

O ICMS E A GUERRA FISCAL

Monica Tonetto Fernandez*

A União tem um papel preponderante na federação brasileira. Cabe ao Poder Central comandar toda a política econômica e financeira do país. Todavia, o desafio que está posto, hoje, no Brasil, ao Supremo Tribunal Federal é o de enfrentar as tensões existentes entre os próprios estados membros, através da aplicação da Constituição Federal, a fim de garantir alguma harmonização dos conflitos, se quiser evitar uma ruptura institucional. O impacto da “guerra fiscal” na federação pode levar ao seu esfacelamento.

Neste sentido disserta Marcelo Figueiredo: *“Nós passamos a ter uma guerra em nível estadual e municipal. Ai estão os estados guerreando entre si na busca frenética de recursos financeiros. É a chamada guerra fiscal. Então, o grande problema é esse, também, há uma crise federativa. E por conta dessas circunstâncias, o desejado equilíbrio federativo ficou extremamente comprometido. Em função desses problemas, cada estado procura arrecadar mais, concede incentivos fiscais em detrimento de outros e assim por diante. Há, como se disse, uma briga, constante entre os estados”*.

Portanto, o controle judicial é uma das bases de sustentação do regime federal, ao lado de outros requisitos tais como constituição rígida, federação como cláusula intangível, autonomia e repartição de competências.

A “guerra fiscal” é uma nódoa, que atuando dissimuladamente no elemento da autonomia do estado membro, rompe com o equilíbrio, com a simetria necessária à sobrevivência do regime federal.

Para que a federação possa subsistir faz-se necessária a existência de um instrumento jurídico que garanta o regime. A Constituição é, por excelência, esse documento, por sua natureza de documento político-jurídico fundador do Estado e porque coloca num documento não produzido por um dos entes da federação (a União ou os estados), o pacto assumido entre eles. É um documento neutro.

Há ainda quem defenda a existência não só de uma constituição rígida, como também a existência de uma cláusula de intangibilidade.

Como bem observado por Gabriel Ivo *“outros aspectos revelam a natureza federal de um Estado. (...) O primeiro deles, como já mostrado, é a rigidez constitucional. Fosse possível a Constituição ser modificada da mesma maneira que são*

* Procuradora do Estado. Classificada na Procuradoria Fiscal-PF-11. Especialista em Direito Processual Civil pela PUC. Professora de Direito Processual Civil na Academia de Polícia Militar do Barro Branco

elaboradas ou alteradas as leis ordinárias, toda a construção do Estado Federal viria ao solo com um simples ataque ao campo competencial dos entes federados. Não basta, contudo, a rigidez constitucional. É imperioso que a federação esteja protegida pelo manto da imutabilidade. Agasalhada no seio de uma cláusula pétrea”.

É exatamente o que ocorre no Brasil. Temos uma constituição rígida em face do procedimento previsto para sua reforma pelo art. 60, que prevê iniciativa e quorum qualificados, limitações temporais, materiais, explícitas e implícitas e, ainda, temos a cláusula da intangibilidade disposta no inciso I do parágrafo quarto.

É esse o pacto realizado entre União e estados-membros que garante a preservação da federação, que garante a cada um dos pactuantes a sua existência nesse arranjo institucional. Nenhum deles, individual ou coletivamente, pode romper com o compromisso, face a natureza que a federação assumiu no seu delineamento constitucional. A todos está assegurada liberdade de ação desde que não se rompa com o compromisso assumido. Está, portanto, vedada qualquer iniciativa que implique em ruptura da federação.

Outro elemento de fundamental importância para a identificação da federação brasileira é a repartição de competências. São elas que possibilitam a cada um dos pactuantes possuir um rol pré-definido de atuação possível, no qual ficam vedadas as interferências recíprocas.

Essas relações estabelecidas na repartição de competências, no Brasil, são simétricas entre os estados-membros, ou seja, política e juridicamente, elas espelham a mesma importância e poder político entre os estados membros. Assim, não há diferenciação na repartição de competências entre os estados membros. Todos os estados da federação possuem as mesmas competências, políticas, administrativas, legislativas, tributárias. Essa simetria garante a igualdade jurídica entre os estados.

Entretanto, a Constituição Federal de 1988 (artigo 3º), não ignorou a desigualdade de fato entre os estados-membros, ao prever seus objetivos fundamentais, quais sejam: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esse papel foi reservado à União, que detém competências diferenciadas para a correção dessas desigualdades entre os estados pactuantes da federação. Há, pois, uma divisão assimétrica de competências que se dá não entre os estados, mas entre a União e os estados, pois é de responsabilidade da União, que congrega todos, uma política pública que possa compensar as diferenças regionais, sociais, culturais e econômicas daqueles que formam a federação.

Um estado, isoladamente, não poderia tomar para si esse tipo de tarefa, já que estaria agindo muito além de suas competências e responsabilidades, podendo ocasionar

a guerra de todos contra todos. Situação que se faz presente hoje com a “guerra fiscal”, pois os estados, individualmente, alegando suas carências e necessidade de desenvolvimento, tentam à margem da Constituição, por seus próprios meios, enfrentar eventuais desigualdades, numa luta feroz por mais desenvolvimento e com conseqüências funestas para a federação.

A Constituição, em seu artigo 43, é expressa ao reservar esse espaço de atuação para a União, que nesse mister representa a todos os entes federados.

Essa correção de desigualdades, redistribuição de riquezas, a fim de que entes federados possam ter um desenvolvimento mais homogêneo é também princípio da ordem econômica (art. 170, VII). E não estaríamos mais nos organizando sob um regime federativo caso cada estado-membro pudesse ter um plano de desenvolvimento econômico e social nacional, atribuindo a si próprio a responsabilidade pela redução das desigualdades que estão presentes.

Esse é um dos pontos da “guerra fiscal” que também rompe com o pacto federativo. Se a União está sendo ineficiente nesse papel de redistribuição nacional de riquezas, há caminhos institucionais de cobrança e pressão.

Não olvidemos que os estados participam da vontade nacional, através do Senado Federal. São meios que não implicam ruptura do sistema e que devem ser utilizados pelos estados membros. A “guerra fiscal” é recurso à margem do sistema.

Outro elemento é a autonomia e participação. Como leciona Fernanda Dias Menezes de Almeida: *“Os Estados-membros da Federação não gozam de soberania, isto é, daquele poder de autodeterminação plena, não condicionada a qualquer outro poder externo ou interno. A soberania passa a ser apanágio exclusivo do Estado federal – e esta é a primeira nota distintiva em relação à Confederação. Desfrutam os Estados-membros, isto sim, de autonomia, ou seja, de capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano, que lhes garante auto-organização, autogoverno, autolegislação e auto-administração, exercitáveis sem subordinação hierárquica dos Poderes estaduais aos Poderes da União”*

E mais, Dalmo de Abreu Dallari assevera: *“A autonomia garante a autogestão, mas não poderá chegar ao ponto de permitir o “direito de secessão” e transformar-se em soberania, atributo que não é dos estados membros, mas de sua união formando o Estado federal.”*

Em decorrência da autonomia e da impossibilidade de dissolução a Constituição Federação de 1988, em seu artigo 1º, prevê que *“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito:..”*, preceito reiterado pelos artigos 3º e 4º. Ou seja, há uma cláusula expressa de indissolubilidade entre os componentes de nossa federação, que consubstancia vedação expressa ao direito de secessão.

Assim, segundo Fernanda Dias Menezes de Almeida *“o lógico, portanto, é que na Constituição, onde se amarra a estrutura íntima da Federação, venha*

expressamente prevista cláusula proibitiva de desligamento dos entes federados ou, ao menos, cláusula de que decorra implicitamente esta proibição, como a que estabeleça serem indissolúveis os laços federativos”.

Ainda, como destaca Luís Roberto Barroso “A “guerra fiscal”, nesse sentido, encarna uma exacerbação da autonomia e pode levar a desagregação da federação, rompendo com a indissolubilidade de seus membros, o que viola explicitamente o art. 1º da Constituição que veda comportamentos que impliquem a criação de facções e Estados soberanos”.

Por sua vez, o artigo 21, inciso IX, dispõe competir à União “*elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social*”, colocando nas mãos do poder central um instrumento de harmonização dos diversos interesses regionais, com o intuito de perseguir um homogêneo desenvolvimento nas áreas econômica e social.

O artigo 22, VIII, preceitua ser de competência privativa da União legislar sobre “*comércio exterior e interestadual*”, tendo o texto constitucional optado pela exclusividade do poder central na legislação das relações comerciais entre os Estados-membros, imprimindo a elas a harmonia necessária à convivência pacífica entre tais entes federados.

Neste sentido é a lição de Francisco Campos: “*Reservando à União, de modo privativo, o poder de regular o comércio interestadual, o que teve em vista a Constituição foi precisamente subtrair o comércio interestadual ao poder ou ao governo dos Estados, de acordo, aliás, com o princípio fundamental às nossas instituições de governo, de que o que é comum a mais de um Estado é, por definição, nacional, e o que é nacional não pode estar sujeito à competência ou ao poder dos Estados.*”

Além do mais, a Constituição da República, ao permitir expressamente (art. 151, I) que a União conceda incentivos fiscais com o objetivo de “*promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País*”, como exceção à igualdade de tratamento determinada no art. 150, II, reforça a conclusão de que a intervenção governamental no domínio econômico, especialmente quando possa afetar o comércio interestadual, é tarefa da União.

Logo, no regime constitucional vigente, não cabe ao Estado-membro intervir no domínio econômico, especialmente quando sua intervenção possa provocar problemas no comércio interestadual; de resto, nas hipóteses em que caiba tal intervenção, não deve ela ser feita por meio do ICMS nem atingir as operações sujeitas a este imposto, sob pena de acirrar os chamados conflitos fiscais.

De outra parte, o artigo 48, IV, aduz caber ao Congresso Nacional dispor sobre matérias de competência da União, em especial acerca de “*planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento*”, demonstrando, assim, a preocupação constitucional quanto à disciplina de questões globais que dizem respeito a mais de um Estado membro.

O artigo 174, parágrafo primeiro, depois de estabelecer que o Estado é agente normativo e regulador da atividade econômica, reza que “a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”. Temos, pois, mais uma norma que consagra o princípio federativo, ao colocar nas mãos de uma lei nacional a regulamentação de um assunto que envolve planos nacionais e regionais de desenvolvimento, alcançando a federação como um todo.

Por outro lado, através do Senado Federal, os estados-membros são chamados a participar na composição da vontade geral, que os obrigará e que legitima as decisões de caráter nacional.

É em virtude da preservação da federação que compete ao Senado Federal, no tocante ao ICMS, resolver sobre alíquotas, prevenindo eventuais conflitos entre as unidades federadas, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

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

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, 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;

Essas disposições relativas ao ICMS visam garantir a igualdade jurídica entre as unidades federadas. Quando os estados-membros, por sua própria conta e risco,

resolvem interferir nesse modelo, através da “guerra fiscal” estão minando o pacto federativo, com conseqüências danosas para a sociedade brasileira.

Por essa razão, é que muitos que estudam o assunto, elencam o controle judicial e o papel da mais alta Corte do país como essencial para a manutenção de um regime federativo.

Apenas o Supremo Tribunal Federal, exercendo suas atribuições de guardião da Constituição Federal e a competência expressa de processar e julgar originariamente as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros (art. 102, I, “f”) poderá solucionar o conflito relativo à guerra fiscal, preservando o regime federativo e a democracia.

No interior desse contexto, do qual o princípio federativo é um dos pilares, a regra descrita no artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g” encontra sua lógica, principalmente tendo em vista o caráter interestadual do ICMS, já que as operações de mercadorias não se adstringem a um único Estado-membro, mas comumente se irradiam por vários deles.

Dispõe o parágrafo segundo do inciso XII, alínea “g” do artigo 155 da Constituição da República:

“Parágrafo 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A lei a que alude a Carta Magna é a Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975. Tal lei, regulando a forma como as benesses referidas pelo texto constitucional serão concedidas, assim preceituou em seu artigo 1º:

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - redução de base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros fiscais, concedidos com base no imposto sobre circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

.....”

É inquestionável que a Lei Complementar n.º 24/75 exige a celebração de convênio entre os Estados para os casos de isenção e outros benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS.

Assim, nenhum benefício ou incentivo fiscal ou isenção pode ser concedido unilateralmente pelos Estados ou pelo Distrito Federal. Há de ser respeitada a regra do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que, combinado com os termos da Lei complementar n.º 24/75, exige realização de convênio para sua concessão. Esta regra consagra a harmonia e a robustez do pacto federativo ao exigir que Estados-membros e Distrito Federal deliberem conjuntamente sobre a possibilidade de concessão e revogação, entre outros, de incentivos e benefícios fiscais, sem cujo acordo volitivo tal não se torna possível. A concessão desses benefícios fiscais somente encontrará suporte de validade se observadas as regras traçadas pela Carta Magna para tal mister.

Melhor dizendo, a figura do convênio, como forma de deliberação dos Estados e do Distrito Federal no que tange à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, é absolutamente imprescindível, numa evidente consagração do pacto federativo como princípio proeminente da “*Lex Mater*” e da própria existência republicana nacional, sob pena de sua inobservância gerar patente inconstitucionalidade.

Isso porque o referido texto constitucional menciona que tais incentivos serão concedidos por deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, complementado pela lei que define o convênio como forma de deliberação.

Com efeito, embora imposto da competência estadual, o ICMS tem natureza de imposto “federal”. As implicações do princípio da não-cumulatividade em operações interestaduais, estas vistas também sob seu aspecto de geração de receitas tributárias, de desonerações configuradas em isenções, de reduções de bases de cálculo e/ou alíquotas, demonstram que seria totalmente inadequado pudesse tal imposto ser regrado de forma diversa de um para outro Estado, o que certamente causaria a chamada “guerra fiscal”. Por isso a Constituição Federal restringiu a competência local, quer atribuindo algumas poucas matérias ao Senado Federal, quer atribuindo matérias para deliberação em colégio de representantes dos Estados e do Distrito Federal. E a Lei Complementar n.º 24/75 estabeleceu a forma pela qual deveriam ser tomadas essas deliberações: através de convênios firmados por um colegiado que se denominou CONFAZ, no são convocados para as reuniões representantes de todos os Estados (artigo 2º da Lei Complementar n.º 24/75), sob a presidência de um representante do governo federal.

Na Constituição de 05.10.88 foi vedado à União instituir isenções de impostos da competência dos outros entes de direito público interno, consoante dispõe seu artigo 151, inciso III.

A Lei Complementar 24 nada mais fez do que preencher o conteúdo normativo do artigo 155, XII, “g” da Constituição Federal, sendo, dessa forma, simplesmente

recepcionada pela atual Carta, cabendo lembrar que tal dispositivo jamais foi declarado inconstitucional.

Desta feita, a concessão unilateral de isenção, benefícios e incentivos fiscais é absolutamente incompatível com a atual ordem jurídica, consistindo em verdadeiro atentado à Constituição da República e ao Estado Federal, pois afrontara a regra constitucional do artigo 155, parágrafo 2º, incisos I, II e XII, “g”. São, portanto, na lição de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, *nulas e írritas, uma vez que contrariam “a ordem jurídica superior, na sua forma ou na sua matéria”*.

Estar-se-ia incentivando um Estado que busca se beneficiar em detrimento dos demais e ao arrepio da correta e adequada interpretação da Constituição; por outro lado, seria favorecer o enriquecimento ilícito de empresários que realizam estas operações, situação que o ordenamento jurídico brasileiro não permite, pois tal atitude poderia causar verdadeira perturbação da ordem federativa nacional, mormente no plano econômico.

Aliás, o Colendo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em inúmeros julgados de medidas cautelares requeridas em Ações Diretas de Inconstitucionalidade, já deixou claro ser necessária e indispensável a celebração de convênios interestaduais para implementação de qualquer espécie de isenção, benefício ou incentivo fiscal em matéria de ICMS. Dentre esses julgados, podem ser citados, a título exemplificativo, os seguintes: ADIN n.º 2021; ADIN n.º 1999; ADIN n.º 1587; ADIN n.º 1.522; ADIN n.º 1247; ADIN n.º 1179; ADIN n.º 902-8.

Destaca-se, neste sentido, a decisão do Colendo Plenário do Supremo Tribunal, constante do “Informativos STF”:

“Guerra Fiscal

Deferida liminar em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo contra a L. 2273/94, do Rio de Janeiro, que, entre outros benefícios fiscais, autorizava o Poder Executivo a conceder a determinados contribuintes do ICMS, nas hipóteses enumeradas, prazo especial de até cinco anos para o pagamento do imposto. Ofensa aparente ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF (exigência de convênio firmado entre os Estados para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais). Precedente citado: ADIn 1247-PA (DJ de 08.09.95). ADIn 1.179-RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 29.02.96.” (Informativo STF, 26 de fevereiro a 1º de março de 1996 – n.º 21).

Pela análise acima, podemos visualizar com clareza que os termos da Lei Complementar n.º 24/75 estão plenamente harmoniosos com a Constituição Federal atual, posto que ela exige celebração de convênio no tocante à redução da base de cálculo, à devolução total ou parcial, direta ou indireta do tributo ao contribuinte, à concessão de crédito presumido e no que tange à concessão de quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais alusivos ao ICMS e que importem

em redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus do tributo. Não existe, pois, nenhuma extrapolação por parte de tal lei complementar dos limites impostos pela Carta Política em seu artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g”.

O Professor Ruy Barbosa Nogueira já teve oportunidade de assinalar a inconstitucionalidade desse tratamento diferenciado: *“Em harmonia com o princípio da uniformidade da tributação federal no território nacional, prevista no art. 151, I, o art. 152 também reproduziu tradicional de que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Impede eventual guerra tributária e afirma a unidade geográfica do território nacional. (...). Reservando à lei complementar, que é de caráter nacional, dispor sobre todos esses itens básicos do ICMS, vê-se que a Constituição Federal previu a maior concentração e unificação de disciplina desse imposto que, embora pertença aos Estados e ao Distrito Federal, é prioritariamente regido por legislação nacional, por deliberação conjunta aos Estados e ao Distrito Federal, pouco restando à criatividade legislativa dos Estados, de per si.”*

Por fim, chegamos a conclusão que a concessão unilateral pelos estados-membros de isenção, incentivos e benefícios fiscais no tocante ao ICMS pode formar oligopólios, haja vista se esse protecionismo for endereçado a uma só empresa ou a algum grupo delas, podendo gerar dominação de mercados, destruindo as outras empresas do mesmo Estado e de outros que não sejam contempladas pelo benefício. Portanto, cabe ao Egrégio Supremo Tribunal Federal, fiel guardião da ordem constitucional, nunca permitir que os Estados-membros da Federação brasileira se tratem como potências inimigas, com quebra da unidade nacional, o que poderia causar verdadeira perturbação da ordem federativa nacional, mormente no plano econômico.

Bibliografia

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Competências na Constituição de 1988. Editora Atlas.
- BARROSO, Luís Roberto. Direito Constitucional Brasileiro. Editora Forense, 1982.
- CAMPOS, Francisco. Direito Constitucional. Editora Freitas Bastos.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Revista dos Tribunais, 3ª ed.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 13ª ed.
- COSTA, Alcides Jorge. O ICM na Constituição e na Lei Complementar, Editora Resenha Tributária.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. O estado federal. Editora Ática. 1986.
- FIGUEIREDO, Marcelo. Congresso Brasileiro de Direito Constitucional – 10 anos de Constituição: uma análise. Editora Celso Bastos, 1998.
- IVO, Gabriel. Constituição Estadual – competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Editora Max Limonad. 1997.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais de Direito Administrativo. Editora Forense.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva, 9ª Ed.

