

**XXV CONGRESSO DO CONPEDI -
CURITIBA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

DEMETRIUS NICHELE MACEI

OCTAVIO CAMPOS FISCHER

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Octavio Campos Fischer – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-324-5

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34



XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Primeiramente, ao mesmo tempo que parabenizo também registro nossos agradecimentos a todos os profissionais envolvidos para que o XXV CONGRESSO DO CONPEDI, sob o tema Cidadania e Desenvolvimento: O papel dos atores no Estado Democrático de Direito se concretizasse num sucesso, como de fato ocorreu.

Consequência esperada deste sucesso é registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram suas obras destemidamente ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito. Eis, portanto, o motivo de nossa fala: apresentar esta coletânea de artigos que se submetem ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro I".

Para tanto, pretendo brevemente elencar os artigos avaliados e passar ao leitor uma concisa noção do que cada texto transmite, no intuito de o instigar a se aprofundar na leitura da obra completa.

O primeiro texto, “A Lei de Repatriação Brasileira à luz do Novo Paradigma Internacional da Tributação”, escrito por Antônio Carlos Diniz Murta e Raquel Carvalho Menezes de Castro, trata da Lei 13.254 sancionada em 2016, conhecida como Lei de Repatriação, que traz consigo polêmicas pontualmente abordadas pelos autores. Eles captam notoriamente o contexto mundial em que a lei foi sancionada e desenvolvem temas relevantes sobre a lei, como por exemplo, o Fisco Global, a aplicação da lei de repatriação, o procedimento dela, a questão do sigilo, da extinção da punibilidade, da exclusão do RERCT; também discorrem sobre os interesses governamentais relacionados a lei, sobre a tendência mundial que esta legislação segue e por último, mas não menos importante, o novo paradigma internacional da tributação. É um texto antenado não só com o contexto nacional em que a lei se insere, mas com as motivações que levaram a sua existência.

O próximo artigo desta coletânea é intitulado como “A Nova Dinâmica do ICMS para o E-Commerce: entre a Complicação do Simples e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais”, cuja autoria é de Roberto Rezende Amaral e Luis Alberto Hungaro. Aqui, os autores analisam a nova dinâmica do recolhimento partilhado do ICMS no contexto do comércio digital conhecido como E-commerce, em decorrência das alterações provocadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Criticam precisamente temas polêmicos quanto as

consequências da ementa supracitada, como, por exemplo, o aumento da carga tributária e aumento do custo operacional do contribuinte devido ao aumento da complexidade dos recolhimentos. Enfatizam ainda, o conflito jurídico entre as normas constitucionais dos artigos 3º, inciso III, 43 e 170, VII e dos artigos 170, inciso IX e 179, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Finalmente, proclamam que a partilha do valor de ICMS arrecadado transformará a guerra fiscal em efetiva justiça distributiva e, conseqüentemente, contribuirá com o desenvolvimento nacional.

O trabalho seguinte denomina-se “A Simultaneidade Normativa na Isenção Tributária”, escrito por Telma Regina Machado. Este artigo traz um panorama de como o instituto da isenção é tratado pela doutrina brasileira. Mais afundo, da comparação das visões de vários autores – tanto da corrente clássica quanto da corrente contemporânea tributária, sobre o instituto – a autora chega à conclusão de que a melhor tese para explicar o fenômeno da isenção tributária seria a de Pedro Guilherme Accorci Lunardelli. Fica a cargo do leitor a tarefa de descobrir as razões que levaram Machado a chegar a este posicionamento.

“A Tributação Progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física como Instrumento Auxiliar na busca pela Concretização da Justiça Fiscal no Brasil” de Tatiele Gisch Kuntz e Hugo Thami Rodrigues, indaga se a progressividade do imposto de renda pessoa física, à luz do princípio da capacidade contributiva, pode se configurar como instrumento atenuante das desigualdades sociais no Brasil. Nesta empreitada, os autores criticam a atual progressividade do IRPF que não se encontra alinhada ao princípio da capacidade contributiva, mas que porém, pode ser modificada, desde que haja a ampliação do número de alíquotas do referido tributo, o aumento dos valores incidentes sobre cada uma das faixas de renda e a majoração do limite de isenção.

O artigo denominado “Acesso à Justiça e o Meio Alternativo da Arbitragem em matéria Tributária”, cujos autores são Jazam Santos e Jéssica Gonçalves, envolve o leitor em uma temática realmente contemporânea, pois vem defender a possibilidade de incluir a Arbitragem em matéria tributária para a solução extrajudicial dos conflitos no intuito de proporcionar maior presteza à solução destes. Para tanto, os articulistas encaram as discussões acerca da (in) viabilidade no uso da técnica da Arbitragem em matéria tributária no Brasil e, também, da indisponibilidade do crédito tributário.

Em “Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público e Reserva do Possível: o dever de progressividade nos gastos públicos” de Emerson Affonso da Costa Moura e Jamir Calili Ribeiro, temos um texto multidisciplinar que afasta a concepção clássica de que os gastos públicos podem ser definidos ao arbítrio do administrador público, sustentando que o

orçamento deve ser progressivo na busca pela ampliação da sua respectiva realização e que, embora seja difícil estabelecer testes de legitimidade e progressividade absolutos para a verificação do orçamento, limites para a destinação dos gastos públicos precisam ser impostos.

Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, no artigo “Entre isonomia e liberdade: o princípio da livre concorrência como paradigma geral da neutralidade no campo tributário”, defende que cabe ao Estado, como garantidor dos princípios da ordem econômica, impedir desníveis concorrenciais advindos da atividade tributária, além de alavancar a livre concorrência por meio dos instrumentos legalmente previstos, principalmente com fulcro no referencial normativo da neutralidade tributária.

“Extrafiscalidade como instrumento de implementação das políticas públicas: ICMS ecológico e IVA SOCAL”, formulado por Nina Gabriela Borges Costa e Allan Reymberg Souza Raulino, traz o seguinte questionamento: “É possível utilizar os tributos para resolver problemas sociais, políticos, econômicos e ambientais?”. Tal indagação é pertinente, pois guarda total conexão com o tema da sustentabilidade e cidadania. Mais pertinente ainda, é o caminho que os autores tomam, ao adotar a perspectiva da Extrafiscalidade como possível resposta a esta incerteza.

Em seguida, temos o artigo denominado “ICMS na importação: as legislações e a incontrolável guerra fiscal”, cuja autoria é de Herleide Herculano Delgado e Ana Clara Montenegro Fonseca, que ressaltam não haver uma política eficaz de abarcamento da Guerra Fiscal no Brasil. Assim, seu trabalho tem como objetivo averiguar a incidência do ICMS nas operações de importação, onde se trata da contenda atinente à guerra fiscal. Ao final, tratam acerca dos benefícios da Guerra de Lugares advinda deste imposto nas transações de importação.

Em “Lei 13.019/2014 – Marco Regulatório do terceiro setor requisitos gerais e lei de responsabilidade fiscal”, os autores Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da Silva e José Julberto Meira Junior, trazem perspicazes conclusões sobre o fato de que o Estado ao autorizar a exploração de serviços públicos por organizações particulares, reconhece, por meio de seus agentes, não ter recursos suficientes para atender tal demanda e, por isso, busca fomentá-las, no intuito de conferir as mesmas oportunidades àqueles que precisam ter acesso aos direitos sociais básicos.

José Anijar Fragoso Rei em seu artigo, “O direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo

necessário”, analisa o direito do servidor público estampado no art. 37, X, da Lei Maior – que garante a estes o direito ao reajuste anual e linear em suas remunerações, a fim de recompor as perdas inflacionárias e garantir seu valor real e poder de compra – contrapondo-o e o compatibilizando com as normas de direito financeiro que determinam o controle da despesa pública, almejando soluções para que tal direito seja efetivado, porém sem abalar o equilíbrio fiscal.

O texto: “O financiamento da seguridade social: crise de destinação, reformas e o argumento econômico” de Antonio Bazilio Floriani Neto tem por objetivo examinar o direito previdenciário como direito social e a sua importância para o indivíduo, a relação entre segurado e Previdência, a mudança da sociedade brasileira e por fim, mas não menos relevante, averiguar o argumento econômico relacionado às reformas e a incoerência da aplicação da DRU às contribuições sociais.

“O incentivo a micro e pequena empresa como instrumento de geração de empregos”, texto de Francilise Camargo de Lima e Demetrius Nichele Macei, levanta a seguinte questão: até que ponto os incentivos fiscais voltados às MPEs são capazes de fomentar o empreendedorismo e a geração de novos empregos?

Para sanar tal incerteza, primeiro recorreram a conceitos jurídicos para evidenciar a intenção protecionista em relação às MPEs. Em seguida, tratou-se das oportunidades de inclusão laborativa originadas a partir da atividade empresarial, o empreendedorismo e a geração de empregos formais. Após, abordou-se de que forma as MPEs podem ser estimuladas, por meio de incentivos fiscais, a gerar novos postos de trabalho e se os mesmos incentivos servem de estímulo para o trabalhador que está na informalidade se inserir no mercado formal fomentando o empreendedorismo e geração de novos empregos favorecendo o desenvolvimento econômico e possibilitando a inclusão do cidadão no mercado de trabalho.

“Os incentivos fiscais e seu potencial no desenvolvimento da política agrícola” de Rodrigo Mendonça de Souza, indica um problema atual de nossa sociedade, qual seja: a inflação dos alimentos está intimamente ligada à queda da oferta de alimentos básicos no mercado nacional, já que vários destes produtos tiveram redução significativa de suas áreas de plantio nos últimos anos. Como o próprio título do artigo alerta, é pelo viés dos incentivos fiscais que se procura uma solução a esta problemática.

O artigo subsequente é o “Reflexos do CPC/2015 no processo administrativo fiscal”, cuja autoria é de Ricardo Pinha Alonso e Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho. Neste tema, também concatenado com a realidade jurídica atual, argumentou-se sobre a aplicabilidade do

Código de Processo Civil no Direito Tributário, tanto em processos judiciais como em processos administrativos, sendo toda a discussão baseada na observância dos precedentes das Cortes Superiores pelos Tribunais Administrativos.

No artigo “Regras CONFAZ: o limiar entre a isonomia e quebra de autonomia federativa” de Simone Cruz Nobre, a finalidade foi de, nas bem colocadas palavras da própria articulista, “avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.”

Nosso último artigo, encabeçado por Allan Alexandre Mendes Gonçalves e João Rezende Almeida Oliveira, denomina-se “Substituição tributária do ISS sobre órgãos e entidades públicas federais ao abrigo pela imunidade recíproca”. Nele, os articulistas assumem o propósito de testar os institutos da imunidade recíproca e da substituição tributária, para apurar se há a possibilidade dos municípios estabelecerem como substitutos tributários do ISS órgãos e entidades públicas federais, ou se a imunidade recíproca impede esse tipo de determinação da legislação municipal.

Pois bem.

Depois da honraria que foi executar esta tarefa de apresentar, ainda que brevemente, os brilhantes e esperançosos artigos destes bravos articulistas, resta apenas agradecer-lhes pela coragem e iniciativa que tiveram de propor seus trabalhos ao CONPEDI. É mais do que evidente que suas pesquisas contribuirão para a Ciência do Direito e conseqüentemente para a Justiça Social.

Por fim, parabênizo novamente o CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos humildemente todos os leitores a usufruírem desta excelente coletânea e, é claro, a passá-la adiante.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei - UNICURITIBA

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer - UniBrasil

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

REGRAS CONFAZ: O LIMIAR ENTRE A ISONOMIA E QUEBRA DE AUTONOMIA FEDERATIVA

CONFAZ RULES: THE THRESHOLD BETWEEN EQUALITY AND BREACH OF FEDERAL AUTONOMY

Simone Cruz Nobre

Resumo

A Constituição Federal exige lei específica para dispor sobre a desoneração tributária. Contudo, quando se trata do ICMS, há, ainda, a exigência de autorização de Convênio, por meio da aquiescência unânime de todos os Estados-membro. Ocorre que, além de um quorum bastante rígido, tal requisito acaba por restringir a autonomia fiscal do ente federado, que fica impossibilitado da utilização de importante instrumento para a correção de desigualdades tributárias. O presente ensaio visa avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.

Palavras-chave: Federalismo fiscal, Autonomia fiscal, Convênio icms

Abstract/Resumen/Résumé

The Federal Constitution requires specific law to provide for the tax exemption. However, when it comes to benefits of ICMS, there is also requires agreement authorization by unanimous a of all Member States. It turns out that in addition to a fairly rigid quorum, such a requirement just to restrict the fiscal autonomy of the federal entity that is unable using important tool for correcting tax inequities. This test is to assess the tenuous boundary between the discourse of preservation of the federal pact, and the breakdown of that agreement, due to the denial of their autonomy Supervisor.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal federalism, Fiscal autonomy, Icms agreement

INTRODUÇÃO

Os incentivos ou benefícios fiscais¹ são desonerações tributárias concedidas pelo Estado ao particular, visando estimular determinadas ações que de outro modo não conseguiriam ser implementadas, atendendo, assim, com os objetivos traçados no texto constitucional.

Desta forma, tais desonerações tributárias consistem na redução da receita pública ou a supressão de sua exigibilidade.

O fato é que a competência para isentar, reduzir ou suprimir um crédito tributário é uma derivação lógica do poder de tributar, conferido pelo texto constitucional ao Ente Federado, posto que este não apenas pode instituir, cobrar ou fiscalizar a exação tributária, mas, também, exercer sua competência para estimular certas atividades necessárias à sociedade ou corrigir tratamentos tributários não isonômicos, privilegiando, assim, os preceitos constitucionais.

Essa assertiva é válida para todos os tributos previstos no texto constitucional, exigindo-se apenas lei específica para a sua instituição, conforme aduz o § 6º do art. 150 da Constituição Federal.

No entanto, tratando-se de ICMS, o texto constitucional atribui à lei complementar a definição da forma como estes incentivos ou benefícios fiscais devem ser concedidos, haja vista os impactos que este imposto pode causar nas outras unidades da federação, em função não apenas do primado da não cumulatividade, mas da preservação do pacto federativo que visa a unidade e a cooperação entre os entes federados.

Ocorre que a Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975 exige a concordância de todas as unidades da federação para a concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

O fato é que a unanimidade exigida para a concessão de benefícios fiscais, além de ser um *quorum* bastante rigoroso, acaba por retirar do Ente Federado uma parcela de sua competência tributária.

Desta forma, o presente artigo visa avaliar o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.

¹Esses dois termos não são expressões sinônimas. A dispensa de contraprestação quando é concedido um benefício fiscal é a principal diferença em contraposição à concessão de incentivos fiscais.

É dentro desta problemática que se desenvolverá o presente ensaio, pontuando, inicialmente, o princípio federativo disposto no texto constitucional e a sua diretriz no viés tributário.

Em um segundo momento, serão analisadas as regras disciplinadas pela lei complementar para a concessão de incentivos fiscais, ressaltando algumas exigências desarrazoadas constantes em seu texto, para, no último tópico, avaliar se podemos visualizar alguma quebra de autonomia fiscal, frente à regra da unanimidade exigida para autorizar a concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

1- O PRINCÍPIO FEDERATIVO E AS LIMITAÇÕES PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS

Ao buscar elementos definidores da federação brasileira, percebemos tratar-se de um pacto constitucional firmado entre Estados para a definição de suas competências e representatividade internacional.

Como todo pacto, é preciso ceder certas prerrogativas, compartilhar atribuições, para melhor compor a aliança central traçada.

A federação brasileira é resultante da descentralização de um estado unitário. Por isso, tem-se um federalismo por segregação, ou seja, um federalismo constituído por meio da descentralização do único centro de poder, a União.

Hoje, a Constituição brasileira, ao adotar a federação como forma de Estado, estabelece que "a União e os Estados-membros ocupam, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí porque devem receber tratamento jurídico-formal isonômico"².

Essa igualdade jurídica, no entanto, é limitada constitucionalmente. Equivale afirmar que embora a lei, seja federal ou estadual, possua mesmo nível e igual importância, esta passa a ser diferenciada quanto ao campo de sua atuação.

A unidade é fundamental na federação brasileira. Por isso é vedado o direito de secessão³ pelos Entes Federados, nem lhes sendo possibilitado suprimir, por meio de emenda constitucional, o princípio federativo⁴. Em outras palavras, não podem ser expedidos atos normativos que anulem a existência do pacto federativo firmado.

² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.170.

³ Entende-se por secessão o poder para se desmembrar da união formada por outros Estados.

⁴ art. 60, § 4º, I, III da Constituição Federal de 1988.

Em questões tributárias, reconhecer a ausência de hierarquia e a igualdade jurídica, requer que tais unidades federadas disponham de autonomia política, legislativa e financeira, a fim de que não haja subordinação uma em relação às outras, mas sim, unidade. Tais autonomias, em verdade, são essenciais para a manutenção e consolidação do pacto federativo.

É dentro desta visão que o texto constitucional outorga competência para cada ente federado instituir os tributos, que lhe possam capacitar a promover os deveres constitucionalmente garantidos a sua população, e legislar, concorrentemente, sobre o direito tributário e financeiro.

Assim, ser uma Federação significa primar pela harmonia e preservação desta aliança, daí caber à União legislar sobre normas gerais tributárias, não excluindo a competência suplementar dos Estados.

O tratamento isonômico, fundamental à preservação desta unidade, traduzida em diretrizes tributárias, pode ser observado por meio da vedação à tributação discriminatória em função da origem ou do destino de bens e serviços.

No entanto, a igualdade entre as pessoas políticas pressupõe, também, o reconhecimento de suas desigualdades em termos de receitas. Assim, muito embora seja garantido a todas as unidades da federação tratamento jurídico isonômico, em face às desigualdades regionais, mostram-se justificáveis tratamentos favorecidos por parte da União, a fim de promover o equilíbrio em suas diversas regiões. Contudo, é importante ressaltar que, apenas com vistas à correção dessas desigualdades entre regiões, é facultado certo tratamento diferenciado por parte da União⁵, tendo em vista os seus objetivos fundamentais dispostos na Carta Magna⁶.

Ocorre que a competência para tributar comporta, também, a de isentar, reduzir ou suprimir um crédito tributário. Isso por que, a faculdade que dispõe um ente federado para isentar, reduzir ou suprimir receitas tributárias é uma derivação lógica do seu poder tributar e, conseqüentemente, da sua autonomia legislativa e financeira⁷.

Soa por evidente que ambos os institutos, embora sejam “verso e reverso da mesma medalha”⁸, necessitam observar limitações quanto à natureza de seu instituto, ou

⁵Art. 151, I da Constituição Federal de 1988.

⁶Inciso III do Art. 3º da Constituição Federal de 1988.

⁷Salvo quanto ao ISS, o qual pode ser concedida isenção pela União, nos termos do art.156, § 3º, II da CF.

⁸Souto Maior defende também existir certa simetria entre o poder de isentar e de tributar.(BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p.2).

seja, tal competência não os libera de princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito como.

É importante destacar que a isenção, ao lado da remissão, da redução de base de cálculo e do crédito presumido são formas de concessão de benefícios fiscais que sofrem outras limitações de ordem quantitativa e qualitativa para o seu exercício.

Quantitativamente, o ente federado, em respeito ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁹, deve apenas conceder benefícios fiscais após as estimativas dos impactos imediatos e futuros sobre a arrecadação, a fim de serem adotadas medidas de compensação, quando aqueles extrapolarem o previsto para o exercício financeiro.

É importante salientar que essa recomendação da Lei de Responsabilidade Fiscal deverá ser observada por todos os entes que compõem a Federação.

Por sua vez, em termos qualitativos, a concessão de benefícios fiscais, após a Emenda Constitucional n.º 3/93, requer a edição de lei em sentido estrito. Senão vejamos o art. 150 da Constituição Federal:

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

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido **mediante lei específica**, federal, **estadual** ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, **sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.**(grifo nosso)

O fato é que, como é possível observar, a autonomia legislativa para os Estados, no caso do ICMS, possui uma outra limitação de ordem formal.

A ressalva de que trata este dispositivo é o reconhecimento inequívoco, pelo constituinte, da necessidade de estabelecer diretrizes ao ICMS, impedindo que a disputa tributária entre Estados membros afetem a harmonia e venham a favorecer a guerra fiscal, desequilibrando assim o pacto federativo.

Em verdade, o ICMS, por ser um tributo de competência estadual, requer um tratamento diferenciado, pois além de sua importância face ao seu poder arrecadatório, é um imposto purifásico, propiciando que o tratamento concedido por um Estado tenha aptidão de gerar repercussões tributárias em outro Estado da Federação.

⁹ Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.

Daí ser entendido como um imposto nacional, pois “transcende o campo de interesse ou de autonomia exclusiva do ente federado”¹⁰.

Assim, o art. 155, § 2º, XII, "g" da Constituição Federal estabelece 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”.

Neste sentido, a Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, que foi parcialmente recepcionada pela Constituição Federal¹¹ como sendo a norma geral que disciplina o dispositivo em comento, preceitua:

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 - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.(grifo nosso)

E acrescenta:

Art. 2º - [...]

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

A primeira vista, enquanto a Constituição Federal estabelece que benefícios fiscais devem ser concedidos por lei específica federal, estadual ou municipal, no caso do ICMS, o Estado ainda precisa de autorização de outras unidades da federação para poder exercer a sua autonomia legislativa e financeira. Em outras palavras, significa afirmar que, unilateralmente, não podem ser concedidos benefícios fiscais pelos Estados, nem pelo Distrito Federal.

¹⁰ Voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE 635313/DF, Dje-216 publicado em 05/01/2012.

¹¹ Uma vez que não há inconstitucionalidade superveniente, pois a lei só pode ser considerada inconstitucional se esta for incompatível com a constituição vigente ao tempo de sua edição. Assim a lei anterior à Constituição é incorporada pelo fenômeno da recepção. Ver art. 34, § 8º da ADCT.

Em princípio, exigir maior restrição para a concessão de benefícios do ICMS, tendo em vista as características desse imposto, não tem aptidão suficiente para fragilizar a autonomia fiscal, desde que os critérios previstos na lei complementar sejam adequados à preservação dos preceitos republicano e federativo do Estado brasileiro, já que, como sustenta Carvalho, “ambos são atributos indissociáveis, fundamento da forma atual da Nação, e, juntos determinam como os outros princípios devem ser interpretados. Nenhuma lei pode ser interpretada sem que se conforme à exegese desses dois princípios”¹².

Mas, será que a Lei Complementar n.º 24/75 está adequada à preservação desses dois preceitos constitucionais?

2- OS CRITÉRIOS PARA APROVAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS POR CONVÊNIO DO ICMS

A Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975 estabelece que, para a concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS, faz-se necessária a autorização por meio de convênios celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Em respeito à isonomia jurídica anteriormente comentada, a lei prevê a necessidade de convocação de todas as unidades da federação.

Essa representação, no entanto, normalmente é delegada aos Secretários de Estado da Fazenda ou Finanças, tendo em vista a matéria ali tratada.

Assim, cada unidade da federação encaminha, de forma antecipada, as propostas de convênio de seu interesse para compor a pauta da reunião a ser convocada pelo Secretário do CONFAZ.

Deliberadas as matérias constantes na pauta, as quais foram dado conhecimento prévio às unidades da federação, são colocadas em votação em assembleias ordinárias ou extraordinárias, convocadas para este fim.

A autorização para a concessão de benefícios fiscais dependerá da decisão unânime dos representantes dos Estados ou, no caso de revogação, de, pelo menos, 4/5 (quatro quintos) dos representantes presentes.

As propostas de convênios, que não encontraram resistência por parte de qualquer unidade da federação presente, são publicados dentro de 10 dias no Diário Oficial da União.

¹²¹²CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS *In* Guerra Fiscal : reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, p32

Após sua autorização e publicação no Diário Oficial da União, passados 15 (quinze) dias, cada unidade da federação, ali representada, publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados. Considera-se ratificados, tacitamente, os convênios celebrados em âmbito do CONFAZ, quando a unidade federada não se manifestar dentro do prazo em comento.

Contudo, caso não seja ratificado por todas as unidades federadas presentes na assembléia, os convênios celebrados não terão eficácia e serão considerados rejeitados por ausência de unanimidade.

Ademais, a lei complementar aduz que os convênios ICMS ratificados obrigam todas as unidades da federação, inclusive as que não se fizeram presentes nas reuniões do CONFAZ.

A primeira vista, já é possível verificar algumas incompatibilidades nesta lei complementar com o ordenamento jurídico nacional, tanto no momento que antecede a autorização do convênio ICMS, como no momento posterior.

É possível observar que a lei complementar prevê a possibilidade de ratificação tácita de decisões tomadas por representantes das unidades federadas. Ocorre que a ratificação tácita irá se firmar sobre a manifestação de vontade de um preposto do chefe do poder executivo, que não obstante possuir competência para mero ato de representação, não possui para a decisão final quanto à competência tributária impositiva ou exonerativa¹³. Com efeito, segundo Caio Tácito “não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de Direito”¹⁴.

Em verdade, muito embora o STF em diversos julgados¹⁵ já tenha se pronunciado que não há reserva de iniciativa em matéria tributária, inclusive as que concedem renúncia fiscal, delegar ao Secretário de Estado a representação da vontade de uma unidade federativa ou não vindo a mesma a se manifestar, após os 15 dias seguintes à publicação do convênio no Diário Oficial da União, ser entendido como aquiescido, já é suficiente para que a omissão tenha aptidão de não observar preceitos constitucionais.

Sem dúvida, o referido dispositivo fragiliza a democracia, uma vez que confere poder decisório sobre tão importante instrumento, a Secretários de Estado da

¹³COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e Legalidade Estrita em Matéria Tributária. Incentivos Fiscais. Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto Coordenadores. São Paulo: MP, 2007, p.348

¹⁴TÁCITO, Caio. O abuso de poder administrativo no Brasil. Rio de Janeiro: DASP, 1959, p.27.

¹⁵Agravo do RE 743480, Relator Ministro Gilmar Mendes

Fazenda ou de Finanças, afastando das mãos do representante do povo o poder decisório, em clara afronta ao princípio da legalidade.

Em precisas ponderações acerca do assunto, Coelho pontua:

O princípio da legalidade da tributação e da exoneração abarca por inteiro a disciplina do tributo e dos seus elementos estruturais. Sendo a isenção, a fixação de bases de cálculo e das alíquotas, a não-cumulatividade, a remissão, a concessão de créditos fiscais e sua manutenção matéria reservada à lei, como admitir que um mero Secretário de Governo, agente do Poder Executivo, capaz só de praticar atos administrativos, possa pôr e tirar, restabelecer, graduar, reduzir ou aumentar a tributação;¹⁶

Ademais, a imposição de que os convênios ratificados em âmbito do CONFAZ obrigam a todas as unidades, mesmo as que não se fizeram presentes, é um latente desvio aos comandos do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Outro ponto que merece uma análise mais acurada é o fato de que, muito embora o Estado necessite de um segundo critério de formalidade para a concessão de benefícios fiscais do ICMS, a saber, um Convênio autorizado pelo CONFAZ, nos termos do art. 4º da Lei Complementar n.º 24/75, as unidades federadas devem publicar decreto para incorporação em seu ordenamento jurídico local.

Com efeito, a possibilidade de edição de decreto, prevista já se mostra incompatível com o texto constitucional desde a promulgação da Emenda Constitucional n.º 3/93, que, de forma expressa, no § 6º do art. 150, exige lei específica para sua concessão.

Em verdade, a Lei Complementar n.º 24/75, da maneira como proposta, excede o poder de deliberação. Isso porque, como conciliar a necessidade de se consolidar o estabelecido à unanimidade pelo Convênio ICMS e a competência dos representantes do povo para rejeitar ou dispor de maneira diversa a mesma matéria? o Convênio pode limitar a competência constitucional do Poder Legislativo? Podem os representantes do povo livremente dispor acerca de seu conteúdo, restringindo o que já havia sido deliberado, sem que isso venha a desfigurar a unanimidade exigida?

Salienta-se que alguns Estados, como mecanismo de simplificação legislativa, delegaram poderes para que o Poder Executivo conceda, por meio de decreto, benefícios fiscais do ICMS.

¹⁶COELHO, op. cit, p.348.

No entanto, não se mostra válida a delegação da atividade inerente do Poder Legislativo ao Poder Executivo, para que este último disponha da prerrogativa extraordinária de livremente regular, por decreto, a concessão de benefícios fiscais¹⁷.

O Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 539.130-RS, no voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, já se manifestou:

O Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo, por meio direto ou indireto, a escolha final pela concessão ou não do benefício em matéria de ICMS.

(...)

Embora a Lei Complementar 24 se refira à publicação de decreto pelo Chefe do Poder Executivo, a disposição não pode prejudicar a atividade do Poder Legislativo local.

A mesma linha argumentativa pode ser verificada nos autos do RE 539.130, onde a Segunda Turma, Relatora Ministra Ellen Gracie, exarou o seguinte entendimento:

E imprescindível resgatar a função que a regra da legalidade tem no sistema constitucional. Cabe ao Poder Legislativo autorizar a realização de despesas e a instituição de tributos, como expressão da vontade popular. Ainda que a autorização orçamentária para arrecadação de tributos não mais tenha vigência (princípio da anualidade), a regra da legalidade tributária estrita não admite tributação sem representação democrática. Por outro lado, a regra da legalidade é extensível a concessão de benefícios fiscais, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. Trata-se de salvaguarda a atividade legislativa, que poderia ser frustrada na hipótese de assunto de grande relevância ser tratado em texto de estatura ostensivamente menos relevante¹⁸.

Carraza, defendendo semelhante visão, aduz:

para que isenções do ICMS surjam validamente, é preciso que os Estados e o Distrito Federal celebrem entre si *convênios*, que, ao depois, para se transformarem em *Direito interno* de cada uma destas pessoas políticas, deverão ser por elas ratificados. O instrumento idôneo da ratificação, longe de ser o decreto do Governador, é o *decreto legislativo* (estadual ou destrital, conforme o caso).¹⁹

Portanto, segundo Carrazza, “ o convênio é, apenas, o pressuposto para a concessão de isenção do ICMS”.²⁰

¹⁷Ver ADIn 1.296-PE, Rel. Ministro Celso de Mello e ADIn 1.247-9; PA, Rel. Ministro Celso de Mello

¹⁸RE 539.130 - Segunda Turma, Relatora Ministra Ellen Gracie - Dje de 05.02.2010

¹⁹CARRAZZA, op. cit, p.1061.

²⁰Ibid, p.1061-1062.

Assim, mostra-se cristalina, a afronta ao princípio da legalidade, à separação dos poderes, cujo cerne confere estrutura organizatória do Estado brasileiro.

3- O LIMIAR ENTRE A ISONOMIA E A QUEBRA DE AUTONOMIA FISCAL NOS CRITÉRIOS PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS.

Como podemos observar, há algumas incompatibilidades na Lei Complementar n.º 24/75 com o princípio da legalidade e a separação dos poderes.

No entanto, o ponto que buscamos ressaltar neste ensaio é o tênue limiar entre o discurso da preservação do pacto federativo, por meio da isonomia atribuída a cada unidade da federação na deliberação de um convênio ICMS, e a quebra do mesmo pacto, em função da negação de sua autonomia fiscal.

Faz-se necessária essa reflexão, uma vez que um convênio, nos mesmos moldes de um pacto, requer ajuste de vontade entre as unidades da federação.

Ocorre, que se o pacto federativo busca a harmonia econômica da federação brasileira e, parte-se do pressuposto de que a celebração do convênio visa preservar as condições mínimas necessárias à preservação daquele, é certo afirmar que as regras para aprovação do convênio não podem prejudicar a tão propalada unidade, muito menos prejudicar o interesse nacional. Logo, acima do interesse meramente local, deverão prevalecer as diretrizes nacionais.

O fato é que embora seja acertada a afirmação de que o ICMS é um imposto que tem aptidão de gerar impactos para além de suas fronteiras, quando passamos a perquirir qual a repercussão que um incentivo fiscal concedido em um Estado-membro, de fato, é capaz de gerar em uma outra unidade da federação, passamos a observar a presença de um outro elemento que é pouco discutido na questão: a perda da autonomia fiscal.

A perda de autonomia fiscal revela-se quando é retirada ou restringida de uma unidade federativa o exercício sua competência tributária, sem que lhe seja garantido meios para cumprir, em seu território, com os direitos sociais e individuais impostos pela Constituição Federal.

O certo é que a Lei Complementar n.º 24/75 estabelece que os benefícios fiscais do ICMS só podem ser concedidos se todas as unidades da federação concordarem, ou seja, faz-se necessária à unanimidade.

Para parte da doutrina, a justificativa para a limitação de sua autonomia fiscal está alicerçada no próprio pacto federativo, já que entende-se que todas as unidades merecem igual tratamento.

Na visão de Martins a exigência da unanimidade para aprovação de benefícios fiscais é “princípio fundamental porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a federação”²¹.

Para este tributarista, a regra da unanimidade decorre pelo simples fato de o contribuinte não ter estabelecido *quorum* menor para aprovação de benefícios fiscais do ICMS na Constituição Federal, como o fez quando desejou tratar das alíquotas interestaduais e de exportação, no momento em que, também, definiu a facultatividade do Senado para estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas ou quando possui aptidão para estabelecer as alíquota máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico do Estado²². Em todas essas situações o legislador estabeleceu expressamente um *quorum* de aprovação, deixando sem definição somente o necessário para aprovação dos benefícios fiscais do ICMS.

No entanto, a perda da autonomia fiscal pode vir a surgir quando, seguindo a atual regra da unanimidade, a simples rejeição de um ente federado “x” é capaz de inviabilizar importante instrumento tributário de exercício da competência tributária de uma outra unidade da federação “y”. Em outras palavras, com os critérios estabelecidos para a autorização de convênios ICMS, cada unidade da federação acaba por ter aptidão para decidir se um Estado-membro poderá conceder incentivos fiscais em seu próprio território, mesmo que todas as outras unidades não se oponham a tais benefícios²³.

A primeira ponderação consiste em perceber até que ponto a autonomia federativa dos Estados não está fragilizada, quando o exercício da sua competência legislativa tributária, referente ao seu mais significativo tributo, necessitar, ainda, da aprovação unânime dos demais entes da Federação para ser exercida.

Assim, primeiramente é preciso ter uma visão o que, de fato, esses incentivos podem trazer de impactos intrarregionais que justificariam a rigidez do critério para aprovação de convênios ICMS.

Nesta esteira de raciocínio, segundo o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, são incentivos ou benefícios fiscais a remissão, o crédito presumido, a redução da base de cálculo e a isenção em caráter não geral.

²¹MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional *In* Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, p.17

²² Idem, p. 6-7

²³ Destaca-se que, no regimento interno do CONFAZ, as votações em matéria de benefícios e incentivos fiscais são, em regra, simbólicas, ou até mesmo secreta, quando assim deleberar o Conselho. (§ 1º do art. 27 do Convênio ICMS n.º 17, de 18 de setembro de 1990.

A remissão tributária, entendida como perdão do crédito tributário constituído, quando concedida por um Estado-membro em nada repercute sobre qualquer outra unidade da federação. Seus efeitos ficam adstritos ao território do Estado concedente, uma vez que é o próprio Estado que estará abrindo mão de valores que lhe pertenceriam e, ressalta-se, as condições para tal iniciativa já comportam bastante restrição em sede constitucional e legal²⁴.

Da mesma forma, quando avaliamos a concessão de crédito presumido, observamos tratar-se de um crédito escritural, no qual o Estado autoriza o contribuinte, após a apuração do resultado mensal, a creditar-se, diretamente no seu livro fiscal, do valor correspondente ao incentivo concedido.

Assim, em uma venda interestadual, o contribuinte do Estado que concedeu o crédito presumido, irá destacar na nota fiscal eletrônica – Nfe a mesma alíquota já prevista para a operação e que é definida por Resolução do Senado Federal²⁵. Logo, não produz impacto na outra unidade da federação diferente do já previsto no ordenamento jurídico, preservando assim a não-cumulatividade do imposto.

Já a redução de base de cálculo, operação na qual é reduzida a base sobre a qual irá incidir a tributação, acaba por até elevar o valor do imposto recebido pela outra unidade da federação. Isso ocorre, devido o valor do ICMS, destacado na Nfe, emitida em uma operação de venda interestadual, passar a ser menor do que seria, caso não houvesse o incentivo concedido. Desta forma, o estabelecimento remetente, por receber este tratamento tributário diferenciado, irá emitir uma Nfe de venda de mercadoria, em uma operação interestadual, com um valor menor do ICMS. Por sua vez, o estabelecimento receptor, da outra unidade da federação, seguindo a regra constitucional da não-cumulatividade, ao realizar a venda desta mercadoria no seu mercado interno, terá que recolher de imposto a diferença entre o valor do ICMS destacado na Nfe de entrada e o destacado na Nfe referente de saída, ou seja, o relativo à venda dessa mercadoria no mercado interno²⁶.

É fácil perceber que a base de cálculo sendo reduzida, em função do incentivo recebido pelo outro Estado da Federação, acaba por conferir à unidade da

²⁴Art. 165, § 6º da Constituição Federal; art. 14 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000.

²⁵art.155, § 2º, IV da Constituição Federal de 1988.

²⁶Esta operação é decorrência da não-cumulatividade do ICMS, na qual, segundo o inciso I, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, o contribuinte poderá, para apuração do valor a recolher, compensar-se do montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

federação de destino da mercadoria, uma fatia maior do imposto proveniente desta operação.

Por sua vez a isenção tributária, em caráter não geral, uma vez concedida inibe a incidência da norma jurídica, impedindo o nascimento do tributo. Logo, a lei isentiva surge para neutralizar a consequência jurídica, que seria a materialização do fato descrito hipoteticamente pela norma jurídica.

A isenção concedida em uma unidade da federação, vista apenas pelo lado do crédito tributário, não tem o condão de afetar o outro Estado-membro. A isenção concedida em um Estado-membro, como não gera crédito para abater no valor do imposto devido, acaba por, neste caso, elevar o valor do ICMS a ser apurado na outra unidade federativa de destino, haja visto que irá tributar pela alíquota integral no momento da venda da mercadoria no mercado interno.

Tomando por base apenas os impactos fiscais diretos²⁷, o discurso do prejuízo gerado em outra unidade da federação, por meio da concessão de incentivos fiscais, em função do ICMS ser um imposto nacional, resta um pouco fragilizado.

Aparentemente, se estes benefícios, de fato, processam-se desta maneira, eles não justificam a exigência da unanimidade, nem a limitação da autonomia fiscal. Logo, a limitação imposta pela regra da unanimidade estaria na contra mão do pacto federativo, pois o estaria fragilizando.

Então, o porquê de todo o rigor nas regras para aprovação de Convênios de incentivos fiscais pelo CONFAZ?

Em verdade, o que, de fato, existe é o temor de que investimentos já realizados em uma unidade da federação sejam alocados em outra, face às vantagens fiscais recebidas. Em outras palavras, receia-se que o parque fabril alocado em zonas com infraestrutura já consolidadas sejam influenciadas a mudar de localização ou a abrir filiais em locais que, normalmente, não seriam sua rota normal para investimento²⁸, bem como busca proteger os estabelecimentos localizados em seu território frente à concorrência com outros incentivados nas demais unidades da federação.

Assim, face à necessidade do Estado de buscar receitas para a promoção dos deveres que lhes impõe o texto constitucional e, levando em consideração que algumas

²⁷ Os municípios estabelecidos no Estado concedente é que podem sofrer um possível impacto no valor do ICMS repassado.

²⁸ É importante ressaltar que o inverso também se mostra possível, ou seja, que segmentos instalados em regiões mais afastadas sejam atraídos por benesses oferecidas em regiões mais desenvolvidas.

unidades da federação têm na arrecadação do ICMS a sua principal fonte de recursos, pode ser criado um ambiente sedutor para a busca de investimentos privados, que possam aquecer a economia local, gerando empregos e elevando a renda da população.

Busca-se, portanto, com a regra da unanimidade não estimular o leilão fiscal, provocado por investidores que definem onde instalar sua unidade produtiva em função dos benefícios recebidos, e, assim, evitar uma guerra fiscal entre as unidades da federação, fruto da redução de carga tributária, que visa incrementar a atividade econômica. Isso porque, as unidades da federação confiam que o crescimento da produção, resultado de uma menor oneração do setor produtivo, será capaz de recompor e, até mesmo, superar a arrecadação das receitas necessárias para a realização da políticas pública.

Dentro deste escopo, como mecanismo para inibir o leilão e a guerra fiscal, exige-se a unanimidade para aprovação de benefícios fiscais do ICMS. Todavia, a previsão de aprovação à unanimidade para autorização de benefícios fiscais do ICMS é requisito muito mais rígido do que o *quorum* necessário à aprovação de uma emenda constitucional.

Em verdade, a atual rigidez da regra para autorização de convênio CONFAZ somente favorece o seu descumprimento e visa retardar um debate que, certamente, deverá ser travado: a necessidade de interação entre os Governos da Federação para viabilizar o desenvolvimento de regiões com grandes disparidades regionais, por meio de uma regra que espelhe, de fato, um federalismo cooperativo.

Não há dúvida de que é desejável que cada unidade da federação receba um tratamento isonômico. Todas devem dispor do mesmo poder para rejeição de propostas que possam trazer impactos em sua arrecadação. Isso, sem dúvida, fará com que não sejam agravadas as diferenças interregionais entre as unidades federativas.

Contudo, para que esse segundo discurso seja válido, mister perceber que a isonomia entre as pessoas políticas pressupõe, também, o reconhecimento de suas desigualdades em termos de receitas. Ou seja, é fundamental dar um tratamento isonômico com um olhar atento às suas desigualdades. Faz-se mister superar tratamentos construídos como se as regiões fossem idênticas. Como se o país fosse uma única realidade cultural, com idênticos problemas econômicos, sociais e financeiros para financiar as competências dispostas no texto constitucional.

É preciso reconhecer que no Brasil as regiões não gozaram de mesmo nível de desenvolvimento, muito embora recebam a mesma parcela de competência. Logo, o

discurso da isonomia entre as diversas unidades da federação mostra-se fragilizado. Basta observar o levantamento da renda *per capita* anual da população brasileira por região e suas arrecadações do ICMS.

Tabela 1- Comparativo entre as arrecadações por Estado e Distrito Federal com o ICMS e o PIB médio por região Fiscal.

| REGIÃO | UNIDADES FEDERATIVAS | Arrecadação ICMS* | PIB** | MÉDIA PIB/REGIÃO |
|--------------|----------------------|-------------------|-----------|------------------|
| NORTE | Amazonas | 7.485.739,00 | 21.873,65 | 17.213,3 |
| | Acre | 801.960,00 | 14.733,50 | |
| | Rondônia | 2.754.549,00 | 17.990,69 | |
| | Roraima | 522.973,00 | 18.495,80 | |
| | Amapá | 791.948,00 | 17.363,82 | |
| | Pará | 8.025.258,00 | 15.176,18 | |
| | Tocantins | 1.679.017,00 | 16.086,37 | |
| NORTE | Maranhão | 4.390.311,00 | 9.948,47 | 12.954,8 |
| | Piauí | 2.676.757,00 | 9.811,04 | |
| | Ceará | 8.705.389,00 | 12.393,39 | |
| | Rio Grande do Norte | 4.033.478,00 | 15.247,87 | |
| | Paraíba | 3.787.496,00 | 11.834,54 | |
| | Pernambuco | 11.708.614,00 | 15.282,28 | |
| | Alagoas | 2.731.181,00 | 11.276,59 | |
| | Sergipe | 2.551.093,00 | 16.028,28 | |
| | Bahia | 16.831.542,00 | 13.577,74 | |
| CENTRO OESTE | Mato Grosso | 7.464.696,00 | 28.007,75 | 32.322,31 |
| | Mato Grosso do Sul | 6.792.785,00 | 26.714,57 | |
| | Goiás | 12.137.751,00 | 23.470,48 | |
| | Distrito Federal | 6.269.000,00 | 62.859,43 | |
| SUDESTE | Minas gerais | 35.952.963,00 | 23.646,21 | 34.789,78 |
| | Espírito Santo | 8.787.045,00 | 30.484,96 | |
| | Rio de Janeiro | 31.645.900,00 | 38.262,13 | |
| | São Paulo | 121.912.221,00 | 39.122,26 | |
| SUL | Paraná | 20.758.239,00 | 30.264,90 | 30.495,79 |
| | Santa Catarina | 14.010.837,00 | 32.289,58 | |
| | Rio Grande do Sul | 24.060.566,00 | 29.657,28 | |

* Arrecadação do ICM de 2013 – Fonte: CONFAZ

** PIB por Estado-Membro no ano de 2013 - Fonte:IBGE

É evidente que se forem consideradas de forma isonômicas as diversas unidades da federação, o objetivo fundamental constante no texto constitucional não conseguirá ser atingido.

Não se encontra isonomia quando a arrecadação do ICMS do Estado do Roraima, por exemplo, não representa nem meio por cento da arrecadação do Estado de

São Paulo, ou quando o PIB da Região Sudeste chega a mais de duas vezes e meia o da região Nordeste.

Compartilhando essa mesma linha de entendimento, Porfírio júnior pontua:

se o tratamento dado pela Constituição a cada uma das entidades for absolutamente igualitário, certamente não será possível atingir um estado de equilíbrio, uma vez que as diferenças regionais tenderão a aumentar progressivamente. Em outras palavras, um federalismo ideal (que pode ser denominado simétrico) pode não conduzir a bons resultados.²⁹

Soa por evidente que, hoje, buscar uma igualdade entre regiões não se mostra tarefa fácil, principalmente em função de que tais diferenças, são, em parte, fruto do modelo de desenvolvimento traçado pelo Governo Federal para as diversas regiões.

Com efeito, o modelo desenvolvimento traçado para a região Amazônica, na segunda metade do século XX e que buscava a sua integração econômica com o restante do país, acabou por aprofundar as desigualdades intrarregionais quando consolidou três grandes eixos: o polo Industrial de Manaus, os polos minerais no Pará e o polo agropecuário, que acabou por ter predominância no Estado do Mato Grosso, região central do país³⁰.

Esse modelo levou com que dos 590 municípios existentes na Amazônia apenas 14 municípios concentrem 50% do PIB regional³¹.

Acrescenta-se, ainda, que muito embora as diretrizes constitucionais nos levem a visualizar um federalismo cooperativo, a ideologia traçada vem sendo disvirtuada, primeiramente pela própria União, por meio da criação e transformação de impostos em contribuições que não são compartilhadas com os Estados e Municípios.

Todo este cenário faz com que as unidades da federação busquem atrair investimentos, a fim, de movimentar a sua economia local, proporcionando um maior poder aquisitivo para sua população e, conseqüentemente, maior arrecadação aos cofres públicos.

Em verdade, se o pacto federativo está alicerçado na regra da repartição de receitas e, demonstrado que, de forma direta, os benefícios fiscais não têm a aptidão de causar danos em outra unidade da federação, percebe-se que urge uma revisão deste

²⁹PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson Freitas. Federalismo, tipo de Estado e conceitos de estado Federal. In Federalismo fiscal. José Maurício Conti (org). Barueri: Manole, 2004, p.10.

³⁰LIRA, Sérgio; SILVA, Márcia; PINTO, Rosemira. Desigualdades e Heterogeneidade no desenvolvimento da Amazônia no Século XXI. IPEA. Nova Economia. Belo Horizonte. Janeiro-abril de 2009. p. 158-159

³¹IDEM, p. 169.

quorum, sob pena de conferir tratamentos igualitários a entes tão desiguais, dificultando ao Ente Federado, até mesmo, um possível instrumento de correção de sua realidade. Ressalta-se que a revisão do *quorum* de aprovação se sustenta no próprio texto Constitucional quando preceitua ser objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais. Ademais, uma das formas de se combater essa desigualdade perpassa, sem dúvida alguma, por possibilitar a geração de receitas, empregos e renda à população que irão instrumentalizar a observância dos direitos individuais.

Assim, quando estas desigualdades passam a ser evidenciadas, especialmente, os motivos pelos quais crescem essa desigualdade e o discurso da isonomia, faz-nos refletir se esses critérios não começam a merecer uma outra moldura.

Isso porque, novos critérios para autorização de convênios ICMS podem fazer com que cesse a chamada guerra fiscal, pois passariam a ser tratados de forma mais transparente, de maneira coordenada entre as unidades federativas no exercício de um federalismo harmônico, sensitivo e cooperativo.

Como bem pontua Oliveira: "Negligenciar os desníveis que tomam conta das regiões congregadas pelo laço federativo pode, de fato, acarretar a criação de Federações desprovidas de níveis mínimos de legitimidade"³².

Nessa toada, fato importante a perceber é que os incentivos fiscais não são apenas concedidos com o fim de disputa. Sua utilização pode ser perfeitamente válida para corrigir distorções de tratamentos tributários não isonômicos.

Os incentivos fiscais são importantes instrumentos de regulação e adequação da carga tributária, pois possibilitam equilibrar o setor produtivo às conjunturas econômicas eventuais, mantendo níveis tributários adequados e, possibilitando, "na dicção de Casalta Nabais 'Estado Fiscal Sustentável', pois permite a renovação de riquezas tributáveis e com isso garantem a sobrevivência e a manutenção do Estado"³³.

Em síntese, a harmonia entre as unidades federativas é primordial para a permanência do pacto federativo. No entanto, esta harmonia só pode prosperar se for possibilitado ao Ente Federado um tratamento isonômico, com critérios razoáveis, a fim

³² OLIVEIRA, Ricardo Victalino. *Federalismo Assimétrico Brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012, p.17.

³³ GRUUPENMACHER, Betina Treiger. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*. In GRUUPENMACHER, B et al. *Novos Horizontes da Tributação – um diálogo luso-brasileiro*. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Almedina, 2012, p. 12

de não ceifar parte da sua competência tributária e, conseqüentemente, o importante instrumento representativo de sua autonomia fiscal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mostra-se necessária uma revisão nos atuais critérios para a aprovação de convênios que visam a concessão de benefícios fiscais do ICMS.

Em verdade, a rigidez da regra somente favorece o seu descumprimento que, aliado à ausência de uma política regional de desenvolvimento pelo Governo Federal, acaba intensificando a guerra fiscal.

Ademais, a insustentabilidade da exigência de unanimidade para aprovação de benefícios fiscais do ICMS fica tão evidente, que mesmo aprovado um convênio no CONFAZ, as diretrizes estabelecidas naquele podem vir a ser alteradas pela lei de incorporação do convênio no ordenamento jurídico local, pois este não tem aptidão para engessar ou afastar a atividade dos representantes do povo, ou seja, não seria possível supor tais representantes tornar-se-iam meros homologadores da decisão, muitas vezes, tomadas por secretários de fazenda.

Se é correto afirmar que o federalismo é cláusula pétrea, pressupondo a cooperação entre as unidades da federação, por meio da delimitação das receitas tributárias e a forma de compartilhamento entre os Entes Federados, por outro, não há como negar que a competência tributária, outorgada pelo texto constitucional, é fundamental, não apenas para a manutenção do próprio pacto, como para efetivar direitos individuais e sociais viabilizando, assim, a política organizacional do.

Desta forma, não se mostra justificável que com base no federalismo fiscal se limite competências tributárias, se a razão de tal limitação não preserva a isonomia, mas se perpetuam as desigualdades regionais que o texto constitucional busca reduzir.

REFERÊNCIAS

BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Agravo do Recurso Especial nº 743480 - Ministro Relator Gilmar Mendes. DJ 10.10.2013. publicado em 20/11/2013.

_____.Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Especial nº539.130, Relatora Ministra Ellen Gracie, a Segunda Turma, Dje de 05.02.2010.

_____.Supremo Tribunal Federal (STF), Recurso Especial nº635313/DF, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Dje-216 publicado em 05/01/2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e Legalidade Estrita em Matéria Tributária. Incentivos Fiscais. Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. Ives Gandra da Silva Martins, André Elali, Marcelo Magalhães Peixoto Coordenadores. São Paulo: MP, 2007.

GRUUPENMACHER. Betina Treiger.Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In GRUUPENMACHER, B et al.Novos Horizontes da Tributação – um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional nº 2. Almedina, 2012

LIRA, Sérgio; SILVA, Márcia; PINTO, Rosemira. Desigualdades e Heterogeneidade no desenvolvimento da Amazônia no Século XXI. IPEA. Nova Economia. Belo Horizonte. Janeiro-abril de 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a Unanimidade Constitucional In Guerra Fiscal : reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino. Federalismo Assimétrico Brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012

TÁCITO, Caio. O abuso de poder administrativo no Brasil. Rio de Janeiro: DASP, 1959.