econômico, diz respeito aos prejuízos para a economia do Estado de destino que

---

<sup>42</sup> O aumento a que se faz alusão diz respeito à arrecadação global do ente federativo, e não ao valor recebido em decorrência das específicas operações gravadas com benefícios fiscais. Em outras palavras, pode haver ganho no somatório dos valores arrecadados, ainda que haja perda em alguns recolhimentos pontuais, que poderiam ser mais elevados caso o benefício não tivesse sido outorgado.

derivam da fixação do agente econômico no Estado de origem em razão das vantagens tributárias a ele ofertadas.

Sendo assim, não existe, a bem da verdade, prejuízo tributário causado pelo contribuinte ao Estado de destino em decorrência da ausência de recolhimento do valor correspondente ao benefício fiscal outorgado pelo Estado de origem.

Aliás, se de dano se cogita, mesmo que não tributário, é possível que o Estado que vem a exigir o tributo sequer tenha sido o efetivo prejudicado.

É que, uma vez esclarecido que os prejuízos econômicos são distintos dos prejuízos tributários, deve-se ponderar que raramente os Estados envolvidos na operação mercantil são os mesmos entes envolvidos no fenômeno econômico.

Ora, ao promoverem a glosa do crédito correspondente ao valor que o contribuinte deixou de recolher ao erário do Estado de origem em função de benefício fiscal, o Estado de destino não perscruta acerca da realidade econômica adjacente a essa operação. Em outras palavras, o Estado de destino sequer esboça interesse em saber se esse contribuinte beneficiado com redução do ICMS migrou de seu território para o Estado de origem; para ele, em seu movimento tributário de glosa de créditos, pouco importa.

Em outras palavras, é possível que o contribuinte contemplado com o benefício fiscal tenha sido constituído no Estado de origem e lá se mantido desde então; é igualmente possível que esse contribuinte tenha migrado de outro ente federativo que não o Estado de destino ao Estado de origem. Tais situações, na prática, são mais prováveis do que o deslocamento do agente justamente na contramão da operação tributária controvertida, ou seja, do Estado de destino para o de origem.

E, se esse contribuinte não migrou do Estado de destino para o de origem, a investida desse primeiro ente carece de sentido até mesmo sob o primitivo sentimento da retaliação. Se esse contribuinte laureado com a vantagem fiscal sequer teve base no território do Estado de destino, não há nem mesmo como se vislumbrar indícios da existência dos prejuízos invocados pelo aludido ente, tais como perda de empregos, de dinamismo econômico e mesmo de arrecadação de ICMS.

A exigência de ICMS pelo Estado de destino em razão dos benefícios fiscais outorgados pelo Estado de origem, portanto, deriva de indevido cruzamento de relações paralelas, incomunicáveis.

Essa conclusão se reforça pela constatação de que a exigência tributária imputada pelo Estado de destino ao contribuinte não é suficiente para fazer frente às perdas por ele enfrentadas. Não há qualquer relação entre o desconto tributário outorgado ao contribuinte

e a perda econômica em que incorreu o Estado de destino.

Assim, se o responsável pela ilicitude, correspondente à instituição de benefício fiscal tido por inválido, é o Estado de origem, e se quem afirma ser vítima das consequências danosas desse ato é o Estado de destino, infere-se que o contribuinte é o mero instrumento responsável pela materialização desse suposto dano.

Se o caminho disponível para o Estado de destino para compor o dano por ele sofrido em razão da ilicitude praticada pelo Estado de origem é penoso e tendente a ser ineficaz, trata-se de conjuntura que não pode ser oposta ao contribuinte, sujeito alheio a essa realidade.

É que, ainda que essa inconstitucionalidade esteja presente na outorga do benefício fiscal pelos Estados de origem, não se pode reparar tal vício mediante a edição de um outro ato inconstitucional pelo Estado de destino, consistente na exigência do ICMS diretamente do contribuinte.

Ou, nas palavras do ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal José Paulo Sepúlveda Pertence, “o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação; inconstitucionalidades não se compensam” (ADI 2.377/MG<sup>43</sup>).

Assim, sob o contexto lógico e econômico não há fundamento para a exigência do tributo pelo Estado de destino.

Resta verificar se o ordenamento jurídico endossa tal conclusão.

### **4.3 O influxo do federalismo na interpretação da questão**

É certo que o ICMS é tributo com vocação nacional, que restringe sobremaneira a liberdade dos entes federativos em seu trato legislativo com vistas a manter o equilíbrio federativo.

Pautado em tal premissa, em antigo texto Paulo de Barros Carvalho havia manifestado opinião, hoje revista, no sentido de que a omissão de um Estado na exigência do ICMS deveria ser suprida pela atividade de outro, mediante a cobrança do tributo que deixou de ser adimplido. Segundo escreveu o aludido jurista naquela ocasião, o apanágio do pacto federativo, que consiste na relação horizontal e paritária entre os diversos entes, só será efetivamente atingido caso eventual Estado que se sinta prejudicado possa se valer dos meios necessários para restaurar o equilíbrio da relação federativa. Por isso, violaria a

---

<sup>43</sup> Acórdão publicado em 7 de novembro de 2003.

forma federativa de Estado obstar a iniciativa de um dos entes de exigir o ICMS que deixou de ser cobrado por seu par em uma operação de comércio interestadual que lhe envolva diretamente (1994, p. 109)<sup>44</sup>.

Com a devida vênia, embora o equilíbrio seja imperativo para a manutenção da forma federativa de Estado, tal característica não justifica que se desfigure o federalismo da forma em que concebido no País.

Em outras palavras, o equilíbrio deve ser atingido; para tanto, contudo, não é necessário abrir mão de nota marcante inerente ao federalismo, consistente na autonomia financeira outorgada aos entes que compõem o Estado.

Para que exista espaço para os Estados promoverem sua auto-organização, é imperativo que possam gerir seus recursos de forma própria, independente, ou seja, sem a interferência de seus pares, quer se trate dos dispostos no plano horizontal, quer daqueles situados no plano vertical. É necessário, portanto, que haja efetiva repartição de rendas, o que pressupõe a ausência de subterfúgios para que um dos entes esteja sujeito a barganha ou aos olhos gananciosos do vizinho, interessado no seu quinhão de receita (FERREIRA FILHO, 2006, p. 54).

Caso assim não fosse, estaria caracterizada irremediável dependência financeira, o que conduziria ao fracasso da noção de autonomia (FERREIRA FILHO, 2006, p. 53)<sup>45</sup>.

Para que os entes obtenham ditos recursos, é imperativo que se lhes outorgue competências tributárias (MORAES, 2010, p. 282). E, justamente para que ditas competências tragam o necessário amparo econômico aos entes federativos é que lhes é reconhecida a necessária privatividade. Tal característica afirma a exclusividade do ente legitimado pelo texto constitucional para a exigência de tributo sobre determinada materialidade tributária, proscurendo a ação de outros que, eventualmente, tenham interesse em promover exigência sobre tal riqueza.

Por essa razão se afirma que a competência tributária se desdobra em seus sentidos positivo e negativo. O aspecto positivo significa a outorga da competência a determinado ente federativo; o negativo expressa a proibição para todos os demais entes interferirem na exigência de tributos sobre tal materialidade (CARRAZZA, 2008, p.

---

<sup>44</sup> Tal opinião veio a ser revista pelo aludido jurista cerca de vinte anos após, em 2012. Em novo texto, Paulo de Barros Carvalho afirma que “considerado o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não-cumulatividade desse imposto, a anulação dos efeitos da norma jurídica concessiva de benefício fiscal teria como resultado restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública (Estado de origem) ao contribuinte, e não alternativa ou cumulativamente, implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência do imposto pelo Estado de destino” (p. 72).

<sup>45</sup> No mesmo sentido, CONTI, 2001, p. 14.

507)<sup>46</sup>.

Dessa característica deriva outra, igualmente relevante, consistente na inalterabilidade da competência outorgada pela Constituição. Se as balizas que divisam as competências entre os entes federativos são invulneráveis, evidentemente não pode aquele que detém certa competência estender essa prerrogativa além do estrito perímetro conformado pelo texto constitucional (COSTA, 2009, p. 43).

Na mesma linha, dispõe o artigo 8º do Código Tributário Nacional que “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Tal previsão, que no contexto federativo, beira a ociosidade, carrega com tintas ainda mais fortes a impossibilidade de um Estado se apropriar de tributo de competência de outro. Conforme bem pontuou Aliomar Baleeiro, “a competência fiscal não é *res nullius* de que outra Pessoa de Direito Público se poderá aproveitar pela inércia do titular dela” (2001, p. 87). Logo, conforme pondera Luís Eduardo Schoueri, a abstenção de um Estado na exigência de tributo de sua competência não autoriza o seu par a fazer as suas vezes nessa cobrança (2007, p. 269-270).

Ditas características foram endossadas por jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal. Recentemente, a aludida Corte foi instada a se manifestar a respeito da possibilidade de benefício fiscal outorgado pelo Estado justificar o amesquinamento do repasse constitucional do ICMS a que têm direito os municípios, na razão de um quarto do imposto devido pelo contribuinte.

A relevância da questão foi atestada pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral do tema no RE 572.262/SC sob a seguinte capitulação: “Constitucional. ICMS. Repasse constitucional devido aos municípios. Art. 158, IV, da Constituição Federal. Existência de repercussão geral. Questão relevante do ponto de vista político, econômico e jurídico”.

No julgamento do mérito da questão, o plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, considerou que a característica mais marcante da forma federativa de Estado consiste, justamente, na outorga de rendas próprias a cada um dos entes estatais.

---

<sup>46</sup> Embora Paulo de Barros Carvalho não pactue do entendimento de que a competência tributária é privativa, centra sua discordância na possibilidade de a União instituir impostos extraordinários sobre a competência privativa alheia caso o País esteja em guerra ou na iminência dela, nos termos do artigo 154, II, da Constituição (CARVALHO, 2004, p. 219). Considerando que a questão aqui abordada não guarda qualquer relação com eventual guerra a ser travada pelo País, o raciocínio do aludido autor não representa sequer contraponto à conclusão acima firmada, haja vista que não há divergência quando à característica de privatividade da competência em um contexto ordinário.

Firmadas tais premissas, o Supremo Tribunal Federal concluiu, por ocasião do julgamento acima mencionado, que a renda tributária de um ente federativo é intangível por outro, sob pena de ofensa à forma federativa de Estado, conforme se infere do seguinte excerto do voto do relator: “é o caso da parcela do ICMS mencionada no artigo 158, IV, da Carta Magna, que, embora arrecadada pelo Estado, integra *de jure* o patrimônio do Município, não podendo o ente maior dela dispor a seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo [...]”<sup>47</sup>.

Em absoluto respeito a tais características, a Constituição outorgou ao seu órgão de maior representatividade federativa – o Senado da República – a competência para estabelecer “as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”, conforme textualmente dispõe o seu artigo 155, § 2º, IV.

Bem se vê, portanto, que sempre que configurada operação interestadual de circulação de mercadorias, a competência de cada um dos Entes Federativos é limitada aos exatos contornos definidos pela alíquota estabelecida para tais transações pelo Senado da República.

Compete ao Senado, assim, refrear a volúpia de cada um dos Estados envolvidos, fracionando a operação de forma que cada um dos entes tenha o seu quinhão exclusivo de arrecadação. O papel do Senado, portanto, resume-se a limitar a competência de cada um dos Entes Federativos.

Em outras palavras, até o limite da alíquota prevista pelo Senado, o Estado de origem tem todas as prerrogativas de exigir o tributo do contribuinte; a diferença entre o valor correspondente à aplicação da alíquota interestadual e da interna é de competência exclusiva do Estado destinatário.

Logo, cabe ao Estado de destino apenas a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sob pena de se sobrepor à competência do Estado de origem, que abrange justamente os limites da alíquota interestadual.

Sendo assim, uma vez que as Unidades da Federação são entes juridicamente iguais entre si e possuem autonomia, inclusive no seu campo de competência tributária, é evidente que o Fisco de um Estado não pode se apropriar de renda tributária que pertence a

---

<sup>47</sup> E, como deve ocorrer no atual regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal vem se mantendo fiel a tal regime, tal como se infere de uma infinidade de julgados mais recentes, dentre eles RE 572.762-RG, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 05.09.08; RE 535.135-AgR, Relator Ministro Ayres Britto, DJe de 18.10.11; ADI 4.597-MC, Relator Ministro Marco Aurélio, DJe de 05.09.11; AI 665.186-ED, Relator Ministro Celso de Mello, DJe de 28.02.11; RE 548.018-AgR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 12.11.10; RE 477.854-ED, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJe de 22.05.09; RE 499.613-AgR, Relator Ministro Cezar Peluso, DJe de 14.11.085; RE 645.763, Relator Ministro Ayres Britto, DJe de 07.02.12; RE 631.414, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17.05.12

outro ente federativo. Conduta nesse sentido implica frontal ofensa à capacidade de autoadministração, tutelada constitucionalmente.

Essa, aliás, foi a conclusão a que chegou a ministra Ellen Gracie Northfleet, do Supremo Tribunal Federal, ao suspender a exigibilidade de débito em situação idêntica à ora analisada (AC 2.611-AgR/MG). Na ocasião, a ministra assentou que “não é dado ao Estado de destino, mediante a glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes”.

É que, conforme bem pondera a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conclusão oposta implicaria “possibilidade de o Estado de destino, em prejuízo ao contribuinte, apropriar-se da totalidade do incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, tornando-o sem efeito, situação essa que conspira contra a autonomia fiscal dos entes federados, que só pode ser regulada por norma de caráter nacional” (REsp 1.125.188/MT, relator Ministro Benedito Gonçalves).

Logo, inviável, inclusive sob o enfoque constitucional, a exigência do ICMS devido ao Estado de origem pelo Estado de destino.

Essa conclusão é endossada pelas consequências percebidas no plano do Direito Administrativo que derivam da exigência dos valores pelo Estado de destino.

#### **4.4 O cabimento jurídico da exigência dos valores pelo Estado de origem e a extensão da cobrança**

##### *4.4.1 Definição de interesse público e sua indisponibilidade*

O simples fato de a Administração Pública representar o interesse da coletividade é o bastante para outorgar ao ente público proteção extravagante perante o particular, em medida suficiente para evitar que interesses privados se sobreponham à vontade geral.

Ou, em outras palavras, deve haver a supremacia do interesse público sobre o privado.

E, para que essa supremacia efetivamente se verifique na prática, não pode haver margem para negociata com o interesse público. Se o interesse é da coletividade, deve ser tutelado pelos mandatários da coisa pública, que não podem agir de acordo com seu próprio juízo, suas próprias convicções.

Justamente para evitar que esse interesse público seja vilipendiado, o Direito Administrativo crava a indisponibilidade do interesse público.

Embora a noção de interesse público seja tema acessível ao homem médio, sua

conceituação se mostra complexa (FIGUEIREDO, 2000, p. 62). Daí o esforço de Celso Antonio Bandeira de Mello para apresentar tal definição. Após testar diversas proposições, o aludido administrativista acaba por averbar que “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem” (2004, p. 53).

O interesse público é tutelado pela infinidade de privilégios de que dispõe a Administração Pública, enquanto tutora do interesse geral, para poder realizar o seu fim administrativo.

Se todas as prerrogativas do Poder Público derivam do interesse público, evidentemente só podem ser considerados válidos os atos praticados em absoluta atenção a tal diretriz. A verdadeira diretriz para tanto é a lei. É nela que são versadas todas as regras que devem ser observadas com o propósito de atendimento ao interesse público. Daí deriva, portanto, a relevância do princípio da legalidade no âmbito administrativo, positivado no *caput* do artigo 37 da Constituição.

Deve-se, no entanto, ter a devida cautela com a análise da própria lei em si. É que, se a tal instrumento é confiado o mister de espelhar o interesse público, deve-se verificar se ela própria corresponde fielmente a tal intento.

Logo, todos os atos administrativos que fujam da lei idônea, consentânea com a finalidade administrativa, sequer são manipuláveis pelo gestor público. O interesse público que é confiado ao administrador e que é balizado pela lei é que lhe outorga todas as prerrogativas que lhe são estendidas; atos diversos são írritos porque o gestor não dispõe do interesse público, mas apenas de instrumentos para implementá-lo.

Dito de outro modo, são tutelados pelo Direito Administrativo os verdadeiros interesses públicos; aqueles que não tiverem tal conotação, ainda que assim tachados pelo administrador ou pela lei, não fruirão das prerrogativas inerentes ao regime jurídico-administrativo.

Firmadas tais premissas, conclui-se que o interesse público é indisponível, ou seja, não é definido pelo próprio administrador (MELLO, 2004, p. 64-65), nem mesmo corresponde, necessariamente, ao comando normativo vertido em lei. É, antes disso, a verdadeira expressão da vontade da coletividade.

Tais são as principais premissas que circundam a análise da atividade de anulação de atos administrativos, bem como dos efeitos que irradiam de tal cancelamento.



#### 4.4.2 A anulação de atos administrativos

##### a) o entendimento clássico

Até o século XIX, enquanto o Direito Administrativo ainda não contava com teoria consistente a ele subjacente, considerava-se que o ato administrativo já praticado seria intangível pela Administração Pública, uma vez que a sua expedição teria conferido ao particular o direito adquirido de fruir daquilo que lhe havia sido prometido.

Tal interpretação, entretanto, veio a ser alterada no início do século passado pela jurisprudência administrativa francesa. Para o Conselho de Estado Francês, se era dado ao magistrado afastar, na via judicial, ato eivado de vício, por racionalidade e eficiência dever-se-ia autorizar a própria autoridade a antecipar-se a tal chancela judicial e, eliminando custos e abreviando o tempo, fazê-lo (MEDAUAR, 2011, p. 166).

Essa nova exegese também foi adotada no Brasil. Anos após, o Supremo Tribunal Federal editou duas súmulas a respeito do assunto.

O enunciado n° 346 dispõe que “a Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”. Já o enunciado n° 473 é ainda mais claro ao prever que “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Trata-se de verdadeira manifestação do princípio da autotutela, inerente ao regime jurídico administrativo. Ora, para fazer valer o interesse público a que se fez alusão linhas acima, o Poder Público dispõe da prerrogativa de impor obrigações ao particular. Da mesma forma que seus atos repercutem diretamente na esfera jurídica do particular, a Administração pode, igualmente, vir a reformá-los, para anulá-los ou revogá-los, tudo tendo como norte o interesse público.

Essa nota marcante, aliás, permite que se faça sutil retificação ao antigo texto do enunciado n° 473 do Supremo Tribunal Federal. Embora a aludida súmula faça alusão a *poder*, na realidade se trata de um *dever* da Administração Pública, que só pode deixar de ser observado em circunstâncias excepcionais, quando o prejuízo decorrente da invalidação do ato superar o suportado com a sua manutenção. Em tal contexto, a supremacia do interesse público, metaprincípio que é, deve se sobrepor ao princípio da legalidade (DI PIETRO, 2007, p. 219).

Tal interpretação veio, posteriormente, a ter o abono de previsão legal expressa.

De acordo com o artigo 53 da Lei nº 9.784/99, “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.

Os direitos adquiridos a que aludem a súmula e a própria lei, diga-se, referem-se à sua segunda parte, que versa sobre a revogação de atos considerados inoportunos. Não se pode opor essa cláusula final às hipóteses de atos nulos pela elementar razão de que, conforme o próprio enunciado esclarece, de tais atos “não se originam direitos”. Ora, se não originam direitos, nada foi adquirido; e, se nada foi adquirido, improcedente é qualquer alegação no sentido de haver direito adquirido no caso<sup>48</sup>.

A linha desenvolvida pela jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal, portanto, é consentânea com as vigas em que se sustenta o Direito Administrativo: atos alheios ao interesse público são írritos, não repercutem juridicamente; devem, enfim, ser desconsiderados porque dissonantes do propósito maior do Direito Administrativo, de promover o bem da coletividade.

#### b) o entendimento atual e o princípio da proteção da confiança

Esse posicionamento, já bastante tradicional, hoje vem sofrendo mutações decorrentes de verdadeiro movimento dialético que acompanha a evolução do tema. Se, como pontuado, inicialmente se entendia que a Administração Pública não poderia anular seus atos para, em um segundo momento, considerar não haver qualquer limitação para a sua anulação, atualmente se advoga vertente intermediária, a qual se manifesta em três recentes diretrizes, todas menos rígidas do que a espelhada no indigitado entendimento sumular.

Em primeiro lugar, o próprio Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo em diversas oportunidades que a anulação do ato administrativo pode vir a gerar direito de ressarcimento a terceiro, caso haja prejuízo em função da alteração de entendimento oficial. Nesse sentido, o entendimento versado pelo ministro José Paulo Sepúlveda Pertence no julgamento do RE 460.881/MA: “A Administração Pública pode anular seus próprios atos, quando inquinados de ilegalidade (Súmula 473); mas, se a atividade do agente público acarretou danos patrimoniais ou morais a outrem - salvo culpa exclusiva dele, eles deverão ser ressarcidos, de acordo com o disposto no art. 37, § 6º, da Constituição Federal”.

---

<sup>48</sup> Nessa linha, o entendimento da jurisprudência, averbado no RE 381.204/RS, relatora ministra Ellen Gracie Northfleet.

Em segundo lugar, hoje se atribui grande envergadura ao princípio da proteção da confiança ou da confiança legítima.

Tal princípio teve origem na Alemanha, como um desdobramento dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva (MIRAGAYA, 2010, p. 70-72)<sup>49</sup>, da legalidade, da irretroatividade e da proibição ao uso de analogia (TORRES, 2005, p. 128), e representa um passo adiante na proteção do particular diante do Poder Público. Se, de acordo com a doutrina tradicional, o particular necessita estar albergado pelo direito adquirido, pelo ato jurídico perfeito ou pela coisa julgada para ter cristalizado direito perante o Poder Público, pelo princípio da proteção da confiança tal direito pode, eventualmente, emergir antes disso.

Pelo princípio da proteção da confiança, portanto, não são tutelados apenas os direitos adquiridos, mas também aqueles que se encontram em processo de constituição ou, até mesmo, os que sejam suscetíveis de se constituir. Nesta categoria se incluem as expectativas fundadas na continuidade das leis, as frustradas pelo rompimento abrupto de determinada disciplina legal, as promessas do Poder Público, dentre outros atos (MEDAUAR, 2005, p. 117).

Tal princípio está amparado na lógica de que, ainda que a norma seja viciada, quer porque nula, inválida ou mesmo por sua revogação, sua aplicação por determinado intervalo de tempo faz emergir, no particular, a legítima conduta de nela se espelhar e pautar seus atos.

Em tais hipóteses, ainda que não se possa cogitar de direito adquirido ou de ato jurídico perfeito, o Direito não pode dar as costas para aquele que criou expectativas em função do ordenamento jurídico posto em momento contemporâneo ao seu ato. Afinal de contas, nada mais razoável do que se concluir, conforme averba Heleno Tôrres, que “o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras” (SCAFF, 2011, p. 58).

Sistematizando-se tais elementos, chega-se à conclusão de que o princípio da proteção da confiança tem lugar quando existe (a) uma base legal que inspire confiança, (b) essa base traga ao particular esse sentimento de confiança, (c) diante de tal contexto, o particular praticou ato jurídico amparado na norma em foco que (d) vem a ser posteriormente reputada inválida por ato da Administração Pública (ÁVILA, 2011, p. 360).

---

<sup>49</sup> Enquanto, para os alemães o princípio da proteção da confiança está pautado na segurança jurídica, para os italianos e os suíços, tal vetor axiológico está amparado na noção de boa-fé objetiva (MIRAGAYA, 2010, p. 71)

A base de confiança está associada a um determinado comportamento estatal suficiente para criar expectativas quanto a fatos futuros. Esse comportamento é, em regra, comissivo, mas pode também ser omissivo (MIRAGAYA, 2010, p. 108). Para ser atendido o segundo pressuposto, é necessário que haja indícios palpáveis de que o particular confiou em ato futuro da administração pública (MIRAGAYA, 2010, p. 141). Esse indício, por sua vez, deve ser materializado com a comprovação da prática, pelo particular, de atos concretos que denotem essa expectativa, o que satisfaz o terceiro pressuposto.

O quarto e último pressuposto, por sua vez, parece simples, mas traz nota relevante para o caso em exame. Se é certo que deve haver uma conduta posterior da Administração Pública contraditória com a expectativa do particular, é importante, por outro lado, que se identifique se é necessário que a pessoa jurídica de Direito Público que criou a confiança tem, necessariamente, que ser a mesma que vem a frustrá-la (MIRAGAYA, 2010, p. 150-152). Embora, em princípio, possa-se crer que a proteção da confiança só tem lugar quando aquele que quebra a expectativa é quem a criou, análise mais detida indica conclusão diversa. É que o princípio deve ser visto sob a perspectiva do particular, e não do Poder Público. Logo, se o que se intenta proteger, sobretudo, é a segurança jurídica, sempre que outro ente público puder interferir na situação que gerou a expectativa, poderá, eventualmente, violar a confiança do particular<sup>50</sup>.

O influxo desse princípio da proteção da confiança inibe a aplicação simplista dos enunciados das súmulas n<sup>os</sup> 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal. Se, em um passado recente, outorgava-se cheque em branco para a Administração Pública anular atos administrativos reputados ilegais, hoje o contexto é outro. Caso se verifique que a anulação ou a revogação repercute de maneira significativa na esfera jurídica do particular, a supressão da norma só poderá ter lugar diante de profundo sopesamento de todos os valores em jogo.

Atento à evolução jurídica relacionada a essa questão, o Supremo Tribunal Federal passou a aplicar o princípio da proteção da confiança em meados da década passada. Em fevereiro de 2004, no julgamento do MS 24.268/MG, o referido tribunal concedeu a segurança pleiteada por particular para afastar a aplicação de ato que havia anulado a outorga de pensão dezoito anos após o seu deferimento sob o fundamento de que

---

<sup>50</sup> Esse, aliás, foi o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 870.841/RS. Em tal hipótese, o particular se desvinculou de cargo público em um ente público para assumir cargo em outro ente, mas viu sua expectativa frustrada pelo último. Entendeu o tribunal que, mesmo que o ente que tenha quebrado a confiança não seja o mesmo que tenha que sofrer as consequências do ato, o particular deve ter o direito de retornar ao *status quo ante*.

o princípio aqui em exame não autorizaria a invalidação da pensão, ainda que concedida, anos antes, à margem da lei.

Enfim, o cenário atual impõe a saída de cena de uma antiga Administração onipotente para dar espaço a uma nova Administração, preocupada com o respeito perante o particular (ÁVILA, 2011, p. 462).

c) A positivação do princípio da proteção da confiança no âmbito tributário

Embora o princípio da proteção da confiança seja relativamente recente e esteja, ainda, ganhando espaço no meio jurídico, no âmbito tributário sua aplicação já se dá há quase meio século.

É que o cunho notoriamente patrimonial do Direito Tributário induziu o legislador a estabelecer a positivação de regras que conduzem à aplicação do princípio da proteção da confiança<sup>51</sup>.

Trata-se de verdadeiro plexo de regras que impedem a aplicação retroativa de alteração de entendimento jurídico que venha em desfavor do contribuinte.

De acordo com o artigo 149 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário pode ser revisto caso configurada qualquer das hipóteses previstas em seus incisos. Nenhum deles, no entanto, contempla o erro de direito.

A omissão quanto ao erro de direito, aqui, é eloquente. Não se trata de esquecimento legislativo, que, aliás, poderia ter sido suprido de longa data, haja vista a perenidade da norma ora em foco no ordenamento jurídico tributário nacional. A ausência de referencia ao erro de direito se presta, justamente, a evitar que a autoridade, após ter promovido sua interpretação do fato jurídico tributário, venha a surpreender o contribuinte com nova capitulação, ainda que decorrente de erro.

Uma vez assentadas as premissas jurídicas que amparam o lançamento, o contribuinte pode confiar na interpretação oficial e, a partir de tal contexto, optar por quitar o débito ou apresentar sua insurgência administrativa ou judicial. Em outras palavras, o princípio da proteção da confiança, aqui, inibe expressamente a aplicação do entendimento das súmulas n<sup>os</sup> 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal, haja vista que impede que o ato

---

<sup>51</sup> Tal movimento foi igualmente observado nos demais ramos do Direito anos após. A Lei n<sup>o</sup> 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, por exemplo, previu, em seu artigo 2<sup>o</sup>, XIII, que eventual nova interpretação oficial não será aplicada retroativamente e, em seu artigo 54, previu prazo decadencial quinquenal para a anulação de ato administrativo. As próprias previsões de modulação dos efeitos de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, versadas nos artigos 27 da Lei n<sup>o</sup> 9.868/99 e 11 da Lei n<sup>o</sup> 9.882/99 são igualmente exemplos de positivação do princípio da proteção da confiança.

nulo por erro de direito seja anulado ou alterado, proscrevendo o entendimento sumular de que ditos vícios não gerariam direitos.

Se o erro de direito não pode legitimar a alteração do lançamento, tampouco o pode a alteração de interpretação acerca de determinada norma tributária. De acordo com o artigo 146 do Código Tributário Nacional, “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

Aqui se busca evitar, sobretudo, a imposição de orientação pautada em alteração de entendimento da jurisprudência. Mais uma vez se está diante de posituação do princípio da proteção da confiança, o que, aliás, é comprovado por análise do Direito comparado. Segundo aduz Ricardo Lobo Torres, a regra brasileira é adaptação de norma alemã de redação bastante semelhante, a qual é intitulada, pela própria lei germânica, como “proteção da confiança nas hipóteses de anulação e alteração de lançamento” (2003, p. 15).

Por fim, a regra do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional dispõe que “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Caso o contribuinte observe tais normas ditas complementares, estará a salvo da exigência da atualização monetária da base de cálculo do tributo, dos juros de mora e de outras penalidades, nos termos do parágrafo único do aludido dispositivo.

Em tal caso, a lei busca resguardar o contribuinte que lastreou seu comportamento em orientação de natureza infralegal expedida pelo ente tributante que venha a estar em desacordo com a previsão estabelecida em lei.

Evidentemente, na seara do direito público, essas normas infralegais são írritas, haja vista que colidentes com a lei. A despeito disso, o Código Tributário Nacional protege a confiança do contribuinte e, embora imponha a exigência do tributo, estabelece que a cobrança da dívida se limitará ao seu valor principal, sequer passível de atualização monetária.

Assim, quer se trate de erro de direito, quer de alteração de entendimento, a

Administração Tributária está impedida de promover atos contra o contribuinte com vistas a exigir-lhe valores em decorrência de fatos que, em momento anterior, receberam outro tratamento jurídico<sup>52</sup>.

d) O princípio da proteção da confiança no contexto da outorga de benefícios fiscais irregulares

Considerando as diretrizes acima apontadas que informam o princípio da proteção da confiança, Fernando Facury Scaff entende que o contribuinte que se valeu de benefício fiscal considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal limitou-se a observar a legislação de regência e, por isso, teria sua conduta tutelada pelo princípio da confiança legítima, sobretudo se a norma reputada inválida teve vigência duradoura. Sendo assim, segundo o aludido jurista, o Estado de origem não estaria legitimado a exigir os valores correspondentes aos benefícios fiscais fruídos pelo contribuinte (2011, p. 59).

Humberto Ávila defende posição intermediária. Para o aludido jurista, eventual exigência dos valores do contribuinte demandaria prévia instauração de processo administrativo destinado a apurar a viabilidade da exigência, no qual seria de rigor verificar se a implementação do benefício fiscal gerou prejuízo efetivo ao Estado, bem como se a esse prejuízo deve ser dada maior relevância quando sopesado com os interesses que seriam afetados com a anulação, tais como o desenvolvimento industrial, o tecnológico ou mesmo a criação de empregos (2002, p. 100-114).

Ávila sugere que se faça o sopesamento entre todos os elementos que envolvem a proteção à confiança, tais como a existência de vinculatividade do ato, de aparência de legitimidade, de validade, de modificabilidade, de efetividade, de indução de comportamento, de sua individualidade, de onerosidade e de durabilidade para, só então, identificar se o princípio deve ser aplicado no caso concreto (2011, p. 408-409).

Em outras palavras, para Ávila “haverá proteção da confiança quando houver, relativamente aos vários critérios, mais razões para proteger a confiança que para não a proteger” (2011, p. 372).

Com a devida vênia, embora a solução apresentada por Humberto Ávila se mostre coerente e ponderada, no caso específico em exame acredita-se que a solução da questão é outra. Tal conclusão está pautada na máxima de que o princípio da proteção da confiança

---

<sup>52</sup> Por conta disso, Humberto Ávila entende ser inviável a exigência de atualização monetária, de juros e de outras penalidades quando da imposição do ICMS decorrente da instituição de benefícios fiscais inválidos posteriormente reputados inválidos pelo Estado de origem (2002, p. 111-113).

deve coexistir com o da legalidade. Da ponderação entre ambos deve emergir a melhor solução para o caso concreto.

Sendo assim, para que se firme tal conclusão é necessário perquirir a respeito do grau de confiança que a norma inquinada de inconstitucionalidade gerava no particular.

É que, se ausente legítima expectativa de manutenção da norma controvertida pelo particular, não haverá, a rigor, confiança a tutelar.

Nessa linha, o próprio Humberto Ávila, em trabalho posterior, consignou que o princípio da confiança legítima não tem lugar quando a norma em questão for juridicamente inexistente ou manifestamente inválida, quando disponha expressamente que deve se sujeitar a alteração futura, tenha caráter claramente experimental ou conjuntural ou, por fim, quando representar elemento de um âmbito normativo conhecidamente oscilante (2011, p. 368).

Logo, entendimentos oficiais notoriamente ilegais não constituem salvaguarda do contribuinte contra alterações de entendimento que venham a retificar a atuação administrativa.

Em tais casos, a ponderação do princípio em exame com a legalidade, a indisponibilidade do interesse público e a supremacia desse interesse sobre o do particular obnubilam a frágil – se não ausente – confiança do particular na manutenção da norma controvertida. Enfim, não se pode concluir que qualquer norma vigente gera legítimas expectativas ao particular, sob pena de se flertar com a revogação, de forma oblíqua, do princípio da legalidade e das próprias súmulas n<sup>os</sup> 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal (RIBEIRO, 2007, p. 100-101).

Difícil, contudo, identificar quais seriam as situações de normas evidentemente irregulares, hipóteses em que a proteção da confiança não se aplicaria. Para tanto, é necessário, primeiramente, estabelecer-se o padrão de referência para fins de comparação, que deve ser o homem médio. Além disso, é necessário que se defina se a gravidade do vício deve ser considerada em tal contexto. Na prática, se o norte para a adequada composição do conflito de interesses entre o particular e a Administração Pública é a confiança, não deve importar a gravidade, mas sim o grau de evidência de invalidade da norma em discussão (SILVA, 2004, p. 300).

Dito de outro modo, a proteção outorgada à confiança legítima não se presta a perenizar erros flagrantes, que não escapam sequer da percepção do homem médio. Ainda que se trate de tarefa árdua, é possível vislumbrar situações que se afastam da delicada zona cinzenta decorrente da ponderação entre os princípios da legalidade e da proteção da



confiança.

É o caso da situação em exame.

Desde a década de oitenta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal considera irregulares os benefícios fiscais de ICMS outorgados sem a anuência unânime dos Estados da Federação. No âmbito jurídico, a certeza decorre da sedimentação da jurisprudência sobre o tema; na seara empresarial, deriva das inúmeras referências à questão nos periódicos de destaque no País, aliados às nem tão recentes notícias de propostas de alteração legislativa com vistas a extinguir essa prática já tradicional de concessão de benefícios à margem da lei.

Em tal contexto, em que ambas as partes envolvidas na concessão de benefícios fiscais estão cientes de que a norma instituída pelo Estado de origem é irregular, Ricardo Lodi Ribeiro conclui que permitir-se que o contribuinte se escore no princípio da proteção da confiança poderia gerar até mesmo ofensa à moralidade administrativa (2007, p. 99).

É procedente a advertência do jurista carioca. Considerando o ambiente hoje vivenciado no País, de verdadeira indisposição dos Estados que concedem os benefícios irregulares de promoverem a cobrança do valor correspondente aos benefícios que outorgam, a aplicação irrestrita do princípio da proteção da confiança daria a indecorosa salvaguarda de que necessitam os entes públicos e os contribuintes agraciados para perenizar irregularidades flagrantes. A prevalecer a aplicação do princípio da proteção da confiança ao caso em foco, Estado de origem e contribuinte terão a certeza de que os valores não pagos em razão do benefício fiscal reputado irregular jamais serão exigidos, o que pode induzi-los à instituição de tal política por estarem imbuídos do sentimento de nada a perder.

A aplicação do princípio da proteção da confiança no caso em exame, portanto, representaria genuíno confronto com o seu apanágio, que consiste justamente em vedar comportamento contraditório da parte da Administração Pública (MARTINS-COSTA, 2004, p. 25), que, prevalecendo-se do regime jurídico administrativo, venha a impor seus desmandos ao particular de maneira oscilante e irresponsável.

Não cabe, aqui, a ponderação sugerida por Humberto Ávila quanto aos valores em confronto, aí considerada a ilegalidade do benefício frente aos possíveis avanços industriais, tecnológicos e sociais com a oferta de empregos (2002, p. 100-114). Como visto linhas acima, ainda que não haja correspondência entre a renúncia fiscal do Estado de destino e os prejuízos em que incorre o Estado de destino na hipótese de operação interestadual gravada com benefício fiscal, é certo que essa política pode interferir

diretamente no desenvolvimento econômico dos demais Estados e da própria nação.

Dito de outro modo, a consecução das aspirações sociais, tecnológicas e industriais de um Estado possivelmente se deram à custa de outro Estado, que seria o destinatário natural do investimento caso a escolha do local pelo empresário não fosse contaminada pela oferta de benefício fiscal irregular. O contraponto entre a legalidade e os avanços, portanto, não pode se confinar ao Estado que institui o benefício fiscal; deve, ao contrário, abranger todas as consequências de natureza econômica suportadas pelos demais entes que derivam da instalação de investimentos estruturados em bases econômicas tidas por artificiais, assentadas em favores fiscais considerados inválidos.

Logo, a situação em foco não deve ser albergada pelo princípio da proteção da confiança, merecendo solução com base na doutrina tradicional da anulação dos atos administrativos, positivada no artigo 53 da Lei nº 9.784/99 (RIBEIRO, 2007, p. 99).

#### e) A salvaguarda das relações estabilizadas pelo decurso do tempo

Peculiar, por fim, é a interação do princípio da proteção da confiança com as normas de decadência e de prescrição.

Prescrição e decadência são institutos jurídicos destinados a perenizar situações em função do decurso significativo de tempo (LEAL, 1978, p. 15-16). Têm como propósito, assim, prestigiar a segurança jurídica, inibindo instabilidades que derivariam do exercício de uma pretensão jurídica após inércia por longo intervalo de tempo.

Nesse contexto, o elemento a ser preservado pela norma não diz mais respeito à vontade das partes, mas ao fluxo de tempo. Em outras palavras, a proteção tem conotação objetiva, ao contrário do que ocorre com o princípio da proteção da confiança, que tem cunho notoriamente subjetivo.

Bem se vê, portanto, que a conotação objetiva da prescrição e da decadência as afasta de ponderações de ordem subjetiva, como a boa-fé das partes; aqui, o que releva é o tempo, e não as circunstâncias pessoais que culminaram na perda do direito (ÁVILA, 2011, p. 384-385).

Por essas razões, a cobrança dos valores pelo Fisco, assim que reconhecida a nulidade da concessão irregular do benefício fiscal, deve observar os prazos prescricional e decadencial previstos pelo Código Tributário Nacional.

#### **4.5 As perspectivas de cobrança dos valores do contribuinte pelo Estado de origem**

Caso o contribuinte pudesse se escorar no princípio da proteção da confiança,

seria inviável ao Estado de origem vir a exigir os valores pautado na invalidade do benefício fiscal concedido.

Ao revés, ausente a confiança, a anulação do benefício fiscal pode e deve ocasionar a exigência dos valores pelo Estado de origem.

Em consequência, mostra-se falaciosa a assertiva, esgrimida com frequência, de que o Estado de origem teria abdicado de seu direito de exigir os valores que deixaram de ser cobrados em virtude da instituição de benefício fiscal irregular.

Até porque, conforme já abordado, a exigência dos valores é imperativo do interesse público, que, por isso, jamais poderia ser abdicado pelo gestor da coisa pública.

Não procede, diga-se, a suposição de que o Estado de origem jamais viria a questionar sua própria legislação. Tal entendimento não se mostra correto por uma infinidade de razões, apresentadas doravante.

#### *4.5.1 Argumento político, e não jurídico*

Primeiro porque, diante de tudo o que se expôs linhas acima, infere-se que o ato administrativo que outorgou o benefício fiscal reputado irregular é nulo e, por isso, não gerou direitos adquiridos ao contribuinte que dele se beneficiou.

Nesse contexto, é dever do ente subnacional que instituiu o benefício irregular promover a cobrança do valor correspondente ao desconto que ofertou indevidamente.

Tal se dá porque, conforme dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, a atividade de lançamento é vinculada. Logo, por se tratar de ato vinculado, não pode a autoridade fiscal deixar de promover a exigência caso a repute inconveniente ou contrária às pretensões econômicas e políticas de seu Estado. Sendo inconstitucional a norma que institui o benefício fiscal, a exação deve ser cobrada pelo Estado de origem, sob pena de responsabilização funcional da autoridade responsável por tal ato, nos termos do parágrafo único do aludido artigo.

Aliás, nessa linha dispõe textualmente o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Tal dispositivo igualmente não abre margem a ponderações quanto a conveniência de se exigir os tributos que são legalmente devidos: se ocorrido o fato

jurídico tributário, a cobrança é de rigor (SCAFF, 2011, p. 52)<sup>53</sup>.

E experiências recentes indicam que os Estados promovem a exigência dos valores, ainda que em desacordo com o seu próprio regramento, contanto que identifiquem que as normas que eles próprios expediram sejam, efetivamente, inválidas.

É o que ocorreu, por exemplo, quando do ajuizamento da ADI 2.777, movida pelo Governador de São Paulo com o propósito de reconhecer a inconstitucionalidade do artigo 66-B, II, da Lei nº 6.374/89 do próprio Estado, com a redação dada pela Lei nº 9.176/95. Tal norma previu a devolução ao contribuinte da quantia correspondente à diferença do ICMS devido entre o valor previsto em pauta fiscal para a cobrança antecipada do tributo em regime de substituição tributária e o valor efetivo da venda.

Embora o Estado de São Paulo previsse a restituição de ditos valores ao contribuinte, o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal na já mencionada ADI 1851, no sentido de que os valores não devem ser restituídos ao contribuinte, provocou a iniciativa do aludido ente federativo de buscar afastar os efeitos de sua própria norma estadual.

E não se tratou, diga-se, de movimento isolado do Estado de São Paulo, haja vista que Pernambuco adotou essa mesma medida, contra norma de idêntico conteúdo, ao ajuizar a ADI 2.675, igualmente perante o Supremo Tribunal Federal.

Assim, ainda que se possa, em um primeiro momento, vislumbrar pouco espaço político para que o Estado de origem venha a exigir tais débitos, deve-se ter em vista que, além de a cobrança ser um imperativo legal, pode até mesmo se mostrar conveniente ao ente competente. Isso pode ocorrer por uma infinidade de fatores, como a troca do comando político do Estado, alteração na conjuntura econômica, mudança na jurisprudência a respeito do assunto de que trata a norma, dentre outras causas.

Logo, não se pode descartar que o Estado competente venha a promover, espontaneamente, a exigência daqueles valores que lhe são devidos em decorrência da instituição de benefício fiscal tido por irregular.

#### *4.5.2 Imposição de exigência dos valores pelo Supremo Tribunal Federal*

E, ainda que o Estado não se disponha a, espontaneamente, buscar a restituição dos valores correspondentes ao que deixou de arrecadar com a instituição do benefício

---

<sup>53</sup> Souto Maior Borges tem pensamento parcialmente distinto quanto ao ponto. Segundo o professor pernambucano, a lei de responsabilidade fiscal tem lugar apenas quanto aos benefícios fiscais, sendo inaplicável no que tange aos benefícios de natureza financeira (2000, p. 81-99).

inválido, pode ser obrigado a fazê-lo por ordem do Supremo Tribunal Federal que venha a reconhecer, em sede própria, a inconstitucionalidade da norma (CORREIA; RODRIGUES, 2007, p. 131).

Aventa-se, em tal hipótese, possível renitência do Estado de origem à execução do comando judicial.

Com a devida vênia, trata-se de cogitação alheia à ordem constitucional, que preceitua, em seu artigo 34, VI, a intervenção da União nos Estados e no Distrito Federal para “prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial”.

Na hipótese em exame, o descumprimento de decisão judicial pode conduzir a tal grave figura à mais absoluta revelia da vontade do Estado desobediente. É que tal intervenção deriva de requisição do próprio Supremo Tribunal Federal, figura alheia ao Estado de origem e que, por isso, não está vinculado às amarras políticas que poderiam sugerir fazer vistas grossas à irregularidade do benefício julgado inconstitucional.

Aliás, bem se sabe que o Supremo Tribunal Federal é uma das peças do complexo jogo político que envolve a guerra fiscal, haja vista que vem exortando a busca de solução legislativa para esse conflito mediante a ameaça de positivação de súmulas vinculantes que esclareceriam a irregularidade dos benefícios (LEAL, 2012, p. 79-99).

Ora, se a Corte Constitucional já sinalizou que pode adotar medidas enérgicas para por fim aos expedientes praticados pelos entes subnacionais para atrair investimentos, não há como se afastar a possibilidade de promover intervenção com esse mesmo propósito.

#### *4.5.3 a iniciativa do Ministério Público*

Terceiro porque, em casos tais, o Ministério Público já ajuizou mais de setecentas ações contra o próprio Estado que concede benefício fiscal com o propósito de obrigá-lo a exigir os valores que foram ofertados mediante vantagem irregular ao contribuinte.

Embora possa parecer que tal investida estaria proibida pelo artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347/85, segundo o qual “não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”, análise atenta de tal dispositivo aponta para conclusão contrária.

É que, no caso em exame, o beneficiário é a própria coletividade; o que pode ser individualmente determinado é o prejudicado com a instalação da demanda, ou seja, o

contribuinte que teve um benefício fiscal outorgado para si, mas que, em razão do ajuizamento de ação civil pública, possivelmente terá esse favor fiscal subtraído.

Ou, nas palavras, do Ministro Carlos Ayres de Britto: “o Ministério Público, aqui, não está saindo em defesa de nenhum contribuinte, pelo contrário, ele está atuando contra o contribuinte que fez acordo com o Estado”.

Por essas razões, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 576.155/DF, relator ministro Enrique Ricardo Lewandowski, reputou legítima a atuação do Ministério Público em tais ações.

#### *4.5.4 o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade e as consequências sobre a exigência dos valores controvertidos*

Uma vez demonstrado que o Estado de origem tem o dever de exigir o tributo correspondente ao benefício fiscal outorgado de maneira irregular ao contribuinte, resta verificar se o édito de procedência de ação direta de inconstitucionalidade que venha a expurgar esse favor fiscal interfere de alguma maneira nesse contexto jurídico.

a) Efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade sobre a pretensão dos Estados de origem e de destino

Com o recente julgamento em bloco de uma série de ações diretas de inconstitucionalidade que reconheceram a irregularidade de diversos benefícios fiscais instituídos pelos Estados da federação, tornou-se lugar comum o questionamento quando aos efeitos de dito ato judicial sobre o dever do Estado de origem em exigir os débitos. Emergiu com frequência a suposição de que o julgamento de inconstitucionalidade dos benefícios viria a reforçar a posição dos Estados de destino da exigência do ICMS em decorrência das operações interestaduais agraciadas com os benefícios.

Segundo tal raciocínio, a invalidação formal dos benefícios fiscais reforçaria a argumentação dos Estados de origem quanto à economia irregular de tributos pelo contribuinte.

Tal lógica peca por centralizar o foco da questão relativa à exigência fiscal dos contribuintes em razão de benefícios fiscais na regularidade das leis dos Estados de origem. A rigor, no entanto, a controvérsia é outra.

Que os benefícios vêm sendo considerados irregulares pelo Poder Judiciário todos sabem; a questão consiste em identificar quem pode exigir os valores em decorrência dessa irregularidade.

E, nesse sentido, o reconhecimento da inconstitucionalidade de ditas normas não vem em favor da pretensão dos Estados de destino; antes, as compromete sobremaneira. Deveras, consoante leciona Paulo de Barros Carvalho, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade do benefício fiscal pelo Supremo Tribunal Federal, “a conseqüência advinda será a imediata exigibilidade do crédito tributário relativo ao tributo não recolhido ao Estado de origem, que o havia dispensado ou reduzido de forma considerada indevida pelo Judiciário” (2006, p. 22).

É que, como pontuado no curso do presente trabalho, a Administração Pública tem o dever de anular seus atos, quando maculados de vício de validade, atribuindo efeitos retroativos ao reconhecimento de tal irregularidade.

E essa anulação implicará que se considerem inválidos todos os atos praticados desde a vigência da lei reputada inconstitucional até o julgamento do caso.

É que os acórdãos proferidos em ações de controle concentrado de constitucionalidade (ações diretas de constitucionalidade e de inconstitucionalidade) têm efeitos *ex tunc*, ou seja, são retroativos.

Sendo assim, ao contrário do que se supôs em um primeiro momento, o julgamento do Supremo Tribunal Federal que afasta determinado benefício deve ser entendido como passo decisivo para que o Estado de origem venha a exigir valores cuja capacidade tributária para cobrança, diga-se, é exclusivamente dele.

#### b) Possível modulação dos efeitos dos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal

É certo que existe a possibilidade de modulação dos efeitos dos acórdãos que vierem a reconhecer a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais irregulares outorgados por Estados da Federação, na forma prevista pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Não se deve perder de vista, no entanto, que o fundamento para a aplicação da retroatividade dos efeitos do julgamento é justamente o caráter de nulidade da norma reputada inconstitucional. Sendo assim, em casos como o em exame, em que a inconstitucionalidade é conhecida como chapada, a nulidade é evidente, o que afasta a possibilidade dessa modulação.

Ademais, eventual projeção dos efeitos do julgamento para momento posterior implicaria a renúncia de receita, da parte do Estado que concedeu o benefício irregular, sem que houvesse razão jurídica razoável para tanto, o que também não se mostra adequado, tampouco consentâneo com as diretrizes versadas na Lei de Responsabilidade

Fiscal.

Tais razões foram pontuadas por ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 3.246/PA<sup>54</sup>, ocasião em que entenderam não ser o caso de modulação dos efeitos dos acórdãos relacionados à matéria aqui em exame.

Sendo assim, diante da existência de precedente do Supremo Tribunal Federal, pautado em fundamentos consistentes, afastando a possibilidade de haver a modulação dos efeitos das decisões relacionadas à inconstitucionalidade da outorga de benefícios fiscais, não se vislumbram alternativas juridicamente razoáveis a amparar eventual entendimento de que os valores não deveriam ser exigidos pelo Estado de origem.

c) O benefício irregular e as operações interestaduais entre pessoas não ligadas

Um pouco diversa, por outro lado, é a hipótese do benefício irregular ter sido concedido a pessoa não ligada ao contribuinte autuado.

Em tal hipótese, é plausível que o contribuinte do Estado de destino não tenha ciência da fruição de benefício irregular (CARVALHO, 2012, p. 91-92). Primeiro porque, sendo as informações de trato fiscal sigilosas, não tem como averiguar se eventual vantagem efetivamente se concretizou; segundo porque, diante da pluralidade de entes federativos competentes para legislar sobre ICMS, é razoável que se desconheça todos os meandros de cada uma das leis pertinentes. Não se trata, aqui, de invocar o desconhecimento da própria lei, mas da legislação que, além de ser de terceiro, presume-se constitucional até que sobrevenha comando judicial em sentido contrário.

Pouco importa, aqui, que o Estado de destino divulgue listagem dos benefícios que reputa irregular, tal como procedeu São Paulo ao expedir o Comunicado CAT n° 36/04. Ora, é fato notório que as notas fiscais de aquisição de mercadorias não vêm acompanhadas de extensa descrição do regime tributário outorgado ao vendedor da mercadoria. Diante da ausência de referência, na nota fiscal, quanto à fruição de benefício irregular pelo vendedor situado em outro Estado, exigir do contribuinte que conclua, a partir do pouco que lhe é acessível, que a operação de venda não sofreu o encargo usual do ICMS é, no mínimo, comportamento desproporcional.

Até porque, como bem se sabe, com a dinâmica verificada nas relações jurídicas, não é dado exigir das partes prévio conhecimento de todos os elementos que formam o negócio.

---

<sup>54</sup> Acórdão publicado em 19 de abril de 2006.



Deveras, não se mostra razoável impor ao adquirente de certa mercadoria, por exemplo, que exija do vendedor a comprovação de relação de emprego com a pessoa jurídica proprietária do bem previamente ao negócio. Da mesma forma, não se deve exigir que o adquirente tenha certeza que o vendedor do bem é o seu proprietário, sendo razoável que se valha dos dados usualmente disponíveis para se inferir tais conclusões.

Enfim, a tutela jurídica das relações de massa pressupõe a presunção de boa-fé objetiva e a confiança mútua entre as pessoas de que o negócio se dará de forma regular.

Para tanto, o Direito Civil consagra a teoria da aparência, que consiste, em suma, em reconhecer o direito da parte em razão de determinado negócio jurídico sempre que tiver atuado de boa fé e com as cautelas típicas do homem médio.

De acordo com Vicente Ráo, os requisitos objetivos para a configuração da teoria da aparência são (a) uma situação de aparente normalidade fática e jurídica, em que não parem suspeitas sobre o titular do bem vendido. Já o requisito subjetivo consiste no erro escusável daquele que não identificou a situação como irregular (1997, p. 210).

O adquirente da mercadoria, portanto, é verdadeiramente terceiro na relação firmada entre o Estado de origem e o seu contribuinte pela qual se outorga o benefício fiscal irregular. Embora terceiro, é a ele que o Estado de destino penaliza mediante a exigência do ICMS não recolhido perante o Estado de origem.

Demais disso, consoante já pontuado, embora os enunciados das súmulas n<sup>os</sup> 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal disponham não haver direito adquirido em razão da anulação de ato administrativo viciado, os direitos de terceiros devem ser preservados, na linha da jurisprudência do aludido tribunal.

Claro, assim, que o contribuinte não vinculado àquele que fruiu de benefício fiscal irregular dispõe de relevantes fundamentos jurídicos para evitar eventuais prejuízos.

Encerrada a análise da interação entre os Estados de origem e de destino, no contexto da guerra fiscal, sob os prismas econômico e constitucional, resta verificar se o fundamento legal hoje adotado pelos entes subnacionais para promover a glosa de créditos apropriados em decorrência de operações agraciadas com incentivos de natureza fiscal encontra suporte de validade na legislação infraconstitucional de regência, tema que será abordado no próximo capítulo.

## **5 A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 8º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 DIANTE DAS PREMISSAS CONSTITUCIONAIS ATUAIS E DAS QUE LHE SÃO CONTEMPORÂNEAS**

### **5.1 Fundamento legal para a exigência dos valores do contribuinte**

Uma vez analisada a repartição de competência entre os Estados de origem e de destino, emerge a conclusão de que o valor correspondente a benefício fiscal indevidamente outorgado por ente subnacional deve ser exigido por ele próprio.

Se o Estado de destino não dispõe de conforto constitucional para a exigência dos valores controvertidos, análise do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 pode conduzir a entendimento diverso. Por isso, mostra-se imperativa a exegese minuciosa de tal dispositivo.

Prevê o aludido dispositivo, caso desrespeitado o procedimento previsto na Lei Complementar nº 24/75 para a instituição dos benefícios fiscais por ela listados no parágrafo único de seu artigo 1º, tanto “a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria” quanto “a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

A intelecção de tal norma demanda análises sob duas perspectivas distintas.

A primeira delas é a objetiva, que consiste no confronto da norma frente ao texto constitucional atual e ao que lhe era contemporâneo, a fim de verificar a sua validade.

Uma vez analisada essa validade, é imperativo que se proceda à sua análise subjetiva, consistente na definição dos sujeitos que se submetem a ela. Em outras palavras, ainda que o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 preveja consequências para a fruição de benefício fiscal irregular, é necessário identificar que ente está autorizado a aplicar ditas sanções.

### **5.2 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em sua dimensão objetiva**

#### *5.2.1 As restrições ao creditamento de ICMS impostas pela legislação infraconstitucional*

Se a regra versada no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 impede a fruição do crédito quando da aquisição de mercadoria contemplada com benefício,

inexoravelmente provoca impactos sobre a não cumulatividade do ICMS.

A não cumulatividade do ICMS foi expressamente contemplada no artigo 23, II, da Constituição de 1967 e no artigo 155, § 2º, I, do atual texto constitucional, o qual prevê que dita sistemática se implementa “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Sendo assim, se há, desde o advento da norma legal em exame, norma constitucional prevendo o direito de compensação do montante cobrado nas operações anteriores, é necessário perquirir se a glosa do crédito prevista pelo artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 está em conformidade com a Constituição.

É que, se a não cumulatividade do ICMS se concretiza pela outorga de crédito ao adquirente da mercadoria, evidentemente a supressão de tal direito reflete no tributo dele exigido. Em consequência, se a lei é a responsável pela retirada desse direito, será inválida caso se conclua que vulnerou a diretriz constitucional de não cumulatividade.

Em outras palavras, se a não cumulatividade se operacionaliza mediante o creditamento, pelo adquirente da mercadoria, do ICMS pago pelo vendedor, a supressão desse crédito em razão da aplicação do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 conduz, naturalmente, à tributação sobre valor superior ao que seria exigível em operação regular.

Tendo em vista que a norma constitucional autoriza a compensação do “montante cobrado nas anteriores”, a análise da validade do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 frente ao texto constitucional passa, em um primeiro momento, por juízo de valor quanto ao significado de tal expressão. Caso a glosa em questão tenha provocado a proibição do creditamento de montante cobrado, tal dispositivo pode ser inconstitucional desde a sua edição e, ademais, sequer ter sido recepcionado pela nova ordem constitucional; do contrário, não haverá ofensa à não cumulatividade prevista na Constituição.

Para Paulo de Barros Carvalho, as únicas hipóteses em que o crédito pode ser suprimido são as versadas no texto constitucional; para todas as demais, aí incluídas a “redução do imposto devido, da base de cálculo, diferimento ou até mesmo escrituração de crédito presumido” não podem ser obstruídas pela legislação infraconstitucional (2006, p. 22).

A legitimidade de tal conclusão, contudo, está condicionada à significação que se outorga à expressão não cumulatividade.

Caso se considere que o conceito está implícito no texto constitucional com carga semântica ampla, que já teria previsto textualmente os únicos casos em que o contribuinte

estaria privado do direito de crédito, o raciocínio acima exposto se mostrará incensurável. De outra parte, se, por hipótese, se considerar que conceito de não cumulatividade não é amplo a ponto de obrigar o direito ao creditamento em qualquer outro caso, haveria margem ao tratamento da matéria no âmbito infraconstitucional.

Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, o texto constitucional deve ser interpretado de acordo com o princípio da força normativa, que, em suma, significa que os comandos constitucionais devem ser interpretados sempre de modo a lhes conferir a maior relevância e aplicabilidade possíveis (2002, p. 1.212).

Assim, de pronto se descarta a hipótese de irrestrita liberdade ao legislador infraconstitucional para versar sobre a matéria. A Constituição impõe limites. Resta saber quais.

No trato da não cumulatividade, a Constituição foi categórica em prever o direito ao creditamento quando houver imposto cobrado na operação anterior, conforme textualmente versado em seu artigo 155, § 2º.

Imposto cobrado é aquele incidente em função da venda da mercadoria, ainda que não adimplido pelo contribuinte pela razão que for (CARRAZZA, 2002, p. 258-259).

Tal conclusão está pautada sobretudo em duas premissas.

A primeira consiste na confissão inequívoca, pelo destaque na nota fiscal, da existência de dívida perante o Estado em que está domiciliado o devedor. Se a dívida existe e foi confessada, emergiu, a partir daí, o direito do Estado de cobrá-la. E, com o surgimento desse direito, seus naturais desdobramentos se irradiam, dentre eles a transferência do crédito ao adquirente.

A segunda decorre dos efeitos desse destaque para o próprio adquirente. Ao adquirir a mercadoria com a discriminação do valor correspondente ao ICMS devido pelo vendedor, o adquirente se apropria não apenas do bem transacionado, mas do próprio imposto (ROSTAGNO, 2011, p. 144). A partir de então, portanto, o crédito é seu, e o eventual inadimplemento do imposto pelo devedor tem como consequência a potencial instalação de litígio entre o último e o Estado, quizila alheia à esfera jurídica do adquirente.

Não por outra razão, aliás, o § 3º do artigo 289 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/99) estabelece que os impostos recuperáveis mediante a apropriação de créditos escriturais não se incluem no custo da mercadoria. Ora, se o tributo é repassado na forma de crédito ao adquirente, a fração correspondente ao ICMS destacado na nota sequer pode ser registrado como mercadoria; trata-se de direito diverso, qual seja, o de abatimento do valor do tributo devido ao final do período de apuração.

Logo, não pode a Lei Complementar n<sup>o</sup> 24/75, a pretexto de disciplinar as regras relativas à validade dos benefícios fiscais instituídos pelos entes subnacionais, autorizar interpretação no sentido de que o imposto destacado na nota fiscal não dá direito a crédito, ainda que o favor fiscal esteja eivado de irregularidade (MUSSOLINI JUNIOR, 2007, p. 410).

Esse também tem sido o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema. No julgamento do Recurso em Mandado de Segurança n<sup>o</sup> 31.714/MT pela Segunda Turma do aludido sodalício, o relator, ministro Castro Meira, averbou que “A hipótese de crédito presumido difere substancialmente dos casos de isenção ou não-incidência, pois nessas situações não há, de fato, "imposto devido", já que não há incidência tributária”<sup>55</sup>.

Nada além disso, entretanto, está assegurado ao contribuinte pela norma constitucional hoje vigente que prevê a não cumulatividade.

Tal conclusão se assenta em entendimento já consolidado no Supremo Tribunal Federal quando apreciadas as hipóteses em que haveria direito do contribuinte ao creditamento do IPI.

O Imposto sobre Produtos Industrializados, tal como o ICMS, outorga ao contribuinte direito a crédito correspondente ao tributo que incide na operação de aquisição do produto a ser posteriormente revendido. Diversamente do ICMS, no entanto, a Constituição não previu restrições ao creditamento em hipóteses em que não há a exigência do imposto na operação anterior, tal como ocorre com a isenção e a não-incidência.

Instado a se manifestar, o aludido tribunal veio a sedimentar entendimento no sentido de que o direito ao crédito assegurado constitucionalmente está limitado às hipóteses em que a exigência do imposto se sucede ininterruptamente durante toda a cadeia produtiva; para todas as demais, não haveria limitações à restrição ao crédito pela legislação de regência.

Assim procedeu, no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários n<sup>os</sup> 353.657/PR<sup>56</sup> e 370.682/SC<sup>57</sup>, quando entendeu não ser permitido o creditamento relativo à aquisição de insumos não tributados ou sujeitos a alíquota zero, ainda que a saída desses insumos esteja sujeita à incidência do IPI, tendo averbado, na ocasião, que “observa-se o princípio da não cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com

---

<sup>55</sup> Acórdão publicado em 19 de setembro de 2011.

<sup>56</sup> Acórdão publicado em 6 de março de 2008.

<sup>57</sup> Acórdão publicado em 19 de dezembro de 2007.

o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero”.

Assim entendeu até mesmo no caso da manutenção dos créditos em decorrência de entradas de mercadorias gravadas com tributos sucedidas de saídas não tributadas, conforme decidido quando da apreciação dos Recursos Extraordinários n<sup>os</sup> 460.785/RS<sup>58</sup>, 562.980/SC<sup>59</sup> e 475.551/PR<sup>60</sup>. Na ocasião, pontuou o ministro Carlos Alberto Menezes Direito, a partir de interpretação literal do texto constitucional, que a não cumulatividade consiste na “compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Então, se houver crédito na entrada, mas não houver produto onerado na saída, não há como fazer a compensação”.

Se o que autoriza o creditamento, para o Supremo Tribunal Federal, é a existência de operações jurídicas oneradas sucessivamente, pelas quais o adquirente se apropria do imposto exigido na operação antecedente, a definição quanto ao direito de creditamento nas hipóteses de redução de base de cálculo e de redução de alíquota deve obedecer a tal lógica.

Deveras, se o direito emerge da cobrança havida na operação antecedente, os benefícios fiscais que outorgam redução de base de cálculo ou de alíquota asseguram a apropriação do crédito de maneira igualmente proporcional, ou seja, apenas no que se refere ao quinhão correspondente ao tributo efetivamente exigido do vendedor<sup>61</sup>.

Pelas razões acima expostas, não pode a legislação infraconstitucional deixar de observar as diretrizes constitucionais relacionadas à sistemática não cumulativa do ICMS, o que implica não haver espaço para se desconsiderar, em hipótese alguma, o direito de crédito correspondente a imposto exigido em operação anterior quando a próxima será igualmente tributada.

Logo, benefícios fiscais que outorguem ao contribuinte créditos presumidos ou incentivos financeiros transmitem ao adquirente crédito escritural correspondente ao valor do tributo devido como se não houvesse a concessão de ditos favores.

Para as demais hipóteses, não há o necessário conforto constitucional a assegurar o direito integral ao creditamento. Em outras palavras, quando ausente a incidência integral do imposto na operação anterior não há direito constitucional a se invocar para a

---

<sup>58</sup> Acórdão publicado em 11 de setembro de 2009.

<sup>59</sup> Acórdão publicado em 4 de setembro de 2009.

<sup>60</sup> Acórdão publicado em 13 de novembro de 2009.

<sup>61</sup> Nesse sentido, dentre diversos outros precedentes, Recurso Extraordinário n<sup>o</sup> 174.478/SP, Relator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, acórdão publicado em 30 de setembro de 2005.

apropriação integral dos respectivos créditos.

Assim, sob o enfoque da não cumulatividade, o âmbito de atuação de norma infralegal restritiva do direito ao creditamento se encontra parcialmente reduzido, dada a intangibilidade do crédito decorrente das operações em que haja o destaque integral do imposto, situação na qual se enquadra, inclusive, a hipótese do crédito presumido e a do incentivo financeiro.

Esse é o panorama atual da interação da não cumulatividade constitucionalmente prevista com normas de natureza infralegal tendentes a restringir o direito ao creditamento pelo adquirente da mercadoria.

A análise do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, no entanto, não se esgota aí. Por se tratar de norma bastante antiga, além das restrições acima apontadas é de rigor que se faça o confronto de seu texto perante a Constituição a ele contemporânea, assim como às alterações constitucionais supervenientes, dentre elas o atual texto constitucional, a fim de verificar se a norma já teria sofrido, no passado, restrições em função de invalidade diante de normas de envergadura constitucional.

### *5.2.2 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em confronto com o texto constitucional a ele contemporâneo*

Quando do advento do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, estava em vigor a disciplina constitucional da matéria estabelecida pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, que alterou a Constituição de 1967.

Além de já prever, desde então, o direito à não cumulatividade e o seu procedimento de creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores, dito ato constitucional estabeleceu, em seu artigo 23, § 6º, que “As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

Foi diante desse cenário constitucional que emergiu a regulamentação do aludido dispositivo. Valendo-se da autorização outorgada pela Constituição para versar sobre isenções, a Lei Complementar nº 24/75 previu, logo no *caput* de seu artigo 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, segundo esta Lei”.

Se o *caput* do artigo 1º estava em conformidade com o regramento constitucional que lhe era contemporâneo, o parágrafo único do aludido dispositivo traz interpretação ousada e extensiva do significado de isenção.

Em seus incisos, dito parágrafo passa a equiparar ao regime jurídico da isenção do então ICM hipóteses outras como “redução de base de cálculo”, “devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros”, “concessão de créditos presumidos”, “prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data” e “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”.

Segundo Ricardo Lobo Torres, não haveria qualquer invalidade de tal dispositivo, uma vez que, caso se entenda que a Constituição autorizou unicamente a disciplina da instituição de isenções fiscais, outras figuras que podem conduzir a resultado econômico semelhante, como os créditos presumidos e as reduções de base de cálculo poderiam ser instituídas livremente pelos Estados interessados (2007, p. 335).

Com a devida vênia, desde o advento do Código Tributário Nacional, em 1966, a legislação de regência prescreve que as hipóteses de exclusão do crédito tributário, de que são espécies a isenção e a anistia, devem ser interpretadas literalmente. Se assim é, não há lastro, na hermenêutica tributária, a se estabelecer interpretação ampliativa do que seria isenção.

Logo, conclui-se que a remissão a quaisquer outros incentivos denota que a intenção da lei foi valer-se de previsão constitucional restrita à hipótese da isenção para proscrever toda e qualquer forma de economia que pudesse estar relacionada à exigência do ICMS.

A autorização constitucional não era desse calibre. A ausência de amparo à norma pelo artigo 23, § 6º, da Constituição de 1967, portanto, salta aos olhos, conforme já expuseram Paulo de Barros Carvalho (2006, p. 18) e Eduardo Jacobsen Neto e Pedro Anan Jr. (2011, p. 138).

As premissas estabelecidas para a conclusão acima são as mesmas aplicáveis para o tratamento de benefícios relacionados a ICMS pela Constituição. É a opinião, dentre outros, de Ives Gandra da Silva Martins: “Os arts. 1º e 8º da LC, já transcritos, cuidam de incentivos fiscais e financeiros, mas, como é lei anterior a 1988 e só de incentivos fiscais cuidou a Constituição de 1988, quanto aos incentivos financeiros não foi a referida Lei



Complementar, decididamente recepcionada [...]” (2004, p. 825)<sup>62</sup>.

Assim, na parte em que disciplina a regra versada no artigo 23, § 6º, da Constituição de 1967, o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 é válido apenas no que tange ao regramento da isenção *stricto sensu*. Todas as demais questões, decorrentes da redação ampliativa do parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75, são estranhas a tal fundamento constitucional.

Em consequência, não se deveria aplicar o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, cujo escopo é regular, justamente, a inobservância das regras versadas em tal diploma legal. Ora, se o artigo 1º regula validamente apenas as isenções, é este o limite objetivo da envergadura do artigo 8º desde o seu advento.

Na prática, no entanto, o Supremo Tribunal Federal vem considerando irregular a outorga de qualquer espécie de benefício, seja ele fiscal ou financeiro, nas hipóteses em que não haja prévio consenso dos entes subnacionais quanto à sua instituição. Ilustrativamente, assim decidiu no julgamento da ADI no julgamento da ADI 3.702/ES, ocasião em que averbou que “O nominado diferimento, em verdade, reveste-se de caráter de benefício fiscal, resultando em forma de não pagamento do imposto, e não no simples adiamento”. Em decorrência de tal premissa, concluiu que “ao conceder forma indireta de benefício fiscal, sem aprovação prévia dos demais estados-membros, viola o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal”<sup>63</sup>.

### 5.2.3 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em confronto com a Emenda Constitucional nº 23/83

Se é certo que o artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75 poderia disciplinar a forma como isenções eram concedidas ao antigo ICM, a aplicação das sanções versadas no artigo 8º, por sua vez, ainda pendiam de mais um exame jurídico.

É que, quando da entrada em vigor da lei complementar em foco, ainda não havia previsão constitucional retirando o direito ao creditamento nas hipóteses de isenção e de não incidência. Tal regra só entrou em vigor por ocasião da promulgação da Emenda Constitucional nº 23 (Emenda Passos Porto), oito anos após.

Diante de tal contexto, deve-se ponderar se a lei complementar poderia ter suprimido o direito ao creditamento em tal hipótese. Em caso negativo, a promulgação

---

<sup>62</sup> É também a opinião de JACOBSEN NETO; ANAN JR., 2011, p. 131 e de CARVALHO, 2008, p. 282-283.

<sup>63</sup> Acórdão publicado em 30 de agosto de 2011.

superveniente da emenda constitucional acima mencionada em nada socorreria a norma infralegal, pois o vício de inconstitucionalidade não é sanável por regramento constitucional que lhe é posterior.

A remissão ao entendimento atual do Supremo Tribunal Federal quanto ao direito de creditamento no IPI, no entanto, aponta no sentido de que o crédito, nas hipóteses de isenção e de não incidência de ICMS, era proscrito mesmo antes da Emenda Constitucional nº 23/83.

É que, antes de tal alteração constitucional, a disciplina constitucional da não cumulatividade do ICMS encontrava identidade com a atual estrutura normativa do IPI. E, conforme aventado linhas acima, a Corte Constitucional sedimentou entendimento no sentido de que tais hipóteses não dão direito a crédito, na hipótese do IPI, mesmo ante a ausência de proibição constitucional expressa, tal como a versada pela Emenda Constitucional nº 23/83.

Em consequência, pode-se afirmar que a alteração constitucional introduzida pela emenda constitucional de 1983 foi ociosa sob a ótica da jurisprudência consolidada.

Logo, como o direito ao crédito não existe na hipótese de isenção independentemente de proibição constitucional expressa, o artigo 8º nada mais fez, no plano objetivo, do que disciplinar em detalhes contexto jurídico já definido pela interpretação do próprio texto constitucional.

Por isso, sob o plano objetivo, pode haver a supressão do direito ao creditamento na hipótese de isenção. Remanesce, no entanto, necessário esclarecer quem detém a prerrogativa de glosar eventual creditamento reputado indevido, assunto que será abordado mais adiante. Antes, no entanto, deve-se perscrutar a interação do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 com a Constituição de 1988.

#### *5.2.4 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em confronto com o texto constitucional atual*

No confronto com a Constituição atual, infere-se que a norma prevista pelo artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, antes mutilada pela própria invalidade parcial perante a Constituição de 1967, foi integralmente recepcionada na parte em que ainda era válida.

É que, frente à Constituição anterior, o texto constitucional atual trouxe competência mais ampla para o legislador complementar no que tange ao trato das questões aqui examinadas.

De acordo com o artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição, compete à lei

complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Portanto, perante a Constituição anterior, as hipóteses de isenção deveriam ser versadas em lei complementar; e frente à Constituição atual, as de incentivos e benefícios fiscais, afora as próprias isenções, estão sujeitas a tal espécie legislativa.

Isso não autoriza que se busque, sob a égide da Constituição de 1988, fundamento de validade na Lei Complementar nº 24/75 para a glosa de créditos de outros benefícios que não a isenção. Conforme pontuado linhas acima, o vício de inconstitucionalidade não pode ser suprido por alteração constitucional superveniente.

Essa, em suma, é a análise do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em sua perspectiva objetiva.

Resta, assim, proceder à sua análise frente ao ângulo subjetivo.

### **5.3 O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 em sua dimensão subjetiva**

#### *5.3.1 Impossibilidade de manejo do regime jurídico administrativo por um Estado em desfavor de outro Estado*

Conforme exposto acima, as relações travadas entre o Poder Público e o particular são marcadas por traços peculiares, suficientes para distingui-las das relações estritamente privadas.

Se hoje é ponto pacífico que a Administração Pública deve, efetivamente, fruir de determinadas prerrogativas no trato de suas relações jurídicas com o particular, não se pode perder de vista a amplitude dessas regras extravagantes.

Dito de outro modo, a busca pelo interesse da coletividade não pode se dar de forma desmedida. É necessário que se estabeleçam limites, a fim de evitar abusos e desvirtuamento do propósito de tutelar o interesse público. Desde as revoluções liberais do final do século XVIII, foi abandonado o velho modelo de absolutismo em prol de uma série de restrições à atividade do Estado, que envolvem a obediência aos direitos fundamentais do cidadão, à separação de poderes e ao federalismo (KUBLISCKAS, 2010, p. 103-104).

No caso do federalismo, as limitações consistem, justamente, na definição da autonomia de cada ente, o que, evidentemente, se dá nos planos horizontal e vertical.

Verticalmente, a Constituição se ocupa em estabelecer as fronteiras de atuação de cada um dos patamares federativos, prevendo em seus artigos 20 a 33 todas as

competências materiais e legislativas distribuídas pela federação.

Horizontalmente, ao ser assegurado a cada ente o seu quinhão de poder, o federalismo evidentemente pressupõe que as demais pessoas jurídicas de direito público situadas no mesmo patamar não podem estender as suas prerrogativas sobre a seara de seus pares.

Trata-se de conclusão elementar: sendo os entes federativos iguais entre si, não há como se aplicar, no trato de suas relações, regime jurídico permeado por diretrizes que alçam uma das partes a posição preeminente se comparada à outra.

Deveras, se a autonomia de um ente for exercida sobre quinhão de poder de outro, o exagero do primeiro implicará inexorável perda de poder do segundo. Em outras palavras, para que um dos entes possa fruir das prerrogativas típicas do regime jurídico administrativo, o outro necessariamente terá que assumir o papel de particular, ou seja, de se tornar submisso a um feixe de normas que lhe põe em situação de inferioridade.

Se as prerrogativas estão limitadas no trato de interesses que envolvam mais de um ente federativo em posições antagônicas, a autotutela outorgada à Administração Pública, que nada mais é do que uma das formas de externar esse regime favorável, também está.

Consiste a autotutela, em suma, no poder de que dispõe a Administração para impor obrigações ao particular sem que, para tanto, necessite estar amparada em decisão judicial. Para tanto, vale-se da presunção da legitimidade de seus atos, outra prerrogativa de que dispõe.

Na hipótese em exame, essa autotutela seria exercida pelo Estado de origem em desfavor, ainda que indiretamente, de outro ente federativo. É que, para promover a glosa dos créditos apropriados quando da aquisição de mercadoria oriunda de outro ente federativo, o Estado de destino necessita fazer juízo de invalidade de norma vigente editada por seu par, arrogando-se de superioridade federativa a que, absolutamente, não faz jus.

Ora, um Estado da federação não pode desconsiderar, unilateralmente, a legislação de outro Estado sob o pretexto de considerá-la inválida. Se ambos os Estados estão situados em pé de igualdade, não há como se legitimar o juízo de validade sobre lei do outro. Afinal de contas, caso assim se proceda, o Estado que expediu a lei se sujeitará a ter seu ordenamento jurídico censurado por quem sequer lhe é hierarquicamente superior.

Logo, o Estado de destino não dispõe da prerrogativa de inquirir de invalidade lei editada pelo Estado de origem.

### *5.3.2 Presunção de constitucionalidade das normas*

Ainda que assim não fosse, outro impedimento de ordem administrativa conduz à mesma conclusão.

Tendo em vista que a concessão de benefícios fiscais irregulares pelos Estados de origem tem lastro em previsão legislativa estadual, o afastamento desse regramento legal tem como suporte suposta invalidade em razão da regra constitucional que estabelece que incentivos só podem ser instituídos se convencionados entre todos os Estados da Federação.

O fundamento constitucional dessas supostas concessões irregulares de benefícios fiscais de ICMS é incontroverso, haja vista a infinidade de ocasiões em que o Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre o tema em Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI 84/MG, ADI MC 128/AL, ADI MC 902, ADI 1.296/PI, ADI MC 1.247/PA, ADI MC 1.179/RJ, ADI MC 2.021/SP, ADI 1.587, ADI MC 1.999, ADI MC 2.532, dentre outras). Ora, não tivesse conotação constitucional, a ADI sequer seria cabível.

Assim, se o afastamento do benefício demanda juízo de inconstitucionalidade, jamais poderia o Estado de destino assim proceder sem antes obter o necessário reconhecimento desse vício perante o Poder Judiciário.

É que a atividade legislativa deriva do exercício de um poder estatal típico. Logo, em se tratando de ato expedido por um dos pilares do Estado, deve, em princípio, ser seguido por todos aqueles que a ditas normas se submetam. Seu eventual afastamento, assim, demanda a provocação de outro poder, de igual hierarquia do legislativo, para que proceda a juízo de validade sobre a norma expedida.

Nesse contexto, a mera constatação de paridade hierárquica entre o Poder Legislativo, responsável pela expedição da norma, e o Poder Judiciário, competente para afastá-la, já denota a cautela que este último deve adotar em seu juízo de constitucionalidade.

Dessa cautela oriunda da paridade hierárquica dos poderes derivam duas diretrizes relevantes para a exegese da norma, quais sejam, que a norma deve ser considerada constitucional sempre que houver fundamento razoável válido apto a sustentá-la e que, quando houver mais de uma interpretação possível, deve-se privilegiar aquela que prestigie a validade da norma.

Tais características informam, como bem se vê, o princípio da constitucionalidade das normas, que restou positivado, ainda que de forma oblíqua, na Carta da República.

Deveras, a leitura da Constituição indica que estão permeadas pelo seu texto diversas indicações de que o juízo de inconstitucionalidade de uma norma demanda requisitos específicos e mais rigorosos do que o seu mero afastamento por outro motivo.

Exemplo disso é o artigo 97 da Constituição da República, o qual impõe que o reconhecimento de inconstitucionalidade de normas por Tribunal se dê por maioria absoluta de seu órgão especial ou plenário. A exigência de número significativo de votos no sentido da inconstitucionalidade de uma norma é indicativo de que seu afastamento demanda juízo verdadeiramente parcimonioso.

No mesmo sentido, o recurso extraordinário é cabível, pelo permissivo da alínea *b*, do artigo 102 da Constituição, contra decisão que considera norma inconstitucional, e não contra decisão que a reputa constitucional. Tal regra é indicativo de que, aos olhos do constituinte, interessa que o Supremo Tribunal Federal revise decisão que repete norma inválida frente ao texto constitucional, preocupação não manifestada na situação oposta, em que o Tribunal de 2º grau tenha proferido decisão reputando a norma constitucional.

Se ao Poder Judiciário o juízo de inconstitucionalidade da norma só pode ser promovido excepcionalmente, não se vê qualquer espaço para que o Poder Executivo esteja imbuído da mesma competência.

Tal inferência está pautada em lógica simples: ao Poder Executivo compete cumprir as normas, ao passo que ao Poder Judiciário compete atividade oposta, consistente em apreciar a validade dessas normas. Logo, se ao último o reconhecimento de inconstitucionalidade é algo atípico, ao primeiro, que deve cumprir a norma, não cabe julgá-la.

É por isso que o professor Luís Roberto Barroso assim sentencia a conduta de afastar norma inconstitucional sem manifestação prévia de magistrado competente: “antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco” (1996, p. 165).

Assim, a presunção de constitucionalidade da norma instituída no Estado de origem deve prevalecer, o que demanda ao Estado de destino a busca por outro caminho para fazer valer a sua pretensão.

### *5.3.3 Nulidade do ato vs. ineficácia do crédito*

Ante tal obstáculo, Célio Lopes Kalume e Onofre Alves Batista Junior entendem que as consequências previstas pelo artigo 8º não devem ser aplicadas de forma cumulativa pelo mesmo ente federativo. Para os referidos autores, diante da concessão de benefícios fiscais irregulares, caberia ao Estado de destino unicamente aplicar a regra que determina a

ineficácia do crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte situado em seu perímetro territorial. Não lhe competiria, assim, decretar a nulidade do ato que outorgou o benefício fiscal, até mesmo por falta de interesse para tanto (2013, p. 42).

Segundo advogam, a lavratura de autuações pelo emprego de crédito indevido demandaria unicamente a ineficácia do crédito, não havendo necessidade de se buscar o reconhecimento da nulidade do benefício. Tal procedimento, aliás, prestigiaria o princípio da presunção de constitucionalidade das normas, na medida em que tornar ineficaz o crédito não significaria afastar a validade presumida do ato normativo expedido pelo Estado de origem outorgando o benefício fiscal controvertido (KALUME; BASTITA JUNIOR, 2013, p. 47).

O raciocínio não procede.

Primeiro porque a mera imposição de ineficácia do crédito implica juízo de inconstitucionalidade da norma do Estado de origem em que outorgado o benefício fiscal. Ora, conforme se infere da própria leitura do artigo 8º, a ineficácia do crédito não é medida aplicável a qualquer benefício fiscal, mas apenas a aqueles tidos por irregulares, justamente por não terem fundamento de validade no texto constitucional.

Logo, ao glosar o crédito por considerá-lo ineficaz, o Estado de destino faz juízo de constitucionalidade da norma que institui o benefício fiscal. Pouco importa, aqui, que o procedimento adotado não seja ostensivo, já que deixa de decretar a nulidade do ato de outorga do benefício.

É que, conforme bem pontua o Supremo Tribunal Federal, deixar de aplicar a norma reputada inconstitucional e reconhecer textualmente tal vício são atos jurídicos de idêntica natureza. Dito raciocínio está expressamente plasmado na súmula vinculante nº 10, a qual dispõe que “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

Ainda que assim não fosse, tal raciocínio não se acomoda às normas constitucionais pertinentes ao assunto, nomeadamente as que instituem o federalismo e a não cumulatividade mediante o creditamento do imposto devido nas operações anteriores.

Assim, caso efetivamente considere ter o direito de glosar o crédito utilizado pelo seu contribuinte, o Estado destinatário necessita de reconhecimento judicial da inconstitucionalidade da norma para poder afastá-la, haja vista que, sem tal pronunciamento, a norma se presume constitucional.

Dito de outro modo, ainda que se entenda que o Estado de destino tem direito de cobrar o ICMS não recolhido pelo contribuinte ao Estado de origem, tal prerrogativa exige reconhecimento judicial da invalidade do benefício fiscal controvertido prévio à cobrança dos valores do contribuinte.

A via judicial para tanto, contudo, varia em função do sujeito passivo da pretensão formulada pela Administração Pública.

#### *5.3.4 A forma adequada de formulação de pretensão pelo Estado de destino*

É lugar comum, quando se versa sobre a forma em que o Estado de destino deve dirigir sua pretensão para fins de afastar os atos inválidos de concessão de benefícios fiscais por seus pares, que deve ser ajuizada ação perante o Supremo Tribunal Federal.

Tal exegese está pautada na lógica de que a glosa dos créditos representaria atitude incompatível com a forma federativa de Estado, na medida em que implica a negativa de vigência à lei de outro Estado que tenha instituído o benefício fiscal em foco (BORGES, 2000, p. 124).

Para que a demanda seja ajuizada diretamente perante o Supremo Tribunal Federal, no entanto, é necessário que tanto o Estado que concede o benefício quanto o que glosa o crédito figurem em polos opostos da ação judicial em foco. Tal contexto demanda que ambos sejam partes legítimas para figurar no feito, na exata forma prevista pelo artigo 3º do Código de Processo Civil, segundo o qual “para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade”.

Essa legitimidade só está presente, no âmbito processual, quando estiver configurado o interesse jurídico da parte na resolução da demanda. Em outras palavras, só é legítima a inclusão de determinada pessoa como parte caso a decisão que vier a ser proferida repercuta diretamente nos seus direitos ou obrigações.

No caso ora em análise, se a pretensão do Estado de destino for unicamente de obter autorização para promover a glosa dos créditos correspondentes ao ICMS que teria sido inadimplido em função da concessão de benefícios fiscais, não há propriamente repercussão jurídica sobre o Estado de origem.

Deveras, ainda que venha a se formar coisa julgada em desfavor do contribuinte, o benefício fiscal, em si, restará intocado e poderá seguir vigente inclusive em favor do mesmo contribuinte. O que se reconhecerá na hipótese é a impossibilidade de creditamento do valor integral perante o Estado de destino. Sendo assim, não haverá qualquer repercussão sobre a esfera de direitos e obrigações do Estado de origem. Haverá, na



verdade, repercussão apenas e tão somente em desfavor do contribuinte, este sim parte legítima para figurar no feito.

Em tal caso, portanto, o pleito deverá ser contemplado em ação a ser ajuizada em 1º grau de jurisdição. Trata-se, na hipótese, de mero litígio entre o particular e o Poder Público, situação que não é o bastante para justificar a afetação da demanda a grau de jurisdição mais elevado.

Se, por outro lado, a intenção do Estado de destino for a de afastar definitivamente a norma do Estado de origem que outorgou benefício fiscal irregular, a pretensão assume outro foro.

Tal se dá porque, nessa hipótese, a pretensão é formulada por um Estado da federação contra outro ente situado no mesmo patamar federativo. E, diversamente do que ocorre na situação tratada linhas acima, aqui haverá repercussão direta na esfera jurídica do Estado que concede o benefício, haja vista que a coisa julgada que será formada poderá suprimir o seu direito de ofertar dito regime especial de tributação.

Configurada lide que envolve interesse jurídico antagônico de dois Estados, está-se diante de causa que implica reflexos no sistema federativo, dado que envolve o equilíbrio de forças entre dois entes subnacionais. Por isso, deve ser ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, órgão responsável por equacionar os litígios federativos.

Para tanto, pode o Estado se valer de duas vias distintas.

A primeira forma seria a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, pelo Estado destinatário ou por um dos entes previstos no artigo 103 da Constituição Federal, contra a lei do outro Estado da Federação e que tenha por objeto a concessão unilateral de benefício relativo ao ICMS.

Uma segunda forma de questionamento seria a propositura de ação cível, pelo Estado destinatário juntamente com eventuais outros Estados que se sentissem lesados, contra o Estado que concede unilateralmente os benefícios fiscais.

Em vez de ter como objetivo a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, a ação cível originária tem caráter notoriamente subjetivo, na medida em que busca, como qualquer outro conflito subjetivo, a emissão de comando judicial tendente a afastar o ato tido como irregular do Estado de origem, podendo-se pleitear, nesta sede, inclusive a recomposição pelas perdas incorridas em razão da instituição do benefício inválido.

Portanto, sob o viés subjetivo, infere-se que o Estado de destino não pode adotar prerrogativas inerentes ao regime jurídico administrativo para o fim de cobrar do

contribuinte valor correspondente ao ICMS que não foi exigido na origem mediante mera lavratura de auto de infração. Caso entenda que o valor efetivamente lhe é devido, é imperativo que mova ação judicial com o intuito de obter o reconhecimento, pelo Poder Judiciário, de seu direito de exigir ditos valores.

#### **5.4 A exegese do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75**

Toda a exposição versada no presente capítulo se destina a permitir a inteligência do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, fundamento legal invocado pelos Estados de destino com vistas a legitimar a glosa dos créditos apropriados por quem recebe mercadoria decorrente de operação interestadual em que o remetente foi agraciado com benefício fiscal tido por irregular.

Há cerca de vinte anos, Paulo de Barros Carvalho manifestou opinião, hoje revista, no sentido de se tratar de dispositivo passível de aplicação pelo Estado de destino da mercadoria, que poderia glosar o crédito decorrente de benefício fiscal supostamente irregular outorgado pelo Estado de origem. Segundo o aludido jurista, por se tratar de tributo, em regra, plurifásico, o ICMS exigido em uma determinada operação tem repercussão sobre toda a cadeia econômica daquela mercadoria. Logo, seria um imperativo decorrente da lógica do tributo exigi-lo de maneira uniforme. Ademais, eventual omissão na exigência, pelos Estados envolvidos, dos valores glosados poderia redundar até mesmo em violação ao princípio da indisponibilidade do interesse público, já que autorizaria, por via oblíqua, o desfalque de valores devidos aos cofres públicos (1994, p. 109)<sup>64</sup>.

Discorda-se de tal entendimento.

Longe de se tratar de dispositivo de fácil exegese, o artigo 8º é cercado por verdadeira miríade de peculiaridades, o que inclui análises de fundo tributário, administrativo, constitucional e processual.

Diante de tudo isso, é natural que a exegese do artigo 8º não se faça dentro da lógica binária de validade ou invalidade. O dispositivo é válido, mas em envergadura bem reduzida se comparada à atual interpretação invocada pelos Estados de destino. É reduzida porque não abrange todas as situações textualmente versadas na norma em foco, porque não pode ser aplicada da forma como vêm atuando os Estados de destino, e porque não pode ser aplicado por quem o aplica.

É o que se passa a expor com mais vagar, sempre tendo como parâmetro as

---

<sup>64</sup> Como já pontuado, a alteração da opinião foi formalizada em CARVALHO, 2012, p.72.

conclusões versadas no curso do presente capítulo.

Sob o ângulo objetivo, viu-se que, embora a não cumulatividade não esteja exaustivamente regradada no texto constitucional, há um núcleo duro que não pode ser alterado pela legislação infraconstitucional. Seguramente se inclui em tal núcleo a hipótese do imposto cobrado, ainda que não recolhido pela razão que for. Logo, sempre que houver a exigência do imposto – caso das concessões de crédito presumido e dos incentivos financeiros – o artigo 8º não pode ser invocado para afastar o creditamento do ICMS por aquele que compra mercadoria gravada com o benefício, ainda que o ônus econômico imputado ao vendedor seja inferior àquele discriminado na nota fiscal de venda.

Sob o enfoque subjetivo, o influxo do federalismo impede que um ente federativo se aproprie da renda tributária de seu par. Trata-se de diretriz prestigiada pelo texto constitucional, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e positivada expressamente pelo artigo 8º do Código Tributário Nacional.

Se essa divisão existe e impede a interferência de um Estado em assuntos de competência de outro, conclui-se que compete ao próprio Estado, e não a outro membro da Federação, gerenciar suas próprias questões de forma independente, sem a intervenção de seus pares.

No âmbito de sua competência, aliás, reside justamente o dever de exigir o tributo que deixou de ser adimplido por seu contribuinte, quando de operação interestadual, em razão da instituição de benefício fiscal tido por irregular, haja vista que tal outorga é nula e não gera direitos, conforme aduzido linhas acima.

E, se o Estado de origem tem o dever de exigir os valores ora em exame, permitir que o Estado de destino promova idêntica cobrança daria margem a *bis in idem*, com a cobrança do mesmo ICMS por dois sujeitos ativos distintos. Mais do que ilegítima, tal forma duplicada de cobrança redundaria em cumulatividade do tributo (SCHOUERI, 2007, p. 269), em violação à previsão de adoção da sistemática não cumulativa para o ICMS, versada no artigo 155, § 2º, II, da Constituição.

Logo, a legitimidade para a aplicação das consequências previstas pelo artigo 8º, I e II, da Lei Complementar nº 24/75 é privativa do Estado de origem.

Interpretar tal comando de forma diversa significa ater-se ao seu mero exame literal, olvidando-se a necessária análise lateral, correspondente à inteligência sistemática e integrada do artigo 8º em sua interação com as demais normas pertinentes ao tema situadas no mesmo plano hierárquico. No caso em exame, a aplicação do artigo 8º, I e II, da Lei Complementar nº 24/75, pelo Estado de origem implicaria desconsideração do aludido

artigo 8º do Código Tributário Nacional, outra norma igualmente versada em lei complementar.

Deveras, não há como tornar compatíveis ambas as normas caso se considere que a Lei Complementar nº 24/75 autoriza a exigência do ICMS devido ao Estado de origem pelo Estado de destino. Tal exegese implica apropriação de valores de outro ente federativo, o que nada mais é do que a conduta expressamente prosrita pelo artigo 8º do Código Tributário Nacional.

E, no conflito entre tais preceitos legais, o versado na Lei Complementar nº 24/75 deve ceder passo ao previsto pelo Código Tributário Nacional.

Tal conclusão está fundada em análise vertical da norma em análise, que consiste em seu confronto com os preceitos constitucionais a ela pertinentes. No caso em foco, a aplicação do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 na forma pretendida pelo Estado de destino traria verdadeiro conflito com a forma federativa de Estado e com os seus apanágios da autonomia administrativa e financeira.

Em tal contexto, havendo mais de uma interpretação possível da norma, sendo que uma delas se apresenta em harmonia com o texto constitucional, deve-se conferir ao dispositivo em exame interpretação conforme a Constituição (MORAES, 2010, p. 16-17).

Assim, no caso em exame, sob o ângulo subjetivo deve-se reputar válida apenas a interpretação que considera o Estado de origem o único legitimado para a exigência dos valores não adimplidos em razão de benefício fiscal concedido irregularmente.

Estabelecidas tais premissas, passa-se a aplicá-las às três cláusulas do artigo 8º pertinentes à atividade do Estado de destino de glosar créditos apropriados por contribuinte situado em seu perímetro territorial em razão da aquisição de mercadoria em operação interestadual que tenha dado margem a fruição de benefício fiscal pelo vendedor, quais sejam, a “nulidade do ato”, a “ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria” e a “exigibilidade do imposto não pago”.

A “nulidade do ato” só pode ser reconhecida pelo Estado de origem e quando se tratar de isenção outorgada em desrespeito ao procedimento previsto pelo artigo 1º da Lei Complementar nº 24/75, sendo certo que a declaração de tal vício não pode ser estendida a outros benefícios fiscais porque dito dispositivo extrapolou o fundamento de validade constitucional que lhe era contemporâneo. Ressalva-se, aqui, no entanto, a plausibilidade de entendimento diverso pautado na jurisprudência hoje consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o artigo 1º seria norma válida a regular a instituição de qualquer espécie de benefício fiscal ou financeiro relativo a ICMS.

A “ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria” é cláusula limitada a operações internas. Tal conclusão está amparada na premissa acima adotada de que a forma federativa de Estado impede o Estado de destino de exigir tributos que não são de sua competência. Como a norma versada no artigo 8º, neste ponto, faz remissão ao recebedor da mercadoria, e considerando que apenas o Estado que instituiu o benefício pode exigir os valores que resultam de benefício fiscal possivelmente inválido, é de competência exclusiva de tal ente aplicar a sanção de ineficácia do crédito. Ora, se apenas o Estado que concedeu o crédito reputado irregular pode glosar o crédito apropriado pelo recebedor da mercadoria, então o escopo da cláusula ora estudada está confinado a operações cujas partes estejam, ambas, situadas nesse Estado, ou seja, operações internas.

Demais disso, a ineficácia também só pode ser aplicada caso as previsões da lei complementar em foco não sejam observadas. Assim, como envergadura normativa válida do artigo 1º se limita à hipótese de isenção, a ineficácia tem lugar tão somente caso a tomada de crédito tenha como origem aquisição de mercadoria em operação interna isenta.

Mais uma vez se ressalva a interpretação mais ampla consolidada no Supremo Tribunal Federal, ou seja, é razoável considerar-se que a ineficácia pode ser oposta para apropriação de crédito, em operação interna, decorrente de venda agraciada com qualquer benefício fiscal ou financeiro. Por fim, a ineficácia aqui examinada deve observar a disciplina da sistemática não cumulativa imposta pela Constituição, ou seja, a interpretação fundada na jurisprudência da Corte Constitucional não pode atingir hipóteses em que o imposto incidiu na operação de venda e, por isso, foi regularmente destacado em nota fiscal.

Deve-se, por fim, tutelar o direito de terceiros, quer pela interpretação atual do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a anulação de atos administrativos ilegais deve respeitar direito adquirido de terceiros, quer por conta da teoria da aparência.

Em suma, portanto, e partindo-se da premissa de que a orientação do Supremo Tribunal Federal a respeito da envergadura do artigo 1º não seria correta, a ineficácia do crédito atribuído ao adquirente da mercadoria só tem lugar em operações internas de venda isenta.

A “exigibilidade do imposto não pago”, por fim, é clara medida destinada a incitar o Estado de origem a cobrar os valores decorrentes dos descontos tidos por irregulares. Aqui sequer há espaço para se cogitar de cobrança pelo Estado de destino. O movimento estudado neste trabalho diz respeito a glosa de crédito, e não a postura ainda

mais ostensiva do Estado de destino, de cobrar o valor do imposto diretamente do vendedor da mercadoria, situado no Estado de origem. Aqui, igualmente, valem as observações quanto à amplitude do artigo 1º, ou seja, a imposição da cobrança só é aplicável para a isenção, único benefício que poderia ser disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75. A adoção da linha exegética ampliativa do Supremo Tribunal Federal quanto a esse dispositivo, no entanto, autoriza a cobrança de qualquer valor que não tenha sido pago pelo contribuinte. Aqui há distinção relevante entre as duas cláusulas estudadas acima e a ora abordada. Como acentuado no início do parágrafo, esta terceira cláusula versa sobre o imposto não pago, e não sobre o crédito apropriado de forma controversa. Logo, se o benefício for irregular, o imposto será devido e essa exigência não terá qualquer relação com o direito ao creditamento do imposto devido nas operações anteriores pela singela razão de que a salvaguarda constitucional diz respeito a crédito, e não ao débito de ICMS.

Por tudo isso, conclui-se que o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75 autoriza que o Estado de origem reconheça, exclusivamente nas hipóteses de isenção irregularmente outorgadas, a “nulidade do ato”, “a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria” em operações internas e “a exigibilidade do imposto não pago”.

Outrossim, caso venha a prevalecer o entendimento hoje consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal quanto à irregularidade de qualquer incentivo fiscal ou financeiro que não esteja em conformidade com as regras da Lei Complementar nº 24/75, do qual se discorda, a exegese do artigo 8º indicaria regra que autoriza que o Estado de origem a reconhecer a “nulidade do ato”, “a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria” em operações internas praticadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e valendo-se de benefício que reduza o ICMS cobrado na remessa, ou seja, o destacado em nota fiscal, autorizando-o, ainda, a promover “a exigibilidade do imposto não pago” pelo vendedor da mercadoria caso fruído qualquer benefício fiscal ou financeiro instituído de maneira irregular.

## **6 AS ALTERNATIVAS PARA EQUACIONAR A SITUAÇÃO**

Acentuadas as principais características que integram a guerra fiscal hoje instalada para a exigência do ICMS no País, é intuitivo que é necessário se adotar medidas de combate ao ambiente degradante hoje vivenciado.

Há cerca de duas décadas propostas de reforma tributária são discutidas no âmbito oficial. Todavia, nenhuma delas logrou êxito até o presente momento. Na prática, uma infinidade de reformas pontuais foram promovidas, mas nenhuma atacou, até o presente momento, as nocivas consequências desse ambiente de competição degenerativa entre os Estados.

Diante da ausência de um modelo simples e eficiente, diversas são as frentes debatidas atualmente. A ausência de consenso quanto ao modelo a se trilhar desbordou até mesmo dos limites legislativos.

Atualmente, de forma paralela às tentativas de avanço no plano legislativo, vislumbram-se possíveis alternativas no âmbito do Poder Judiciário, sobretudo em duas variantes. A primeira consiste na possível edição de súmula vinculante, pelo Supremo Tribunal Federal, com vistas a afastar com maior celeridade os benefícios fiscais de ICMS reputados inconstitucionais. A segunda deriva de iniciativa do Distrito Federal com o ajuizamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, que postula a dispensa de unanimidade para a instituição de benefícios fiscais de ICMS válidos.

No plano legislativo, recentemente o Senado da República, valendo-se de sua prerrogativa constitucional de estabelecer as alíquotas interestaduais, expediu a Resolução nº 72/12, pela qual reduziu para 4% a incidência do ICMS na hipótese de transferência, entre Estados, de mercadorias importadas ou com conteúdo de importação superior a 40%.

A União, por sua vez, tentou equacionar a questão. Ainda que não tenha a prerrogativa de alterar as alíquotas, expediu a Medida Provisória nº 599/12, que perdeu sua eficácia, pela qual se comprometia a custear as perdas decorrentes de arrecadação que venham a decorrer da instituição de alíquota interestadual mais reduzida do que a atual.

Além de tais alternativas, há outras que, igualmente, são aventadas como possíveis soluções para o contexto hoje vivenciado.

Tais propostas serão analisadas com vagar doravante.

### **6.1 As alternativas judiciais**

### *6.1.1 A edição de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal*

A primeira das propostas consiste na aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 pelo Supremo Tribunal Federal, a qual tem a seguinte redação: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”.

Dita iniciativa está pautada na pretensão de tornar mais célere a anulação dos incentivos fiscais outorgados pelos Estados reputados irregulares ao sentir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Tal proposta, no entanto, parece simplificar sobremaneira a análise dos benefícios fiscais outorgados pelos entes subnacionais. Se é verdade que os benefícios vêm sendo, com frequência, anulados pelo Supremo Tribunal Federal, é igualmente certo que cada qual tem a sua estrutura jurídica, com a outorga das mais variadas espécies de benefícios de natureza fiscal. Logo, demandam o adequado confronto com o texto constitucional e respectiva legislação de regência para se verificar sua regularidade.

Ainda que se afirme que todos os benefícios seriam irregulares aos olhos da jurisprudência, é possível que os Estados insistam em afirmar que seus benefícios não se subsumiriam a tal súmula. Ainda que o procedimento para essa análise jurídica seja breve no contexto da súmula vinculante, também o é, em tese, o procedimento necessário para a obtenção de decisões liminares no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

De mais a mais, a proposta do Supremo Tribunal Federal não tangencia a questão dos incentivos financeiros, difundidos desde a instituição do FUNDAP, há mais de quarenta anos. Logo, não esgotará o tema.

Outrossim, tal alternativa não equaciona o passado, já que nada dispõe a respeito de suas consequências sobre as glosas de créditos até hoje promovidas pelos Estados de destino.

Por outro lado, no plano jurídico tal medida igualmente se defronta com possíveis inconsistências. Conforme aduz Saul Tourinho Leal, não seria cabível súmula vinculante para tratar do tema, pois tal instrumento não se presta a reafirmar orientações assentadas em sede de controle de constitucionalidade, instrumento que já dispõe de eficácia vinculante. Ademais, supostamente não haveria mais disceptação a respeito do tema na jurisprudência, o que afastaria a conveniência da edição da súmula. Por fim, a Constituição só autorizaria, em seu artigo 103-A, § 1º, a instituição de tal ferramenta para tratar de “normas determinadas”, cenário antagônico à miríade de normas relativas a benefícios



fiscais tidos por irregulares espalhados pelos Estados brasileiros (2012, p. 81-83).

Por tudo isso, o instrumento da súmula vinculante parece não ser a solução para as questões aqui debatidas.

### *6.1.2 A dispensa de unanimidade para a instituição de benefícios fiscais de ICMS*

No âmbito do Supremo Tribunal Federal há outra discussão em curso que poderia, em tese, impactar no cenário da guerra fiscal brasileira. Trata-se da questão relativa ao quórum necessário para a aprovação de benefícios fiscais.

A irregularidade dos benefícios fiscais hoje instituídos com frequência pelos sujeitos competentes para exigir o ICMS decorre da imposição da anuência unânime de todos os Estados para a instituição válida de benefício fiscal.

Leitura atenta do texto constitucional denota que a unanimidade não é exigência explícita do constituinte.

Para Ives Gandra da Silva Martins, essa exigência seria desdobramento do regime federativo, na medida em que a aprovação de benefício a contragosto de alguma das unidades federativas pode trazer impactos econômicos e fiscais negativos a tal ente, política que viria a atentar contra as autonomias financeira, política e administrativa do Estado (2012, p. 20-21). Logo, sequer demandaria previsão em lei.

Sem prejuízo da plausibilidade de tal raciocínio, a unanimidade é imposição que encontra amparo em previsão legal.

De acordo com a alínea g do artigo 155, § 2º, XII, da Constituição, “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A matéria é regrada pela Lei Complementar nº 24/75, a qual previu, em seu artigo 2º, § 2º, a necessidade de unanimidade para a outorga dos aludidos benefícios. Por outro lado, a cláusula final do já referido § 2º do artigo 2º da lei complementar previu que para a revogação dos benefícios seria suficiente a anuência de quatro quintos dos Estados membros.

Atualmente está em fase de debates o Projeto de Lei do Senado nº 170 propondo que a instituição de benefício fiscal de ICMS deixe de estar sujeita a unanimidade para depender da aprovação de três quintos dos Estados membros contanto que, dentre tais entes conste, ao menos, um integrante de cada uma das cinco regiões do País.

Em caminho paralelo ao do procedimento legislativo está em curso a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, pela qual o Distrito Federal alega ser

inconstitucional a unanimidade imposta pela Lei Complementar nº 24/75 para a instituição de benefícios fiscais.

O pleito está pautado sobretudo no princípio democrático, previsto pelo *caput* do artigo 1º da Constituição. Democracia pressuporia maioria, e não unanimidade. A exigência de consenso, assim desnaturaria a ideia de que deve prevalecer a vontade majoritária, não necessariamente a comum.

Essa exigência de vontade comum implicaria amesquinamento da autonomia legislativa. Ainda que dita autonomia deva ceder campo à vontade da maioria, não deve necessária sujeição à unanimidade. A unanimidade, portanto, implica exigência desproporcional, mitigando exageradamente a autonomia do ente subnacional, do que se denotaria ser exigência contrária às diretrizes constitucionais.

Descabe aqui, no entanto, maiores ponderações sobre a procedência de ditas alegações. O foco, nesta seção do trabalho, reside na viabilidade de tal iniciativa solucionar ou, ao menos, mitigar a guerra fiscal provocada pela instituição de benefícios irregulares de ICMS.

Reflexão detida sobre as consequências que derivam de eventual abandono da exigência de unanimidade denotam que tal medida se prestaria a tornar viável juridicamente a instituição de boa parte dos benefícios fiscais de ICMS que os Estados membros já instituíram ou pretendem instituir.

Trata-se de inegável avanço jurídico, na medida em que as pessoas jurídicas que fruem do benefício fiscal passariam a operar no plano da legalidade, o que lhes traria mais segurança jurídica e restringiria sobremaneira as glosas promovidas pelos Estados de destino em decorrência da prática de operações interestaduais sujeitas a regimes fiscais favorecidos de ICMS.

Tais conquistas podem trazer o necessário conforto jurídico para essas operações. Não se prestam a resolver, no entanto, a delicada equação econômica que igualmente envolve a questão em exame.

É que a mera transmutação dos benefícios para o patamar de regularidade jurídica não inibiria a instituição de políticas de natureza predatória, degenerativas. Na prática, os Estados teriam mais conforto para instituir planos de ação verdadeiramente ousados, com sérias implicações na arrecadação do ICMS. Esses planos seguiriam causando a mobilidade artificial dos fatores de produção, medida que vai na contramão das aspirações de desenvolvimento econômico.

Além disso, se esses benefícios não passassem pelo crivo da maioria, não haveria

evolução no controle da instituição de incentivos fiscais irregulares. Por isso, o cenário aqui apresentado em nada auxilia no pronto expurgo de benefícios viciados, o que significa que as políticas inválidas ainda teriam vasto campo para operação.

Por isso, essa alternativa não se presta a resolver ou mesmo a mitigar consideravelmente os problemas hoje decorrentes da guerra fiscal.

## **6.2 As alternativas legislativas**

### *6.2.1 A alteração da alíquota interestadual do ICMS*

Outra maneira de mitigar os efeitos da guerra fiscal consiste em reduzir as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

Focado, primeiramente, na situação análoga da guerra fiscal de ICMS hoje travada entre os Estados mediante a oferta de condições vantajosas para a importação de mercadorias, o Senado Federal pretendeu amenizar o cenário de guerra velada mediante redução da alíquota interestadual aplicável na operação subsequente à importação, positivada pela Resolução nº 72/12.

A ideia tem certa procedência matemática e lógica.

É que, resgatando-se tema abordado acima, o ICMS hoje vigente adota modelo misto, de repartição das receitas entre os Estados de origem e de destino quando da efetivação de operação interestadual entre contribuintes.

A guerra fiscal, como instrumento tendente a incrementar a arrecadação dos Estados, foca na atividade exercida pelos grandes agentes econômicos. Isso ocorre por um singelo motivo: embora o ônus do imposto seja custeado pelo consumidor, a riqueza está concentrada nos atores que produzem e que comercializam as mercadorias.

Assim, se o que pretendem os Estados, ao instituírem benefícios irregulares, é fomentar a economia regional, ainda que de forma oblíqua e ineficiente, é elementar que o seu foco está direcionado a esses grandes agentes, responsáveis por, teoricamente, impulsionar economicamente a região mediante a criação de novos empregos, a atração de outros investimentos e o próprio aumento de arrecadação do ICMS, ainda que devido em valor inferior ao usual em decorrência da política de incentivo.

Se o modelo misto hoje vigente reparte a arrecadação, destinando semelhante quinhão aos entes de origem e de destino e se o foco dos Estados está em atrair os grandes agentes econômicos e, em consequência, trazer investimentos para a região, a vantagem fiscal a ser ofertada deve dizer respeito ao ICMS devido por tais atores, que, na sequência,

viriam a vender as mercadorias para contribuintes situados em outros Estados da Federação.

Logo, o instrumento mais eficiente de que dispõem os Estados para a concessão do benefício é o ICMS a eles devido quando contribuinte que venha a se fixar em seu território venda mercadoria a terceiro situado em outra unidade federativa. Em tais casos, esse imposto corresponde a alíquota interestadual a eles devida sempre que houver a remessa da mercadoria a outro contribuinte igualmente devedor de ICMS.

Atualmente, as alíquotas vigentes, de 12% para operações interestaduais entre os Estados do Sul e do Sudeste e de 7% para qualquer operação interestadual que envolva ente federativo situado em outra região, dão grande margem aos Estados para a concessão de ditos benefícios. A depender dos Estados envolvidos, o benefício fiscal pode se aproximar dos 12%, número que pode ser atrativo ao contribuinte que está planejando sua atividade econômica e, naturalmente, pensa em reduzir custos.

A Resolução nº 72/2012 do Senado da República mitigou sensivelmente esse atrativo mediante a redução da alíquota interestadual para 4% quando a mercadoria for importada ou quando, ainda que submetida a processo de industrialização, tenham conteúdo de importação superior a 40%.

Com isso, a política de vantagem tributária outorgada pelo Estado de origem para que os contribuintes do ICMS promovam a importação de mercadorias pelas alfândegas situadas em seu perímetro territorial resta sobremaneira impactada, dado que a economia a ser ofertada às empresas estará limitada a esse patamar de 4%.

E por economia dessa grandeza é provável que o agente econômico não se sinta estimulado a migrar sua estrutura de importação, o que demanda a alteração de sua logística e natural postergação no prazo necessário para que o bem importado esteja à disposição do adquirente.

Se, de um lado, a medida de redução de alíquota tem amparo lógico e matemático, de outro acentua a falência do modelo atual e pode trazer outros problemas também bastante relevantes.

A falência se expressa nas consequências advindas da instituição de alíquota módica tanto para operações internas quanto para interestaduais.

No âmbito interno, de acordo com o inciso VI do artigo 155, § 2º, da Constituição, as alíquotas internas não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. Considerando que as alíquotas interestaduais para bens importados ou com composição predominantemente importada foi significativamente reduzida, os Estados

passam a ter margem para estabelecer o ICMS exigido da mercadoria importada com a módica alíquota de 4%, o que fomentaria a aquisição de bens importados em detrimento dos nacionais, sujeitos a alíquota mais elevada.

Ainda que se possa aventar, nesta hipótese, ofensa à isonomia, trata-se de queixa que pode invalidar a própria fixação de alíquota interestadual para o bem importado em patamar inferior ao nacional, na medida em que a fixação do piso da alíquota interna é mero desdobramento da estipulação da alíquota interestadual. Além disso, questionamentos desta ordem trariam ainda mais incerteza e insegurança ao ambiente já delicado hoje vivenciado, haja vista que abririam margem para a judicialização de mais uma questão relacionada à guerra fiscal hoje havida entre os Estados.

No plano interestadual, para o adquirente optante pelo SIMPLES o produto importado contará com carga tributária de ICMS inferior ao nacional. Isso ocorre porque o contribuinte que adere ao SIMPLES não se sujeita à apuração do ICMS pela sistemática não cumulativa e, em consequência, não se apropria de créditos quando da aquisição de mercadorias. Logo, a alíquota incidente na operação interestadual de aquisição da mercadoria representará ônus impassível de recuperação quando da venda do bem. Se o bem nacional está sujeito a alíquota de 7% ou 12% em operações interestaduais e o bem importado ou predominantemente importado é tributado com alíquota de 4%, o ICMS incidente sobre o produto estrangeiro passa a ser inferior ao exigido do produto brasileiro (CÔRTE; MADALENA, 2013, p. A14).

Não bastasse tudo isso, o manejo da alíquota interestadual com o propósito de inibir comportamento ilícito dos Estados da Federação, deturpa a sua real função. Em última análise, conforme ponderado linhas acima, a definição da alíquota interestadual exerce papel extremamente relevante na definição das características do ICMS, na medida em que define se o imposto será devido na origem, no destino ou de forma mista.

Longe de se tratar de mero capricho ou de escolha econômica aleatória, descomprometida, há relevante questão econômica subjacente a tal escolha, consistente em estabelecer a quem é devido o imposto. Caso se entenda que o imposto deve premiar aquele que estruturou o ambiente adequado para o desenvolvimento dos negócios, o Estado de origem deve ser o contemplado; se considerado, por outro lado, que o imposto é vocacionado ao consumo, o Estado de destino, em que está situado o consumidor, é que deve receber a maior parte dos valores.

Sob o enfoque do próprio contribuinte que aliena a mercadoria importada ou predominantemente importada, a alíquota interestadual reduzida torna frequente o

problema de acúmulo de créditos por aquele que vende a mercadoria para outro Estado. Deveras, considerando que a alíquota interna é usualmente de 18%, a prevalecer a alíquota de 4% para as operações interestaduais, o contribuinte adquirirá créditos decorrentes da aquisição de mercadorias no exterior ou dentro de seu próprio Estado na razão de 18% e pagará o imposto na razão de 4%. Noções rudimentares de aritmética bastam para concluir que haverá créditos acumulados sempre que esse contribuinte revender sua mercadoria a outro Estado por valor inferior a quatro vezes e meia o preço que pagou para adquiri-la internamente.

O acúmulo de créditos, por sua vez, gera transtorno manifesto e igualmente flerta com a inconstitucionalidade.

É que, como bem se sabe, os mecanismos hoje existentes para a restituição de créditos escriturais acumulados são incipientes e ineficientes, deixando de ressarcir o contribuinte a tempo e modo do valor a que faz direito. A Lei Complementar nº 87/96, que regula a matéria, sequer autoriza incondicionalmente a cessão desses créditos acumulados para terceiros, prevendo, em seu artigo 25, § 2º, II, que tal operação depende de prévia autorização de lei estadual.

Em consequência, se a não cumulatividade se concretiza pelo desconto do ICMS pago pelo antecessor na cadeia econômica, a inviabilidade de transferir os créditos acumulados retira os efeitos do creditamento e, com isso, onera a mercadoria de maneira cumulativa.

Para fazer frente a tais perdas, a União acenou com a concessão de transferências voluntárias em montante suficiente para indenizar as perdas dos Estados com o que seria o final da guerra fiscal no que tange à instituição de benefícios fiscais de ICMS. Todavia, tal iniciativa foi versada em previsão inserida na Medida Provisória nº 599/12, que, conforme já abordado, não foi convertida em lei.

E, ainda que a tentativa envidada pela União viesse a lograr êxito, a história ensina que a vereda pode não ser tão simples.

Há cerca de uma década, ao alargar as hipóteses de desoneração do ICMS em razão de exportação, a União havia prometido, e assim fez constar no artigo 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que indenizaria os Estados em decorrência de suas perdas decorrentes de tal alteração de política tributária. No entanto, tal ressarcimento não foi instituído a contento, a ponto de os Estados terem firmado, no âmbito do CONFAZ, o Protocolo nº 30/05, pelo qual notificaram tal inadimplemento e sinalizaram intenção de indeferirem, dali em diante, pedidos de transferência de créditos acumulados de ICMS, em

notória política de retaliação à mora do governo federal.

Tal política, portanto, pode imputar aos Estados dependência ainda maior da União, na medida em que contarão com recursos advindos de transferências voluntárias que, além do mais, podem deixar de ser efetivamente recebidos, haja vista experiências recentes em contextos similares.

Ademais, sem prejuízo de não arrecadar o ICMS, a União terá que lançar mão de significativos recursos para fazer frente a tais perdas, deixando de canalizar esses valores para políticas tendentes à redução das desigualdades regionais.

Por tudo isso, o mecanismo que se pretende levar a efeito, embora simples e lógico, é imprestável para equacionar o problema.

Nem poderia ser diferente, diga-se. Se o problema é estrutural e diz respeito à indevida outorga de competência regional para tributo vocacionado ao ente federal, sua correção demanda a alteração do sujeito ativo para exigir o tributo.

A constitucionalidade de tal medida, no entanto, deve ser analisada com vagar.

É o que se fará doravante.

### 6.2.2 A federalização do ICMS

A ausência de solução satisfatória para equacionar os efeitos nocivos causados pela concorrência exacerbada hoje travada entre os Estados no plano do ICMS conduz à conclusão de que o modelo hoje instituído, de outorga de competência para a instituição do tributo pelos Estados da Federação, mostra-se inapropriado, na medida em que cria ambiente econômico tendente à instalação de guerra fiscal.

#### a) Possibilidade de transferência da competência ativa do ICMS para a União

Sendo assim, deve-se investigar se é possível alterar a estrutura de exigência do ICMS, sobretudo considerando que a forma federativa de Estado, no Brasil, é cláusula pétrea, nos termos do § 4º, I, do artigo 60 da Constituição.

Para tanto, deve-se ponderar se eventual alteração na competência para a cobrança e a normatização do ICMS implicaria ofensa a tal cláusula pétrea.

Séculos se passaram desde a formação do primeiro estado federal. Desde então, diversos Estados adotaram tal modelo, cada qual com suas peculiaridades. Tal contexto foi o móvel para se chegar ao que, talvez, seja o único consenso no que tange às características do federalismo: não há, propriamente, um arquétipo definido para tal forma de organização político-administrativa. Cada Estado adota o seu, o que certamente obnubila as fronteiras

entre o federalismo e a forma unitária de governo.

Nas palavras de Jorge Miranda, “o entendimento e a prática do federalismo não têm sido unívocos entre tendências centrífugas e centrípeta” (2003, p. 146). Diante de tais premissas, José Celso de Mello Filho conclui que “o modelo federal de Estado, em consequência, não se apresenta uno, nem uniforme” (1986, p. 24)<sup>65</sup>.

Essa consistência amorfa do federalismo, no entanto, não significa que qualquer espécie de organização do Estado se encaixe em seus esquadros. Aliás, todo o desenvolvimento das distintas maneiras em que o Estado se estrutura, apresentada capítulos antes, bem está a demonstrar que há peculiaridades suficientes para distinguir essa forma de organização das demais.

E o principal traço distintivo, como já visto à exaustão, é justamente a autonomia dos entes que compõem a federação em suas diversas facetas.

Para o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, no Brasil essa autonomia, em sua vertente financeira, estaria plasmada na outorga de competência tributária a cada um dos entes de forma equilibrada, de maneira a assegurar a cada qual quinhão de receita necessário para suprir suas obrigações de cunho pecuniário (1999, p. 63).

Reflexão sobre o tema, no entanto, sugere conclusão diversa. Autonomia financeira, em sua acepção mais precisa e ampla, significa plena capacidade para promover a gestão de obrigações de natureza financeira com recursos próprios. Para tanto, é elementar que o ente federativo necessita auferir receitas suficientes para equilibrar suas contas. A outorga de competência tributária, nesse sentido, é apenas uma das maneiras de se permitir aos entes federativos essa suficiência no trato de suas obrigações, sem prejuízo das demais.

Nessa linha, a conclusão de Luís Eduardo Schoueri, para quem o federalismo demanda autonomia financeira, e não legislativa. Nas palavras do aludido jurista, “autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências” (2011, p. 238).

Análise da doutrina internacional que aborda o federalismo endossa tal conclusão. Conforme já abordado neste trabalho, em condições econômicas perfeitas a obtenção de receitas, pelos entes federativos, mediante a instituição de tributos de sua própria competência é o cenário ideal para a adequada composição dos membros que compõem a federação, sobretudo porque a necessidade de arrecadação própria implica natural

---

<sup>65</sup> Tal característica também é observada por Sacha Calmon Navarro Coêlho (1999, p. 63).



responsabilidade na política de gastos públicos (SHAH, 2007, p. 9) e permite melhor avaliação, pelos cidadãos, acerca da qualidade da gestão política do respectivo ente (TERMINASSIAN, 1997, p. 3; OATES, 1972, p. 13).

O contexto perfeito, no entanto, não descarta outras soluções igualmente pertinentes. A experiência internacional vem em reforço a tal conclusão.

Como também já delineado, há significativa variação no grau de descentralização das receitas, variando-se desde a concentração de mais de três quartos das receitas tributárias com o ente central (Malásia, da África do Sul e Austrália) até países com concentração inferior a tal 60%, casos do Canadá e da Nigéria (SHAH, 2007, p. 380).

Além disso, o grau de descentralização legislativa dessas competências também é bastante variável Austrália. Alemanha, Índia, Malásia, Nigéria, Rússia, Espanha e África do Sul, por exemplo, têm forte concentração legislativa no ente central, ao passo que Canadá, Suíça Estados Unidos e Brasil abrem mais espaço aos entes subnacionais (SHAH, 2007, p. 373-374).

Se há significativa variedade de modelos de descentralização de competências tributárias em países que optaram pelo federalismo, conclui-se que a definição do nível federativo em que estará situada a atividade de imposição da exação não desnatura a essência do federalismo.

Não bastasse tudo isso, há outros fatores a justificar a conclusão de que a autonomia financeira dos Estados independe da outorga de competências tributárias próprias.

É que o texto constitucional prevê, já em seu preâmbulo, que o Brasil deve ser uma sociedade fraterna, o que restou positivado de maneira mais extensa no artigo 3º da Constituição, no qual se prevê, como objetivos da República, “construir uma sociedade livre, justa e solidária” e “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

É evidente que a instituição de políticas voltadas a atingir tais desideratos demanda que o ente central disponha de recursos para alocar riquezas de acordo com as necessidades regionais. Nessa linha, grau elevado de delegação de competências pode conduzir ao resultado inverso ao pretendido, na medida em que priva o ente central dos recursos de que necessita para promover as políticas constitucionais a ele acometidas. Pior do que isso: a concentração de competências nos entes subnacionais pode conduzir, como bem se sabe, à famigerada guerra fiscal, cujas consequências obram na contramão da instituição de políticas sociais redistributivas (BOADWAY; SHAH, 2009, p. 66).

Afora tais questões, que são, certamente, as mais sensíveis em um país em desenvolvimento como o Brasil, a outorga acentuada de competências aos entes regionais causa reflexos, igualmente, na aspiração constitucional de desenvolvimento nacional, prevista no artigo 3º da Carta da República. É que a centralização da arrecadação facilita o manejo das diretrizes macroeconômicas do país (TER-MINASSIAN, 1997, p. 4).

Assim, considerando que a Constituição não estabeleceu de forma precisa todas as características do federalismo brasileiro, não há espaço para se concluir que a autonomia financeira inerente a tal forma de organização do Estado pressupõe a outorga de competências tributárias.

A omissão constitucional, aqui, deve ser interpretada sob o influxo das diretrizes sociais e econômicas plasmadas pelo texto constitucional acima apontadas, do que se infere que a autonomia financeira dos entes pressupõe a obtenção de recursos suficientes para fazer frente às suas obrigações constitucionais. Nada além disso.

Sendo esse o modelo vigente, naturalmente os entes subnacionais não podem fazer frente a todas as suas obrigações sem que haja qualquer espécie de participação do ente central para se atingir o necessário equilíbrio de contas. Essa participação, sabe-se, só pode derivar de transferências intergovernamentais verticais.

Delineado tal modelo, não surpreende a conclusão de que a autonomia financeira é composta por um binômio que compreende também as transferências verticais, típicas figuras da forma cooperativa de federalismo (SCAFF; SILVEIRA, 2010, p. 289).

Não é qualquer espécie de transferência, no entanto, que conduz à autonomia financeira. Como pondera Aliomar Baleeiro, “Um governo local investido de autonomia pela letra expressa de diploma constitucional, ou legal, mas que depende da generosidade ou da boa vontade de outro governo, no plano provincial ou nacional, dificilmente transforma em fatos sua capacidade de auto-determinação” (1999. p. 63).

A qualidade da transferência vertical é, portanto, determinante para assegurar ao Estado-Membro a autonomia financeira indispensável para não se desnaturar o federalismo brasileiro (LOBO, 2006. p. 68).

Manoel Gonçalves Ferreira Filho é assertivo nesse sentido, acentuando que as transferências condicionadas não asseguram qualquer espécie de autonomia: “A existência real da autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições. Se insuficientes ou sujeitos a condições, a autonomia dos Estados-Membros só existirá no papel em que estiver escrita a Constituição. Daí o chamado problema da *repartição de rendas*” (2006, p. 53).

O raciocínio procede. Como bem pontua Antônio Roberto Sampaio Dória, a autonomia financeira é verdadeiro alicerce da autonomia política (1972, p. 14). Tal se dá porque, sem a garantia de recursos suficientes para fazer frente às suas obrigações, o ente subnacional se verá diante de desconfortável escolha: ou se sujeita aos desmandos políticos daquele que potencialmente lhe transferirá recursos ou terá que suportar a atrofia da região, que não conseguirá honrar os gastos necessários para a adequada gestão da coisa pública (1972, p. 12).

b) A alteração da competência para regular e exigir o ICMS

Se o modelo de federalismo não é dependente exclusivamente da arrecadação suficiente de recursos por cada ente via instituição de tributos próprios, há espaço para se reestruturar a divisão de competências tributárias hoje vigente no País.

E, havendo espaço para a reengenharia da distribuição das competências tributárias, toda a exposição trazida no curso deste trabalho indica que a exigência de tributos sobre o valor agregado deve ser concentrada pelo ente central.

A centralização da exigência no plano federal deriva do entendimento dominante da literatura especializada sobre o tema (NORREGAARD, 1997, p. 65; MENDES, 2004, p. 431), que se escora, notadamente, nas dificuldades de administração do imposto sobre o valor agregado no plano estadual. Em tal modelo, há uma série de pontos de notória complexidade penderes de disciplina legal, tais como o ente competente para exigir os tributos em importações, a divisão da receita auferida com operações interestaduais e com a comercialização de recursos naturais distribuídos de maneira heterogênea no território.

Todo esse cenário fomenta litígios entre os Estados tanto no âmbito político quanto no econômico, com a instituição de regimes jurídicos tributários tendentes a atrair investimentos, estimulados pela vocação de exportação de tributos e de mobilidade da base tributária típicas dos tributos sobre o consumo, provocando concorrência fiscal exacerbada entre os entes federativos.

No Brasil, essa realidade é densamente agravada pela existência de três impostos sobre o consumo com características econômicas próximas distribuídos entre os distintos planos federativos, provocando efeitos indesejados sobre a não cumulatividade, além do flagrante incremento nos custos de fiscalização e arrecadação necessários para a gestão dos milhares de tributos hoje instituídos no País, aí considerados o IPI e todos os ICMS e ISS instituídos pelos mais diversos entes federativos nacionais.

A tudo isso se devem somar as já mencionadas características socioeconômicas e

culturais brasileiras, verdadeiramente catalisadoras da guerra fiscal.

Quer parecer, assim, que a concentração inclusive da arrecadação no ente maior tenderia a resultados mais satisfatórios.

Tal modelo, de transferência da normatização e da arrecadação do ICMS para o ente central, não implica ofensa à forma federativa de Estado, contanto que os valores arrecadados sejam transferidos aos Estados-Membros na exata proporção em que concorrerem para a arrecadação das receitas tributárias.

Essa é a sugestão de Teresa Ter-Minassian para extirpar os problemas inerentes à exigência de impostos sobre o consumo no Brasil. Para a aludida autora, o País deveria instituir um imposto sobre o valor agregado exigido no plano federal, com uma ou duas alíquotas, que agregasse toda a competência hoje reservada ao IPI, ao ICMS e ao ISS, com a conseqüente repartição de receitas com os entes subnacionais. Para compor a perda de arrecadação no âmbito estadual, Teresa Ter-Minassian sugere a transferência do imposto sobre a renda da pessoa física a este nível ou, ao menos, parte dele, na forma de tributação suplementar, mantendo-se o IPVA (1997, p. 455).

O sucesso de tal modelo, contudo, resta parcialmente afetado pela regra hoje prevista no parágrafo único do artigo 160 da Constituição da República, o qual dispõe que os entes maiores podem condicionar a transferência de recursos aos menores “ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias”, bem como à devida aplicação dos valores constitucionalmente exigidos para investimento em saúde.

Tal regra foi empregada em uma série de oportunidades em um passado recente, tendo provocado a retenção de repasses aos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul, por exemplo (CONTI, 2001, p. 117).

Trata-se de questão relevante, uma vez que em tal dispositivo reside problema tendente a amesquinhar o federalismo por estabelecer tratamento desigual aos entes federativos, alçando o ente central a *status* superior aos demais. Esse desequilíbrio se manifesta de maneira bastante acentuada, na medida em que inibe sobremaneira os entes subnacionais até mesmo de questionar juridicamente as exigências impostas pelo ente central, dado que qualquer espécie de inadimplemento, ainda que acompanhado de relevante questionamento administrativo ou judicial do valor, far-se-á em prejuízo do recebimento das transferências verticais (LOBO, 2006, p. 156).

A despeito desse retrato desigual, José Mauricio Conti pontua que não se pode cogitar de inconstitucionalidade de tal dispositivo, uma vez que se trata de norma constitucional originária, prevista desde a promulgação do texto em 1988 (2001, p. 119).

Sendo assim, diante da ausência de iniciativas tendentes à revogação de tal regra, deve-se buscar a sua melhor interpretação, de maneira a manter o maior grau de uniformidade possível no plano federativo.

Prosseguindo em seu raciocínio, Conti afirma que dita norma está situada no parágrafo único de dispositivo que veda qualquer espécie de retenção de repasse. Logo, segundo o referido jurista, a interação de tais normas, sobretudo em um ambiente constitucional em que o federalismo foi alçado ao *status* de cláusula pétrea, impõe que qualquer espécie de bloqueio de transferência de valores seja interpretado restritivamente. Diante de tal cenário, Conti conclui que a interpretação mais pertinente é aquela que permite o bloqueio dos valores, mas não autoriza, em contrapartida, o uso de tais verbas pelo ente central. A quantia, assim, deve ser transferida a conta bancária do ente subnacional, que não poderia usufruir de ditos valores até que equacionada a questão junto à União (2001, p. 120-121).

O raciocínio apresentado traz interessante solução para a questão. Todavia, os Tribunais interpretaram a norma de forma diversa. Apreciando a questão, o Supremo Tribunal Federal consolidou jurisprudência no sentido de ser constitucional dita regra de vedação de repasse mesmo nas hipóteses em que o crédito da União tenha natureza tributária e sequer tenha sido constituído, o que bem denota a enorme envergadura de tal regra no cenário constitucional contemporâneo (RE 589.105-AgR, Relator Ministro Enrique Ricardo Lewandowski, dentre inúmeros outros precedentes).

Outra norma tendente a reduzir a autonomia financeira dos entes subnacionais é a versada no artigo 167, § 4º, da Constituição, a qual permite a vinculação de receitas geradas pelos impostos de competência estadual e municipal, bem como das transferências de parte da arrecadação dos impostos federais para os demais entes, com a finalidade de pagar ou garantir o pagamento de débitos para com a União.

Considerando que, aqui, “a questão fundamental é a mesma”, consistindo na “possibilidade de a União receber diretamente recursos das unidades subnacionais para pagamento de dívidas das quais seja credora” (2001, p. 122), José Maurício Conti averba que a norma deve ser interpretada como mera obrigatoriedade de os entes subnacionais reservarem quinhão suficiente para a quitação dos débitos em seus orçamentos, não podendo se inferir, a partir do texto constitucional vigente, que a União poderia reter a aludida garantia e liquidá-la para quitar o débito (2001, p. 123-124).

Tais previsões constitucionais mitigam, em certo grau, os avanços que seriam conquistados com a migração da competência do ICMS para o plano federal. Sopesando-

se, no entanto, essa característica do federalismo brasileiro com as vantagens que decorrem da centralização da exigência da tributação sobre o consumo, conclui-se que a alteração da estrutura de estipulação das competências tributárias no Brasil seria medida bem-sucedida.

E, tendo em vista que a proposta aqui apresentada representa sugestão de alteração constitucional, nada impede que, havendo espaço político para a mudança, revoguem-se as normas previstas no artigo 160, parágrafo único, e no artigo 167, § 4º, da Constituição.

Tal contexto representaria o cenário ideal para equacionar a guerra fiscal hoje vivenciada no País, na medida em que privaria os Estados de qualquer possibilidade de instituição de políticas fiscais irregulares com o objetivo de atrair investimentos para o seu território. É que, se competir à União legislar sobre o ICMS e arrecadar o tributo devido pelo contribuinte, os Estados nada poderão ofertar como barganha tributária para atrair investimentos de forma espúria.

### **6.3 A convalidação dos benefícios ou a remissão das dívidas**

Por fim, ainda que estabelecida alternativa viável para mitigar a guerra fiscal, remanescerá a necessidade de equacionar todos os débitos anteriores ao novo ajuste, decorrentes das glosas promovidas pelo Estado de destino em razão de operações interestaduais gravadas com benefícios tributários. Deveras, o longo intervalo de tempo fluído até aqui e o acirramento das exigências tributárias em razão da guerra fiscal provocaram o atual cenário de significativas dívidas incorridas imputadas aos contribuintes envolvidos nas operações interestaduais controvertidas.

Se é certo que um horizonte alvissareiro virá a trazer representativa evolução econômica, é igualmente claro que o novo ambiente não trará o expurgo de todas as sequelas provocadas pelos desdobramentos tributários dos litígios federativos que se instalaram entre os Estados membros.

E, para que se possa marchar com segurança doravante, é importante que se figure igualmente uma solução para as pendências pretéritas. Do contrário, os agentes econômicos que atuam no País seguirão apresentando enormes contingências tributárias relacionadas ao período mais crítico da guerra fiscal, o que, naturalmente, pode inibir investimentos e um desenvolvimento econômico equilibrado.

É certo que a conjugação das respostas jurídicas trazidas neste trabalho pode contribuir para a atenuação dessa mazela. Caso venha a prevalecer entendimento no sentido de que o Estado de destino não pode exigir os valores decorrentes de benefício

fiscal outorgado por par seu, a contingência relativa à guerra fiscal cairia drasticamente.

Sob o enfoque econômico, no entanto, é necessário pensar em efetiva solução para eliminar todos os problemas decorrentes da guerra fiscal, o que significa tornar o contribuinte infenso às exigências tributárias que decorram da instituição dos benefícios irregulares.

Como o Direito hoje posto não traz o conforto necessário para afastar integralmente a exigência, medida de natureza positiva deve ser adotada.

Duas alternativas de alteração legislativa se descortinam para tanto.

A primeira delas corresponde à convalidação dos benefícios outorgados irregularmente.

Para Ricardo Lobo Torres, tal benesse “seria esdrúxula e incompatível com os alicerces do Estado de Direito, por legitimar legislação inconstitucional” (2007, p. 342). O jurista alerta, ainda, que o Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência consolidada no sentido de ser “nenhum, em nosso sistema normativo, o valor dos atos eivados de inconstitucionalidade (RTJ 19/127, RTJ 37/165, RTJ 744, RTJ 102/671)” (2007, p. 342-343), conforme o aludido tribunal textualmente pontuou no julgamento cautelar da ADI 1.247.

O entendimento versado por Ricardo Lobo Torres está estruturado na lógica de preservação da unidade da ordem jurídica do País, em cuja cúpula se situa a Constituição da República. Caso haja espaço, em um contexto ordinário, para ponderações sobre a validade de normas legais que conflitam com a Constituição, toda a hierarquia legislativa em que se estrutura o ordenamento jurídico passa a periclitlar.

É por isso que a norma inconstitucional é considerada nula de pleno direito e o reconhecimento de tal vício se opera, via de regra, com efeitos retroativos.

Tal contexto autoriza o Ministério Público dos Estados de origem a prosseguir em suas investidas de exigência dos valores pautado na inviabilidade de convalidação de diploma normativo eivado de inconstitucionalidade.

A segunda alternativa consiste na edição de lei promovendo a remissão dos débitos.

A primeira tentativa de regularizar os débitos passados foi esboçada pelo Distrito Federal, que obteve a anuência unânime dos demais Estados, por meio dos Convênios n<sup>os</sup> 84/11 e 86/11, para conceder anistia relativa a débitos de ICMS decorrentes da outorga de benefício fiscal reputado irregular pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo tais diplomas, os débitos de ICMS terão sua exigibilidade suspensa pelo

intervalo de tempo lá previsto, vindo a ser extintos após o decurso de tal período caso o Distrito Federal não venha a instituir novos benefícios fiscais de ICMS de maneira irregular.

Tais previsões, no entanto, já vêm sendo impugnadas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, que obteve o reconhecimento da invalidade desses pactos no julgamento do Agravo Regimental na Apelação 0014180-13.2004.8.07.0001 pelo Tribunal de 2º grau. Segundo a Corte, ditas remissões de débitos tributários ofenderiam a segurança jurídica e o princípio republicano, na medida em que exonerariam o pagamento de valores que, desde sempre, o sujeito passivo e o ativo já sabiam devido em razão da inconstitucionalidade supostamente flagrante dos benefícios fiscais outorgados.

De quebra, o Tribunal ainda considerou que a Constituição não teria outorgado, pela alínea *g* do artigo 155, § 2º, XII, da Constituição, competência aos Estados para dispor sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário, raciocínio procedente, haja vista que tal matéria é de competência exclusiva de lei complementar federal, nos termos do artigo 146, III, *c*, da Constituição.

Embora os convênios em foco tenham extrapolado seu perímetro de competência ao disporem sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quer parecer que o juízo formado no julgamento da demanda acima aludida não é o mais adequado para a hipótese.

A remissão de débitos tributários pressupõe conduta do sujeito ativo de abrir mão de crédito devido pelo contribuinte. Logo, reputar a remissão inválida, sob fundamento de aplicação dos princípios da segurança jurídica e republicano, implica afirmar que remissões são sempre inválidas, haja vista que o descumprimento de tais princípios estaria configurado em qualquer hipótese de remissão.

Tal conclusão, no entanto, deve ser de plano afastada, haja vista que o próprio texto constitucional não apenas autoriza expressamente a concessão de remissões como ainda prevê o instrumento legislativo adequado para tal em seu artigo 150, § 6º, que exige, nessa hipótese, lei específica expedida pelo sujeito que concede a benesse.

A despeito da regularidade da concessão da remissão, contanto que observado o procedimento previsto para tanto no texto constitucional, o panorama jurisprudencial aqui retratado denota que eventual opção pela exoneração dos débitos passados trará consigo, inexoravelmente, novo e extenso período de insegurança jurídica provocada pelo questionamento de tal expediente, o que postergará sobremaneira o necessário ponto final das controvérsias envolvendo a guerra fiscal de ICMS.





## 7 CONCLUSÃO

Há quase meio século o País vem sofrendo os efeitos decorrentes da instituição de políticas estaduais com vistas a atrair investimentos mediante a oferta de benefícios fiscais de ICMS tidos por irregulares<sup>66</sup>.

A última frente explorada pelos Estados com vistas a salvaguardar o que entendem ser seu direito consiste em glosar o crédito fruído por seus contribuintes quando tal valor tiver origem em benefício inválido instituído por outro Estado.

No plano econômico, os danos invocados pelo Estado de destino de tais operações são causados pelo Estado de origem ao instituir o benefício controvertido, e não pelo seu próprio contribuinte, que meramente se creditou do imposto destacado na nota fiscal de compra da mercadoria. Justamente por conta disso, o verdadeiro prejuízo suportado pelo Estado de destino tem relação com o impacto que as políticas fiscais predatórias de seus pares causa na economia local, e não o imposto creditado pelo seu contribuinte situado em seu território.

Enfim, enquanto os Estados convivem em guerra fiscal, os contribuintes são alvo de terrorismo fiscal.

Sob o enfoque constitucional, emerge de maneira clara a equivocada imputação do culpado pelos prejuízos de que se ressente o Estado: se a instituição de benefícios em desacordo com a legislação é problema que envolve a interação entre os vinte e sete entes estaduais brasileiros, a questão a se resolver é federativa, e não tributária.

Justamente por se tratar de questão federativa, a imposição de fronteiras jurídicas entre os entes é imperativa. Na configuração do regime vigente, os Estados dispõem de autonomia em diversos campos, dentre eles o financeiro. Nesta seara, cada qual detém competência para a arrecadação de valores que lhe são necessários para fazer frente às suas despesas. Em consequência, ente algum poderá se apropriar de valores cuja exigência é de competência alheia.

No caso em exame, se determinado ente subnacional franqueia a contribuinte desconto do ICMS que seria a ele devido, o faz em prejuízo de sua própria autonomia financeira. Logo, não pode outro ente se apropriar do valor que deixou de ser arrecadado, sob pena de ofensa ao princípio federativo, plasmado na legislação infraconstitucional pelo

---

<sup>66</sup> Segundo Ricardo Lobo Torres, “a política de incentivos mostrou-se perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício de dinheiro público” (2005, p. 134-135).

artigo 8º do Código Tributário Nacional.

A glosa de créditos em decorrência de operações interestaduais na hipótese de o vendedor ter fruído de benefício fiscal irregular é verdadeira expressão dessa indevida apropriação de receita alheia. Ao proscrever a fruição do crédito que seria admissível em operação interestadual sob o pretexto de que o vendedor não recolheu tudo o que seria devido ao Estado de origem, o Estado de destino exige de seu contribuinte justamente o valor da economia autorizada por seu par. Ou, em termos mais simples, o Estado de destino se apropria da riqueza de que abriu mão o Estado de origem.

Não socorre ao Estado de destino o argumento de que a sistemática não cumulativa autorizaria o creditamento exclusivamente do tributo pago pelo vendedor, seu antecessor na cadeia econômica. É que, no mais das vezes, os descontos tributários são outorgados na forma de créditos presumidos ou de financiamentos, práticas que não interferem diretamente do regime de apuração do tributo devido pelo contribuinte.

É sob esse enfoque que deve ser interpretado o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75, usualmente invocado pelos Estados de destino para a exigência, do contribuinte adquirente, do ICMS que veio a ser economizado pelo contribuinte vendedor no Estado de origem.

Sob o influxo de tais diretrizes, conclui-se que tal dispositivo autoriza que o Estado de origem – e apenas ele – reconheça, exclusivamente nas hipóteses de isenção irregularmente outorgadas, a “nulidade do ato”, “a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria” em operações internas e “a exigibilidade do imposto não pago”.

Embora haja razoável expectativa de que a jurisprudência venha a se consolidar no sentido de que a glosa de créditos em exame é inválida, tal orientação não será o bastante para equacionar o ambiente de instabilidade econômica causado pela guerra fiscal hoje travada entre os Estados, haja vista que não ministra a terapia necessária para por fim à enfermidade.

Resgatando o que foi dito há pouco, se o problema está entranhado no federalismo brasileiro, proscrever conduta tributária irregular promovida pelos Estados de destino não é medida terapêutica e, por isso, em nada interfere na raiz da questão.

A experiência brasileira bem demonstra que os desequilíbrios na exigência do ICMS são os mais diversos. Inúmeras são as manifestações de verdadeiras agressões mútuas, tais como a recente exigência de uma parcela do ICMS, pelo Estado de destino, quando da venda interestadual, via *internet*, a consumidor.

É necessário, assim, que se pondere sobre alternativas reais para evitar que iniciativas como a examinada neste trabalho venham a ser implementadas no futuro sob nova roupagem.

Após décadas de inércia, atualmente o Governo Federal vem se debruçando sobre a questão, buscando alterações legislativas tendentes a inibir o comportamento beligerante dos entes federativos estaduais.

Para tanto, reduziu a alíquota incidente em operações interestaduais de remessa de bens importados ou com conteúdo de importação superior a 40% e tem envidado esforços para reduzir a alíquota interestadual nas operações internas.

Ciente de que o espaço político para a efetivação de tais alterações é bastante reduzido, o Governo acena com a oferta de indenizar os prejuízos dos Estados que afirmam que terão perda de arrecadação em decorrência do que seria o fim da guerra fiscal.

A despeito de serem louváveis os esforços oficiais despendidos neste momento para encerrar a guerra fiscal, análise crítica das medidas hoje em pauta denota que se trata de medidas paliativas e que provocarão efeitos colaterais de significativa envergadura.

Isso tudo, diga-se, não impedirá a instituição de novos benefícios fiscais inválidos doravante. Os mesmos expedientes irregulares praticados até aqui podem ser reproduzidos no futuro, ainda que as propostas acenadas pelo Governo Federal venham a vingar.

Todo o esforço hoje implementado para que se dê um ponto final à guerra fiscal travada entre os Estados, aliado à complexidade das medidas que vêm sendo adotadas, são indicativo de que essa não é a melhor solução para a questão.

O ambiente de grande instabilidade ainda vivenciado hoje deveria ser o motriz para alterações mais ousadas.

Como visto, a instituição de tributo indireto não cumulativo no plano estadual é rara, contando com apenas uma experiência bem-sucedida, que é a canadense. E, diante das já acentuadas enormes diferenças culturais, geopolíticas, econômicas e climáticas entre Canadá e Brasil, não se pode esperar que o sucesso do modelo norte-americano venha a se reproduzir aqui. O contexto brasileiro é naturalmente avesso a tributos sobre o valor agregado no plano subnacional.

Logo, a medida mais adequada no presente momento consistiria na transferência da competência para a exigência do ICMS do plano estadual para o federal, desde que mantida aos entes estaduais a garantia de que teriam acesso a quinhão de arrecadação correspondente às operações que lhe envolvessem.

Considerando que a autonomia financeira estaria resguardada em tal hipótese, não

há obstáculos de cunho federativo para a instituição desse novo modelo que, ademais, poderia ser o primeiro passo para a unificação do ICMS aos tributos que mais lhe são afins, o IPI e o ISS.

Por tudo isso, necessária a alteração do atual regime de exigência do ICMS pelos Estados da federação, mediante a transferência da competência para a instituição do tributo para o ente central.

Só assim cobranças sem lastro constitucional, como a que corresponde à exigência, pelo Estado de Destino, do ICMS não recolhido no Estado de Origem em operações interestaduais, deixarão de representar incerteza determinante para a inibição do desenvolvimento econômico do País.

## 8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto Sobre o Valor Agregado: Abordagem Teórica e Prática. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 15, 2005.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA**. São Paulo: Academia Brasileira de Direito Tributário, 1995.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 42, 2002. p. 100-114.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **O Direito Tributário na Constituição**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Constituição do Novo Modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. ICMS e Guerra Fiscal: Aspectos Controvertidos a Respeito das Glosas de Créditos Presumidos Realizadas pelo Estado de São Paulo. *In*: BERGAMINI, Adolpho Bergamini; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011. p. 459-474.

BEHRNDT, Marcos Antônio Gomes. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005.

BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. São José: Conceito Editorial, 2010.

BIRD, Richard Miller. Local and Regional Revenues: Realities and Prospects. *In*: BIRD, Richard Miller; VAILLANCOURT, François (Orgs.). **Perspectives on Fiscal Federalism**. Washington: The World Bank, 2006. p. 15-34.

BIRD, Richard Miller; GENDRON, Pierre-Pascal. Atlanta: Georgia State University, 2001. Disponível em: <  
<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/128850/Bird%20Gendron%20Subnational%20Consumption%20VATs.pdf>>. Acesso em: 7 janeiro 2014.

BOADWAY, Robin; SHAH, Anwar. **Fiscal Federalism: Principles and Practice of Multiorder Governance**. New York: Cambridge University Press, 2009.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 81-99, 2000.

BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os Benefícios Fiscais Concedidos Unilateralmente por Estado-Membro. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo, n. 4, 2000.

BRAGA, Waldir Luiz; MORENO, César. ICMS – Direito a Crédito pelo Contribuinte Destinatário – Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade – Guerra Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 56, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6. ed. Lisboa: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. A “Guerra Fiscal” entre os Estados no Brasil – uma Análise à Luz da Teoria Geral do Direito (Enfocando os Pensamentos de Kelsen e Luhmann). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n° 93, 199X.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no Âmbito do ICMS. *In*: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Org.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 246-294.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n° 95, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros (Orgs.). **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 23-94.

CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS – Incentivos – Conflitos entre Estados – Interpretação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n° 66, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. ICM – Isenção e Venda a Varejo – Crédito Presumido. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n° 34, 1985.

CARVALHO, Raimundo Eloi de. **Tributação Sobre o Consumo: IPI, ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins**. Brasília, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/P05TributaosobreoConsumo.pdf>>. Acesso em: 5 janeiro 2014.

CATÃO, Marcos Vinhas. A Guerra Fiscal Tem que Acabar. **Valor Econômico**, São Paulo, 15 mar. 2012.

CHIRINKO, Robert S.; WILSON, Daniel. **Tax Competition Among U.S. States: Racing to the Bottom or Riding on a Seesaw?** São Francisco: Federal Reserve of San Francisco, 2011. Disponível em: <<http://www.frbsf.org/publications/economics/papers/2008/wp08-03bk.pdf>>. Acesso em: 10 janeiro 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. Curitiba: Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Mauricio. Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade? *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CORREIA, Renata; RODRIGUES, Wagner Silva. Federalismo, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e a Guerra Fiscal. *In*: **Sinopse Tributária 2007**. São Paulo: MP, 207. p. 121-131.

CÔRTE, Glauco José; MADALENA, Nelson. A resolução 13, a Guerra Fiscal e o Caos Tributário. **Valor Econômico**, São Paulo, 17 mai. 2013.

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

COSTA, Alcides Jorge et al. Tributos Estaduais. Guerra fiscal. Caráter nacional do ICMS. Proposta de Emenda Constitucional. ICMS na importação. Destinatário constitucional. Base de cálculo na importação. Importação e leasing. Importação por pessoas físicas. Tratado e Constituição. Mercosul. Isenção de tributos estaduais. Créditos de ICMS: quando não cabem? Pode a Lei veda-los?; histórico, aproveitamento de crédito. ICMS: proposta de reforma. ICMS na importação. Base de cálculo na importação. ICMS em Lei federal. Empréstimo compulsório. Câmara de compensação do ICMS. Debates. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 67, 199?.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CSILLAG, João Carlos. Isenções Fiscais de ICMS não Contempladas em Convênios/CONFAZ – Impactos Negativos da Guerra Fiscal. **Revista de Direito**



**Tributário**, São Paulo, nº 96, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro; COUTINHO, Aci; LACERDA, Alexandre; PIMENTA, Dalmar; MANEIRA, Eduardo; ROLIM, João Dácio; GROPEN, Rodolfo (Org.). **Temas de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações Contábil, Societária e Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Org.). **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

GAMA, Evandro Costa. A Reforma Tributária e a Autonomia Financeira dos Entidades Subnacionais. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. ICMS, Guerra Fiscal e Glosa de Crédito Concedido sem Base em Convênio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 156, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. ICMS – Glosa Unilateral de Créditos por Operações Interestaduais – a Posição do Estado de São Paulo – Lei Estadual nº 6.374/89 e Comunicado CAT nº 36/2004 – Necessidade de Prévio Acesso ao Poder Judiciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 148, 2008.

GUIMARÃES, Ariane Costa; ALVES, Marcos Joaquim Gonçalves; REIS NETO, Lauro Celidônio Gomes dos. Guerra Fiscal, Livre Concorrência e a Teoria dos Jogos. *In*: **Sinopse Tributária 2011-2012**. São Paulo: Imprensa Régia, 2011. p. 99-114.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JACOBSEN NETO, Eduardo; ANAN JR., Pedro. ICMS, Não-Cumulatividade, Guerra Fiscal, e a Jurisprudência do E. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – Considerações de Cunho Constitucional. *In*: BERGAMINI, Adolpho Bergamini; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**.

São Paulo: MP, 2011. p. 131-155.

KALUME, Célio Lopes; BATISTA Jr., Onofre Alves. A não Cumulatividade e a Necessidade de Estorno de Créditos de ICMS decorrentes de Benefícios Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 215, 2013.

KUBLISCKAS, Wellington Marcio. Federalismo Fiscal e a Separação dos Poderes. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. São José: Conceito Editorial, 2010.

LEAL, Antônio Luis da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

LEAL, Saul Tourinho. Proposta de Súmula Vinculante da Guerra Fiscal: Múltiplas Perspectivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 204, 2012.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo Fiscal Brasileiro: Discriminação das Rendas Tributárias e Centralidade Normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 139 a 218**. v. 3. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade do Tributo no Sistema Tributário Brasileiro. *In*: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **Fundamentos do PIS e da COFINS e o Regime Jurídico da Não-Cumulatividade**. São Paulo: MP, 2007. p. 215-245.

MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; MCLURE, Charles; VAILLANCOURT, François. Revenues and Expenditures in an Intergovernmental Framework. *In*: BIRD, Richard Miller; VAILLANCOURT, François (Orgs.). **Perspectives on Fiscal Federalism**. Washington: The World Bank, 2006. p. 15-34.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – Incentivos Fiscais e Financeiros – Limite Constitucional. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, nº 22, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Ruben. O Perfil Jurídico da Guerra Fiscal e das Variações das Relações Jurídicas dos Estímulos de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 134, 2006.

MARTINS-COSTA, Judith. A Ilicitude Derivada do Exercício Contraditório de um Direito: o Renascer do *Venire Contra Factum Proprium*. *In*: REALE, Miguel; REALE JÚNIOR, Miguel; FERRARI, Eduardo Reale. **Experiências do Direito**. Campinas: Millenium, 2004. p. 23-62.

MATOS, Aroldo Gomes de. **ICMS – Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 15. ed. São Paulo: RT, 2011.

MEDAUAR, Odete. Segurança Jurídica e Confiança Legítima. *In*: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 114-119.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, José Celso de. **Constituição Federal Anotada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MENDES, Marcos. Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das Características Gerais. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos\\_discussao/TD49-MarcosMendes.pdf](http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD49-MarcosMendes.pdf)>. Acesso em: 31 janeiro 2013.

MIRAGAYA, Rodrigo Bracet. **A Proteção da Confiança Legítima como Princípio Fundamental no Direito Administrativo Atual [dissertação]**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 7. ed. Coimbra: Coimbra, 2003.

MONCADA, Luís S. Cabral. **Direito Económico**. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MUSSOLINI Jr., Luiz Fernando. Guerra Fiscal: Efeitos de Benefícios e Isenções entre Estados. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Tributação e Processo**. São Paulo: Noeses, 2007.

MUSSOLINI Jr., Luiz Fernando. ICMS e a Guerra Fiscal. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Org.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 89-122.

NORREGAARD, John. Tax Assignment. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal Federalism in Theory and Practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 49-72.

OATES, Wallace E. **Fiscal Federalism**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

PANZARINI, Clovis. Conceitos para uma Reforma Tributária. **Revista Digesto Econômico**, São Paulo, n. 457, 2010.

- PANZARINI, C. ICMS: Exportando Impostos. **O Estado de S.Paulo**, São Paulo, 6 abr. 2010.
- PANZARINI, C. ICMS: Um Erro Genético. **O Estado de S.Paulo**, São Paulo, 3 mai. 2007.
- PANZARINI, C. ICMS: Pirataria Fiscal. **O Estado de S.Paulo**, São Paulo, 15 jul. 2011.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- RÁO, Vicente. **Ato Jurídico**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- REZENDE, Fernando. Federal Republic of Brazil. In: SHAH, Anwar (Org.). **A Global Dialogue on Federalism**. Québec: Anwar Shah, 2007. v. 4. p. 73-97.
- REZENDE, Fernando. ICMS: Como Era, o que Mudou ao Longo do Tempo, Perspectivas e Novas Mudanças. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos\\_presenciais/Forum\\_Estados/FFEB\\_Caderno\\_n\\_10.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf)>. Acesso em: 28 janeiro 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 145, 2007.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil: Traços Constitucionais da Organização Política Brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- ROSA, José Roberto. **Substituição Tributária no ICMS: Estudo de Casos e Manual Explicativo**. 3. ed. São Paulo: Ottoni, 2011.
- ROSENBERG & ASSOCIADOS. Importações e Incentivos Fiscais: Desconstruindo Mitos. Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachments/article/1781/trabalho%20Rosemberg.pdf>>. Acesso em: 7 abril 2013.
- ROSTAGNO, Alessandro. Guerra Fiscal e os Benefícios Unilaterais Concedidos por Outros Estados. In: BERGAMINI, Adolpho Bergamini; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **O ICMS na História da Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011.
- SANTANA, Irailson Calado (Org.). Carga Tributária no Brasil – 2012 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 7 janeiro 2014.
- SCAFF, Fernando Facury. A Responsabilidade Tributária e a Inconstitucionalidade da Guerra Fiscal. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo, v. 15, 2011.
- SCAFF, Fernando Facury. Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do

Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 112, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na Venda de Serviços Telefônicos Pré-Pagos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 126, 2006.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. São José: Conceito Editorial, 2010. p. 289.

SCAFF, Fernando Facury. Taxas sobre Minérios, Petróleo e Energia. **Valor Econômico**, São Paulo, 28 fev. 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-271

SHAH, Anwar. Comparative Conclusions. *In*: SHAH, Anwar (Org.). **A Global Dialogue on Federalism**. Québec: Anwar Shah, 2007. v. 4. p. 370-393.

SHAH, Anwar. Introduction: Principles of Fiscal Federalism. *In*: SHAH, Anwar (Org.). **A Global Dialogue on Federalism**. Québec: Anwar Shah, 2007. v. 4. p. 3-42.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A Guerra Fiscal no ICMS – uma Questão Relevante. *In*: BERGAMINI, Adolpho Bergamini; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011. p. 89-104.

SILVA, Almiro do Couto e. O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos: o Prazo Decadencial do Art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 237, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Método, 2003.

TAVOLARO, Agostinho. Análise e Perspectivas do Sistema Tributário Brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Orgs.). **O Direito Tributário no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 35-47.

TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A Não-Cumulatividade da COFINS e da Contribuição ao PIS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 87, 2009.

TER-MINASSIAN, Teresa. Brazil. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal**

**Federalism in Theory and Practice.** Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 438-456.

TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental Fiscal Relations in a Macroeconomic Perspective: An Overview. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal Federalism in Theory and Practice.** Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 3-24.

THEODORO Jr., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento.** v. 1. 45. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de Incentivos Fiscais – Efeitos no Tempo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 121, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Isonomia, os Incentivos de ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal. **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal.** São Paulo: MP, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O Princípio da Não-Cumulatividade.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 139-170.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 6, 2003.

VEHORN, Charles L.; AHMAD, Ehtisham. *In*: TER-MINASSIAN, Teresa (Org.). **Fiscal Federalism in Theory and Practice.** Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 108-134.

VIEIRA, Lucas Bevilacqua Cabianca. **Incentivos Fiscais de ICMS com Vistas ao Desenvolvimento Regional: uma Perspectiva de Controle [dissertação].** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2011.

VIEIRA, Maria Leonor Leite et al. ICMS – Caráter Nacional – Guerra Fiscal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n° 85, 2002.

WALD, Arnaldo. A Teoria da Aparência e o Direito Bancário. **Revista de Direito Renovar**, Rio de Janeiro, n. 6, 1996.

WIESNER, Eduardo. **Fiscal Federalism in Latin America.** Washington: Inter- American Development Bank, 2003.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito Tributário Atual n° 19.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 24-40.