

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Todos os direitos reservados e protegidos.

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

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

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

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

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

Conselho Fiscal

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

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

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

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

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

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

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

GUERRA FISCAL DO ICMS E CONCORRÊNCIA FISCAL PREDATÓRIA ENTRE O DIREITO BRASILEIRO E O DIREITO INTERNACIONAL

TAX COMPETITION AND PREDATORY TAX COMPETITION BETWEEN BRAZILIAN LAW AND INTERNATIONAL LAW

Mayra Andrade Marinho Farias

Resumo

O presente trabalho tem como objetivo analisar a guerra fiscal travada entre os Estados membros brasileiros, que, em busca de incrementar a arrecadação de ICMS em seu território, concedem os mais diferentes tipos de incentivos fiscais aos contribuintes, buscando irrefreável e implacavelmente redução da carga tributária nos Estados com o escopo de fomentar a atração de investimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo do federalismo fiscal e da ordem jurídica, dando vazão a um fenômeno autofágico. A competição fiscal predatória é uma realidade no ordenamento jurídico brasileiro, mas é combatida a contento internacionalmente, a exemplo do combate existente no âmbito da União Europeia e na OMC. Dessa forma, será estudado o problema à luz da legislação e da jurisprudência brasileiros, mas comparando com o tratamento conferido internacionalmente.

Palavras-chave: Guerra fiscal, Federalismo fiscal, Icms

Abstract/Resumen/Résumé

This research main aim is to analyse the tax competition that Brazilian States set in order to increase the investments in their territories and for that grant the tax payers of the Brazilian tax called ICMS various kinds of fiscal benefits, by reducing their amount to be paid to the Government. These benefits cost a high price to Brazilian Federalism who becomes weakened by the predatory competition like na autophagic phenomena. The predatory tax competition is a reality in Brazilian legal order, nevertheless internationally it is faced, such as it happens in European Union and World Trade Organization. The brazilian tax competition will be studied by analysing the legislation, jurisprudence, but comparing it to international law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax competition, Fiscal federalism, Brazilian tax icms

INTRODUÇÃO

A competitividade é inspiradora de crescimento, propulsora de avanços e indelével estímulo ao desenvolvimento. Quando realizada dentro de parâmetros de razoabilidade e bom senso, rende frutos insofismáveis aos bons competidores. Pode-se, portanto, assegurar que a rivalidade (*Tax competition*) saudável figura como virtude e não como vício.

Por outro lado, caso dita rivalidade seja praticada fora dos níveis aceitáveis, passa-se a verificar uma força destrutiva de difícil tangência. A competição predatória pode ser comparada a uma real desobediência às regras de boa convivência e traz consequências nefastas ao sistema que as vivencia.

No Brasil, observa-se no âmbito do ICMS uma concorrência fiscal predatória entre os Estados, que, utilizando-se de leis, decretos ou termos de acordo concedem favores fiscais diversos, gerando uma plêiade de consequências negativas pela prática que costumeiramente é denominada de guerra fiscal, que pode ser sintetizada na ideia de busca irrefreável e implacável de redução da carga tributária nos Estados com o escopo de fomentar a atração de investimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo do federalismo fiscal e da ordem jurídica, dando vazão a um fenômeno autofágico.

A problemática desta pesquisa gira em torno de possibilidade de criação de limites que contenham eficácia técnica a ponto de se estabelecer uma convivência pacífica entre os Estados Brasileiros no que diz respeito aos incentivos fomentadores da Guerra Fiscal do ICMS. Seria viável o estabelecimento de limites tais quais os que existem na União Europeia a ponto de viabilizar uma concorrência fiscal mais saudável entre os Estados membros da Federação Brasileira?

Já o objetivo geral se desvela em analisar a probabilidade de mitigação da guerra fiscal do ICMS praticada no âmbito dos Estados membros brasileiros a partir de adoção de instrumentos restritivos tais como aqueles contemplados pelo Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia e o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização

Mundial de Comércio – OMC, mais especificamente em seu Anexo I, que delimita as práticas que são consideradas “competição fiscal predatória”, regulando-as, pois, de forma bem sucedida.

Já como objetivos específicos, elencam-se: (i) averiguar o Federalismo Fiscal Brasileiro, ressaltando as fragilidades e as ameaças em decorrência da prática de competição fiscal predatória travada entre os Estados membros, no âmbito do ICMS, denominada Guerra Fiscal, bem como as os avanços e as conquistas para consolidação de uma vigorosa política fiscal no país; (ii) analisar a efetividade da Lei Complementar 24/75; (iii) criticar o combate da existente jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal do ICMS; (iv) identificar os mais relevantes prejuízos nos direitos dos contribuintes provocados pelas fragilidades nas relações jurídicas quando da concessão dos benefícios fiscais; (v) contrastar e comparar a guerra fiscal do ICMS, travada entre os Estados membros brasileiros, com os conflitos internacionais regulados pelo Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia, e o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio – OMC, analisando a viabilidade de adoção de critérios assemelhados no que tange sanções e medidas compensatórias apontadas no referido Tratado Internacional.

Com tal problema formulado, somado aos objetivos anteriormente identificados, podem ser deduzidas algumas finalidades da pesquisa formulada sobre os temas em análise. Como finalidade mediata, tem-se a reflexão sobre as interações entre os já apontados sistemas jurídicos, além da sobreposição de institutos jurídicos, tais como a autonomia dos Estados membros brasileiros, competência e técnicas de tributação do ICMS, por aspectos conglobantes, além da observação e análise dos remédios e técnicas previstos no Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia e no *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio – OMC.

Logo, no direito positivo (ordem jurídica total), ou entre direitos positivos (ordens jurídicas parciais), ainda contrastando com o direito internacional e comparado, existem sempre sobreposições qualificativas, ou

seja, o direito reconhece uma dada irritação do mundo, como vários objetos imediatos diferentes, do que, tais qualificações devem ser coordenadas, podendo-se com base na análise a ser realizada, chegar a conclusões a serem adotadas para abrandar os efeitos nocivos da guerra fiscal do ICMS no Brasil.

1. METODOLOGIA E CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

O direito possui interessante impasse de perspectiva metodológica, já que existe uma perceptível e inarredável confusão de suporte físico entre o objeto e a ciência que o estuda.

Direito positivo e Ciência do Direito são formados por linguagem, sendo que a única maneira de diferenciá-los é tratando-os a partir de formas de linguagem diversas (prescritiva e descritiva), ou estabelecendo a premissa de que há uma distinção entre os códigos de cada um desses sistemas. Um faz parte de um plexo cognitivo, de percepção do cientista da realidade jurídica ao seu redor; e o outro possui limitações de contato com a realidade, pois as cria mediante suas próprias estruturas.

O método empírico dialético, a ser utilizado na presente pesquisa, dentro do contexto positivista, acaba por permitir estas idas e vindas, observando o sistema jurídico em uma perspectiva externa ao direito, das irritações do ambiente para as internalizações do sistema.

Dentre as várias formas de pesquisa, será utilizada a qualitativa, que é caracterizada por intentar explicar e decifrar os componentes de um sistema complexo de significados, através de uma gama de técnicas interpretativas, não podendo ser traduzido em números (NEVES, 1996).

A pesquisa qualitativa é descritiva, no sentido de que se deve delimitar o tema, a fim de definir a dimensão na qual será desenvolvido o trabalho. O ato de pesquisar é fomentado a partir de uma indagação para a qual não há respostas satisfatórias. Pode ser conceituado como “o conjunto de

ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos” (CARDOSO, 2012).

Neste sentido, este trabalho pretende, traçar um panorama do atual contexto brasileiro da Guerra Fiscal do ICMS, por meio de análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial, para então buscar, na experiência internacional, possíveis caminhos para lidar com esta situação.

Para o aprofundamento das dimensões teóricas, será realizada uma pesquisa bibliográfica sobre os temas apontados em nossos objetivos, que (almeja-se) deixarão contribuições para um maior conhecimento e aprofundamento de dimensões fundamentais de nosso estudo sobre a questão tributária dos Estados e a política de isenção e concessão de benefícios relativos ao ICMS, dando primazia, sobretudo, àquela que trata do processo denominado de “guerra fiscal”, que constitui o centro de nosso interesse, razão pela qual o elegemos para nosso objeto de estudo.

Ademais dos métodos acima referidos, será utilizado o método da escola do constructivismo lógico-semântico, escola pelo Professor Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 33) em disseminação das teorias e da lógica inaugurada pelo filósofo Pernambucano Lourival Vilanova. Observe-se o que o Mestre Paulista disserta a respeito do método neste parágrafo referido

“Espera-se do cientista do direito que escolha as premissas, penetradas, é claro, pelos valores que compuserem sua ideologia, mantendo-se fiel aos pontos de partida, para elaborar um sistema descritivo consistente, dando a conhecer como se aproxima, vê e recolhe o objeto da investigação.”

[...]

“[...] escrever ‘pensando’ [...] é acontecimento inusual, sobretudo em face da doutrina dominante, com seu viés de tradição meramente expositiva, fincada em argumentos de autoridade, com garantia, quase exclusiva, da procedência dos enunciados.”

[...]

“Foi com esta preocupação em ‘escrever bem e pensando’ que o constructivismo lógico-semântico tomou força em toda comunidade científica.”

Assim, o construtivismo lógico-semântico se aproxima ao método hermenêutico-analítico, já que usa do estudo da linguagem, analisando-a,

desmembrando-a, a fim de estudar as partes decompostas de um texto, marco inicial do intérprete. A utilidade do emprego desse método no direito positivo se volta à compreensão do discurso produzido, mas de forma sistemática, criando as normas jurídicas, partindo dos conceitos de cada um dos termos do texto congnovente, mas sem negligenciar o sistema cultural no qual o direito está inserido, em coerência às suas premissas.

As categorias temáticas, guerra fiscal, isenção, benefício fiscal, sempre de acordo com o problema pesquisado poderão guiar na compreensão do processo de construção de uma nova estratégia de mitigação da face predatória da guerra fiscal, como também na relação entre esta, os Estados membros e o Governo Federal.

Para tanto, outras etapas finalísticas imediatas são necessárias, como a definição e qualificação jurídica, análise de jurisprudência do STF, identificação das matrizes adotadas pelos Tratados Internacionais mais eficazes no combate à competição fiscal predatória, tudo dentro de um contexto de homogeneidade de tais institutos, utilizando ferramentas cômguas entre elas, em especial, estruturas de teoria geral do direito e Lógica Jurídica.

2. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

A forma de Estado Federal é extremamente profícua para a disseminação de práticas deletérias como a “guerra fiscal”. No Brasil, o texto constitucional, na delimitação das competências tributárias, concentrou a arrecadação em torno do ente federativo central – A União, quando inseriu em sua competência a arrecadação de 7 impostos, de taxas federais, de contribuições de melhoria, da maciça maioria das contribuições especiais (sociais, econômicas e corporativas), em detrimento de 3 impostos estaduais e municipais, com suas respectivas taxas e contribuições de melhoria e residualmente apenas algumas poucas espécies de contribuições especiais, assumindo, pois, o Federalismo Fiscal Brasileiro assume formato eminentemente centrípeto.

O Federalismo Fiscal Brasileiro apresenta historicamente diversas distorções sistêmicas, dentre as quais, ressaltam-se, para fins do presente estudo:

(i) a concentração arrecadatória em torno do Ente Federal, facilmente demonstrável a partir da existência de uma maior parcela de competências tributárias em prol da União, somada à necessidade de repartição constitucional das receitas descritas no Texto Constitucional;

(ii) a dependência financeira dos Estados relativamente à arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto no artigo 155, II da Constituição Federal em detrimento dos demais impostos de sua competência; e, como consequência;

(iii) a concessão de benefícios fiscais com o objetivo de atração de investimentos e incrementação da arrecadação estadual, ocasionando a denominada “*guerra fiscal*”.

O ICMS é tributo indireto, inserto na competência dos Estados e do Distrito Federal, mas possuindo caráter nacional. Diferentemente dos demais impostos do Sistema Tributário Nacional, o ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira, não existindo setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Ora, a própria instituição do ICMS não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal, pois é procedimento regulado com modal obrigatório - “O”, ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos. Assim, o titular da competência impositiva do ICMS não pode deixar de legislar, ou seja, o comando da uniformização vem de cima para baixo. (CARVALHO, 2013, P. 769).

Ademais, não se pode olvidar que, além de as normas emanarem do Legislativo Estadual, é esse poder que detém a legitimidade de oferecer benefícios fiscais, tendo o texto constitucional estabelecido ainda a regras da proibição das isenções heterônomas, o que veda um ente tributante invadir a competência de outro através da concessão de isenções e benefícios

assemelhados de tributos que não estejam inseridos dentro de sua competência para instituição de tais exações.

Não obstante, a competição fiscal saudável merece estímulos, por ser vetor de desenvolvimento, crescimento econômico e social. Incontestável a impossibilidade de pôr termo à Guerra Fiscal benfazeja, sendo descabida sua total eliminação, justamente por ser benéfica à sociedade e aos Estados que a praticam.

O artigo 3º da Constituição Federal, em seus incisos II e III, com o fito de garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades regionais, abre um precedente para oportunizar os estímulos ao alargamento dos profícuos incentivos.

Ocorre que o cenário de proveitosa contenda fiscal foi substituído por uma perceptível e maléfica competição fiscal predatória, em especial no que tange à guerra fiscal do ICMS travada entre os Estados membros brasileiros, quando são concedidos benefícios fiscais, a exemplo de regimes especiais, créditos presumidos, isenções, termos de acordo especial de tributação, dentre outros favores fiscais, que comprometem a lógica do sistema e da concorrência fiscal, reduzindo-se o custo privado da produção e incrementando-se o custo social, ademais do fato de afrontarem princípios basilares da ordem jurídica brasileira, tais como isonomia tributária, legalidade, dentre outros, em prejuízo do federalismo fiscal e da segurança jurídica dos contribuintes.

Ademais, ao ter o modelo federativo brasileiro buscado outorga de autonomia aos Estados-Membros e lhes garantir, por conseguinte, a arrecadação do ICMS como mais relevante fonte de receita dos entes regionais, privilegiou-se o local da produção da mercadoria (tendo-se claramente adotado o critério da origem), gerando expressiva alocação de investimentos e riqueza nacional nas regiões com maior densidade industrial e comercial, em detrimento do destino, composto hodiernamente pelo grupo de Estados menos favorecidos.

Não obstante ser utilizado largamente o critério do destino como técnica de harmonização fiscal entre Estados Internacionais, na realidade e na

experiência brasileira, já existem provas suficientes de que a citada sistemática arrecadatória (privilegiando a origem) se mostra insustentável.

3. REGULAÇÃO LEGISLATIVA DA MATÉRIA

O agravamento das desigualdades econômicas entre os Estados provocado pela guerra fiscal fomenta a avidez predatória por aquisição de receita e a criação de instrumentos de autotutela dos entes menos favorecidos para atrair investimentos, gerando uma espiral deletéria de violações aos direitos dos contribuintes e à ideia de federalismo fiscal.

Tais incentivos fiscais que caracterizam o ora debatido *discrimen* são regulados pela Constituição Federal, em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, g, que determina a prévia deliberação dos Estados-membros, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS.

Art.155 (...)

§2º (...)

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 norma que regulamenta o referido dispositivo constitucional é a Lei Complementar 24/75, “recepcionada” pela Carta Magna, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, determinando que ditas desonerações serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal unanimemente.

Parte da doutrina nacional põe em dúvida a recepção da supramencionada Lei pela Constituição Federal de 1988, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho que crê não ter sido a Lei Complementar 24/75 recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

Não tem, entretanto, a referida norma atingido o desiderato de obstar a concessão de benefícios fiscais odiosos, talvez em razão da dificuldade de

atingimento do consenso exigido, demonstrando-se inapta no combate à proliferação da guerra fiscal, a ponto de não haver nenhum benefício do ICMS, desde a edição da norma até o presente momento, aprovado de acordo com as regras da citada legislação, tampouco ocorreu aplicação das punições previstas nos moldes do artigo 8º da mencionada Lei.

Tal paradoxo ideológico tem fomentado episódios pontuais, tais como a elaboração de uma regra pelo Distrito Federal e por mais 17 Estados participantes do CONFAZ, denominado “Protocolo 21”, datado de 2011, que estabelecia a realização de cobrança de diferencial de alíquota de ICMS a incidir sobre as mercadorias adquiridas via internet, através de *e-commerce*, em valores superiores a R\$ 500,00 (Quinhentos Reais), cobrança essa recentemente considerada ilegal pelo STF.

Por outro viés, o Poder Legislativo Federal brasileiro, em sentido aparentemente oposto ao trilhado pelo STF, parece fomentar a concessão de benefícios ínsitos à prática de competição fiscal predatória, quando dá andamento a projetos de Lei, tal qual o projeto de lei complementar - PLS 130/2014 em trâmite no Congresso Nacional, que liberaria o voto unânime dos Estados no CONFAZ para validar isenções, incentivos e outras benesses criadas pelos Estados em desacordo com a Constituição Federal, situação esse que, caso confirmada frustraria a emissão da súmula supracitada.

4. POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante de tais controvérsias e da incontestável presença de competição fiscal predatória entre os Estados Brasileiros, no âmbito do ICMS, e com o aumento do grau de litigiosidade em torno da guerra fiscal entre os Estados, o Supremo Tribunal Federal tem recebido inúmeras Ações de Inconstitucionalidade contra leis que criam incentivos sem observar as regras constitucionais e legais, ademais do fato de tribunais administrativos e

judiciais dos Estados estarem repletos de processos discutindo autuações milionárias sofridas por contribuintes que fazem jus aos incentivos.

Outrossim, diante do posicionamento uníssono de contrariedade à prática de guerra fiscal, foi publicado, em 24/04/2012, edital para elaboração da súmula vinculante 69, cuja finalidade seria considerar inconstitucional 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 *Conselho Nacional de Política Fazendária*.

Eis o edital da súmula acima referida:

EDITAL DE PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE

Prazo: 20 (vinte) dias.

Proposta de Verbete: 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.

Interessados: todos que este edital virem ou dele conhecimento tiverem.

Finalidade: conforme Emenda Regimental nº 46/STF, publicada em 8 de julho de 2011 no Diário da Justiça Eletrônico, e nos termos do § 2º do artigo 3º da Lei nº 11.417/2006, ficam cientes os interessados para, querendo, manifestarem-se no prazo de 5 (cinco) dias, depois de findo o prazo de 20 (vinte) dias acima fixado, que passa a fluir a partir da disponibilização deste edital no Diário da Justiça Eletrônico, na forma da legislação processual vigente.

Secretaria do Supremo Tribunal Federal, em 12 de abril de 2012.

Já sob a perspectiva da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em tom uníssono, proclama a invalidade de leis estaduais que, a despeito da ausência de convênio interestadual, tenham concedido favores fiscais relativamente ao ICMS, existindo, como consequência, o projeto de súmula vinculante 69, que tem por objetivo extinguir todos os incentivos, favores e benefícios fiscais estabelecidos à revelia do CONFAZ.

5. ESTÍMULO À PRÁTICA DA GUERRA FISCAL

Há uma gama de incertezas que norteiam o universo das benesses fiscais utilizadas nas práticas de competição fiscal predatória e desleal no que tange os contribuintes, tanto os beneficiados pela concessão dos favores, como aqueles que adquirem mercadorias dos beneficiados, vivenciando-se situações de extrema insegurança jurídica, diante da realização de glosas (de Estados que não reconhecem tais benefícios) dos créditos e favores fiscais concedidos pelos Estados praticantes de guerra fiscal, além da prática de estorno de créditos e benefícios, vedação velada de recurso ao poder judiciário, ignorância das regras de suspensão do crédito tri gerando uma enorme incerteza nas relações jurídico tributárias e desconsideração de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Observa-se, pois, não obstante a presença de regras proibitivas, o exercício diuturno de favorecimento fiscal pela concessão de benesses e incentivos, sem que haja qualquer aplicação de sanções pela referida prática odiosa, não havendo imediatamente uma perspectiva palpável de tratamento eficaz do problema da guerra fiscal travada entre os Estados membros brasileiros na busca de aumento na arrecadação, através do ICMS, fato esse que traz incomensuráveis prejuízos aos contribuintes, ao Federalismo e à ordem jurídica.

Por outra banda, tramita no Poder Legislativo Federal, um projeto de lei complementar, o PLS 130/2014, que liberaria o voto unânime dos estados no CONFAZ para validar isenções, incentivos e outros benefícios concedidos pelos estados em contrariedade à Constituição Federal.

A ideia de impor a um ou a alguns estados, ainda que por decisão de maioria qualificada de outros estados, mudanças tributárias substantivas, implicando perda de receitas fiscais, é de difícil aceitabilidade em um regime federativo. O espaço fiscal do Estado, como definido na Constituição, não pode ser violado. Assim é nos países de federação robusta.

Na União Europeia, não obstante existir ampla harmonização legislativa e regulatória, mudanças tributárias que afetem outros estados membros somente podem ser adotadas com aprovação unânime dos membros.

6. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL RELATIVAMENTE AO COMBATE À GUERRA FISCAL

Internacionalmente, as experiências de combate à guerra fiscal entre os países apresentam uma maior eficiência na prevenção e mitigação dos efeitos da “*competição fiscal predatória*”, através de definições bastantes pontuais desse fenômeno e de seus limites em Tratados e Acordos Internacionais, merecendo especial destaque o Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia e o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio – OMC, mais especificamente em seu Anexo I, que delimita as práticas que são consideradas “*competição fiscal predatória*”, regulando-as, pois, de forma bem sucedida.

Não se objetiva copiar soluções internacionais, distantes das características e da realidade do Brasil, tampouco visa-se repetir as falhas e inoperâncias do passado. Almeja-se buscar inspirações para, com vistas ao futuro e respeitando as necessidades e peculiaridades do Ordenamento Jurídico e da política fiscal nacionais, vislumbrar soluções para o mal da guerra fiscal, reduzindo-a para o nível de aceitabilidade e mitigando seu aspecto predatório.

Destarte, questiona-se: caso fossem adotadas limitações à concessão de incentivos fiscais, caracterizados como prática de competição fiscal predatória no âmbito do ICMS, assemelhadas às restrições enumeradas no Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia e no *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio, mas à luz das características e peculiaridades do Sistema

Tributário Nacional, a guerra fiscal do ICMS praticada no âmbito dos Estados membros brasileiros seria mitigada?

Internacionalmente, existem experiências bem sucedidas no compete à competição fiscal predatória. A União Europeia possui de um Código de Conduta (*Code of Conduct*) para tributação, que combate medidas (legislativas, regulatórias e administrativas) que afetem ou possam afetar de maneira significativa a localização de empresas dentro da Comunidade. Como cada país-membro é soberano, este código não possui força de Lei. No entanto, não deixa de ser eficaz, na medida em que tem uma grande força política (RIBEIRO, 2010, p. 26).

Segundo este Código, os países membros se comprometem a:

- (i) revisar as medidas fiscais que constituem competição tributária predatória, reformando-as de acordo com os princípios estabelecidos no Código (*rollback*); e
- (ii) não adotar medidas deste tipo no futuro (*standstill*).

Os critérios utilizados para identificar se uma medida é prejudicial são: nível efetivo de tributação significativamente menor que o comumente adotado no país em questão, benefício fiscal concedido para não-residente, incentivos fiscais para atividades isoladas da economia nacional e que, portanto, não possuem impacto na base arrecadatória; concessão de benefícios mesmo na ausência de real atividade econômica; base para determinação dos lucros em grupos multinacionais se afasta das adotadas por regras internacionais, em especial as da OCDE; falta de transparência.

Para assegurar o cumprimento do disposto, foi criado o Comitê do Código de Conduta—*Code of Conduct Group*, que identifica as medidas prejudiciais, dando prazo para que sejam reformuladas. Este grupo se reporta regularmente ao Conselho de Ministros de Finanças da União Europeia. O caso europeu é, portanto, um modelo de autoregulação sem *enforcement* legislativo, mas com alto valor político, de modo que não perde sua eficácia (RIBEIRO, 2010, p. 28).

Já o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio – OMC delimita as práticas que são consideradas “competição fiscal predatória”, regulando-as, pois, de forma bem sucedida. O referido tratado classifica os subsídios em diversas categorias e determina as sanções pela concessão de favores proibidos, bem como estabelece medidas compensatórias.

Através dos acima referidos acordos, a experiência Internacional de tratamento da competição fiscal predatória se mostra melhor sucedida se comparada com as tentativas brasileiras de combate à guerra fiscal entre os Estados membros.

Certamente, não será realizada cópia dos institutos internacionais já referidos para aplicá-los de forma irrefletida à guerra fiscal brasileira, mas de à luz e sob a inspiração de experiências internacionais exitosas, estudar formas nacionais e adequadas às características do Sistema Tributário Nacional de mitigação e redução da guerra fiscal relativa ao ICMS.

7. ALGUNS MALEFÍCIOS VIVIDOS PELOS CONTRIBUINTES EM CONSEQUÊNCIA DA FRUIÇÃO DOS BENEFÍCIOS GERADORES DE GUERRA FISCAL

As distorções da tributação do ICMS, em especial as geradas pelas práticas conhecidas por guerra fiscal, acarretam em barreiras tributárias à livre circulação de mercadorias no território nacional, cuja manutenção induz a decisões ineficientes e à quebra do princípio da solidariedade nacional (REZENDE, 2006, p. 105 e 106).

Não fosse suficiente, geram ainda um grau de incerteza e de insegurança nas relações jurídico tributárias desenvolvidas pelos contribuintes, a ponto de surgir o questionamento se efetivamente há vencedores nessa guerra fiscal no âmbito do ICMS.

Ora, contribuintes que aprioristicamente seriam diretamente beneficiados, diante da economia tributária promovida pela concessão da benesse fiscal, sofrem consequências nefastas quando tais créditos, outrora concedidos, são estornados, ou quando o Estado de destino não reconhece o favor fiscal concedido pelo Estado de origem e glosa os ditos créditos, não obstante o destaque em nota fiscal do recolhimento de alíquota cheia.

Para agregar ainda mais aspectos indesejáveis sob a perspectiva dos contribuintes, casos há em que tais benesses são concedidas não através de lei em sentido estrito, mas através de atos infra legais, tais como Termos de Acordo Especial de Tributação, em total ameaça à segurança jurídica. Concluindo-se que as temeridades geradas pela guerra fiscal, sob a ótica dos contribuintes, são um desafio aos seus direitos, mais prejudicando-os do que beneficiando-os.

Analisando-se a questão sob a perspectiva da competência tributária para a concessão de tais benefícios, sabe-se que, nos termos do disposto no artigo 24, I, da Constituição Federal, detém competência para legislar sobre direito tributário, de forma concorrente, a União Federal, que estabelece normas gerais, restando aos Estados membros e ao Distrito Federal, suplementar as lacunas da lei federal de normas gerais (a fim de adaptá-la às particularidades locais) e, caso esta não exista, os Estados exercerão competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24) (COÊLHO, 2007, p. 120/121; MENDES e BRANCO, 2013, p. 803/804).

Como consectário lógico, o direito de conceder benefícios fiscais decorre da ideia de competência tributária acima delineada, sendo suficiente a edição de lei específica pelo ente tributante, nos termos do art. 150, § 6º, da CF. Assim, o poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, não havendo, via de regra, óbices para que os entes tributantes, detentores de competência tributária - como o são os Estados membros - definam hipóteses de benefícios fiscais *vis a vis* aos tributos estaduais, na forma do art. 176 e seguintes do CTN. É diverso, entretanto, o tratamento dado ao ICMS (TORRES, 2007, p. 305/306).

Os incentivos ou benefícios fiscais são mecanismos, instituídos pelo detentor da competência tributária, mediante os quais há uma desoneração de determinados tributos, com o escopo de estimular a prática de comportamentos por parte do contribuinte, proporcionando, assim, emulação da economia por meio de atividades e investimentos neste setor, segundo certos interesses públicos (MELO, 2004, p. 268; SILVA, 2003, p. 225).

Tais benefícios podem apresentar distinções substanciais quanto sua natureza jurídica, recebendo denominações diversas, tais como isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, diferimento, manutenção de créditos, créditos especiais, termos de acordo de tributação especial, dentre outras denominações.

Os regimes especiais, não obstante todos os questionamentos que pairam sobre esse instituto do direito, são uma realidade no ordenamento jurídico brasileiro. Comumente utilizados com o objetivo de ora de otimizar a arrecadação e a fiscalização do sujeito ativo tributário (viés mais favorável ao sujeito ativo), ora com o intuito de conceder, de forma legal ou infra legal, benefícios ou incentivos tributários aos contribuintes de determinado imposto (viés mais favorável ao sujeito passivo e indiretamente favorável ao ente tributante que concede a regra especial, posto que inversamente à renúncia de receita, atrai investimentos e auferem “supostas” vantagens sociais), são instrumentos de promoção da Guerra Fiscal entre os Estados Membros da Federação brasileira, aliados a outros institutos, tais como isenções, diferimentos, dentre outros tipos de benesses fiscais.

O fato de ser o Brasil um Estado Federativo, que possui como pressuposto o pacto de solidariedade entre os Estados Membros não possui conexão lógica com práticas fiscais predatórias (concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, mormente os do ICMS), o que leva à conclusão de que o federalismo fiscal brasileiro está às avessas, ou, conforme afirma o Professor Ives Gandra Martins (2014. P.14): “ O Brasil é uma Federação de inimigos”.

No âmbito do ICMS, a Constituição Federal estabeleceu que Estados Membros e Distrito Federal não podem conceder isenções ou quaisquer outros

tipos de incentivos e benefícios fiscais unilateralmente, mesmo que tais desonerações tenham sido outorgadas através de lei, já que a forma constitucionalmente admitida se dá por intermédio de convênios (art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição), celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, órgão onde tem assento representantes de cada Estado e do Distrito Federal – indicados pelos Governadores.

Tais convênios, entretantes, não possuem natureza jurídica de lei, tampouco o CONFAZ é órgão legislativo. Assim, suas deliberações não são eficazes sem aceite do Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal Distrito Federal.

A ratificação do convênio interestadual ocorre mediante decreto legislativo, sendo sua relevância destacada em seu aspecto de consensualidade (já que a Lei Complementar 24/75 exige unanimidade para sua aprovação), bem como na qualidade de deflagrador do processo legislativo regional, encerrado somente com o aludido decreto legislativo, que concede, efetivamente, a isenção ou desoneração. Tem ele, pois, o caráter de pressuposto para a concessão de benefícios fiscais.

A finalidade que subjaz na referida exigência constitucional consiste na preservação do equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo (TORRES, 2007, p. 295; PYRRHO, Sérgio, 2008, p. 32).

CONCLUSÕES

O cenário atual de competição fiscal predatória entre os Estados membros no Brasil demonstra uma complexidade gigantesca, pois, inobstante a existência de regramentos constitucionais e Lei Complementar específica, a guerra fiscal continua a ser praticada desenfreadamente, diante da ausência de efetividade da Lei Complementar 24/75, permitindo que cada Estado crie seus benefícios fiscais, ou que glose os benefícios concedidos por outros entes regionais.

A guerra fiscal do ICMS requalifica o pacto federativo brasileiro e princípios de justiça fiscal, tais como o da isonomia e transparência tributária, além de submeter os contribuintes a vicissitudes geradas nas relações jurídico tributárias pelas concessões dos benefícios fiscais.

Verifica-se, pois, diversas violações aos direitos dos contribuintes, bem como ausência de postura de preservação dos valores constitucionais da Justiça Fiscal, do Federalismo Fiscal, que vivencia abalos a cada novo episódio de competição fiscal predatória vivenciado em nosso ordenamento jurídico.

Não fosse o suficiente a constatação de existência de regras infraconstitucionais ineficazes, além do fato de a arrecadação do ICMS privilegiar a origem em detrimento do destino, travam-se batalhas dentro do contexto da guerra fiscal, que se delinea ao passo que os Estados produtores são prestigiados em detrimento dos Estados Consumidores, ou seja, a parcela maior da arrecadação é destinada aos Estados de origem, enquanto a menor resta ao Estado de Destino, via de regra.

Essa sistemática que privilegia a origem em detrimento do destino, adotada em alguns países, estimula a competição fiscal predatória e, caso fosse alterada, certamente diminuiria a guerra fiscal entre os Estado Membros Brasileiros.

Não é possível, entretanto, romanticamente imaginar um país sem guerra fiscal. As tentativas de estabelecimento de limites razoáveis à concessão de benefícios fiscais somente seria possível se uma nova Lei Complementar fosse elaborada para regular a matéria, ou ainda, caso houvesse uma emenda aditiva à Lei Kandir – LC 87/96, com o objetivo de traçar de forma sistemática os limites de concessão de incentivos fiscais, o que manteria a incolumidade do pacto federativo, estabelecendo premissas razoáveis para o exercício de uma saudável competição fiscal.

Destarte, a presente pesquisa conclui que o combate à competição fiscal predatória realizado pelo Código de Conduta (*Code of Conduct*) da União Europeia e o *Acordo sobre Subsídios e Medidas Fiscais Compensatórias* da Organização Mundial de Comércio – OMC são mais

eficazes ao combate à prática de competição fiscal danosa se comparados aos institutos jurídicos nacionais relativos à matéria.

Caso regras semelhantes fossem adotadas, seria possível vivenciar uma redução dos efeitos nocivos da guerra fiscal do ICMS.

A concessão desenfreada de benefícios fiscais relativos ao ICMS acaba por gerar trazer incertezas e dúvidas ao Federalismo Fiscal Brasileiro, já que o excessivo número de incentivos e benefícios interferem diretamente no cenário político nacional, aumentando as disputas estatais pela atração de investimentos internacionais.

Desse modo, a política de concessão de benefícios traz efeitos negativos e desequilíbrio do Pacto Federativo, auxilia na redução das desigualdades regionais e geração de emprego e renda, principalmente nas regiões menos favorecidas.

Comparando as benesses e os prejuízos na concessão de benefícios fiscais e da contenda fiscal entre os Estados, deve-se buscar uma forma de equalizar a concessão de benefícios fiscais relativos do ICMS aos anseios dos Estados menos desenvolvidos, que vêm em tais concessões forma de buscar o desenvolvimento e a melhoria de sua condição social.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário; linguagem e método.** 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARTINS, IVES GRANDRA DA SILVA. E CARVALHO, PAULO DE BARROS. **GUERRA FISCAL: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS.** 2ª Edição ampliada e revisada. São Paulo: Noeses, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções – os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Ed.Lumen Juris, 2008.

REZENDE, Fernando. **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. **A Guerra Fiscal do ICMS sob uma Perspectiva Comparada de Competição Tributária**. Disponível em: www.nucleodeestudosfiscais.com.br>. Acessado em 16/10/2014.

SILVA, Ivan Luiz da. **Da inconstitucionalidade dos decretos concessivos de incentivos fiscais em ICMS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 11, n. 51, p.225-232, jul./ago. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.